

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VLADEMIR BETARESSI

**EVIDÊNCIAS DO ISOMORFISMO NAS PRÁTICAS DE
CONTROLADORIA DE CONCESSIONÁRIAS PRIVADAS DE
SERVIÇOS PÚBLICOS DE ÁGUA E ESGOTO**

São Paulo

2016

VLADEMIR BETARESSI

**EVIDÊNCIAS DO ISOMORFISMO NAS PRÁTICAS DE
CONTROLADORIA DE CONCESSIONÁRIAS PRIVADAS DE
SERVIÇOS PÚBLICOS DE ÁGUA E ESGOTO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito
para obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2016

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

B562e

Betaressi, Vlademir

Evidências do Isomorfismo nas práticas de Controladoria de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto / Vlademir Betaressi. - - São Paulo, 2016.

154 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Isomorfismo. 2. Controladoria. 3. Contabilidade gerencial.

CDD 658.151

VLADEMIR BETARESSI

**EVIDÊNCIAS DO ISOMORFISMO NAS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA DE
CONCESSIONÁRIAS PRIVADAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ÁGUA E ESGOTO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Otávio Gomes Cabello
Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Cláudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, ____ de _____ de 2016.

Ao Nosso Senhor Jesus Cristo,
simplesmente por me permitir
sonhar e correr atrás desses
sonhos.

À minha família, presente concedido
pelo Nosso Senhor Jesus Cristo.

Agradecimentos

Peço licença ao leitor por me estender um pouco nestas linhas. Mas, trata-se de um momento muito esperado e estaria sendo injusto se não citasse cada uma dessas pessoas com o meu muito obrigado de coração.

Em primeiro lugar hoje e sempre, gostaria de fazer um agradecimento ao Nosso Senhor Jesus Cristo, por me conceder o privilégio de diariamente ser testemunho vivo de um milagre pelo simples fato de existir. Obrigado meu Deus, por permitir sonhar e me guiar em todos esses sonhos de acordo com a sua vontade e no seu tempo.

Aos meus pais, Ademir e Suely, pelo tempo e amor dedicado na minha criação e a de meus irmãos. Aos bons exemplos que nos passaram, formando o caráter e fortalecendo a união entre nós. Aos meus irmãos, Fernanda e Luis Alexandre, que sempre foram minha fonte de inspiração, para que eu pudesse ser um exemplo, um exemplo a ser superado.... Amo vocês.

À minha esposa Alessandra, enviada por Deus para me conceder o maior presente da vida que foi a constituição de minha família linda. Te amo. Hoje um pouco mais do que ontem e sei que amanhã muito mais do que hoje. Lucas, você foi e sempre será o meu maior presente de aniversário, um sonho que se tornou realidade, sem precisar incluir ou excluir absolutamente nada. Mateus você é a pessoa mais carinhosa, dedicada e amorosa que poderia sonhar em ser, meu grande amigo, sua alegria me motiva, me contagia, faz me sentir mais jovem. Jessica você é a flor mais linda que já sonhei em ter, veio para complementar com ternura, amor e dar aquele toque de menina a nossa linda família, o seu amor me faz sentir cheio de motivação e esperança. Obrigado minha família por compreenderem a minha ausência e a mudança radical em nossas vidas.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Claudio Parisi, pela paciência, por ter sido um exemplo a ser seguido durante todo o convívio que pude ter o prazer de compartilhar. Por muitas vezes, sem perceber, foi fundamental com palavras, exemplos e ajuda para que eu alcançasse este objetivo que parecia tão distante. Jamais esquecerei que, no momento mais difícil dessa minha decisão, a sua lembrança em relação ao meu nome com uma boa indicação me proporcionou um incentivo e uma confirmação que minha decisão era a mais acertada.

Meus sinceros agradecimentos à banca examinadora composta pelo Prof. Dr. Ivam Peleias, de quem tive a oportunidade de ser aluno durante o curso e que me inspirou, de maneira única, pelo exercício dessa bela profissão, com entusiasmo, prazer e muita sabedoria; e pelo Prof. Dr. Otávio Cabello, pela sua leitura atenta e contribuições ao trabalho. Juntos dedicaram seu tempo e, com paciência, orientaram o meu trabalho para que pudesse sair de uma ideia com muita inspiração, para um trabalho científico; suas colaborações e recomendações foram de extrema relevância para o término deste trabalho.

A todos os professores do curso de Mestrado da FECAP, por me proporcionarem um aprendizado e um crescimento profissional que nunca imaginei que seria possível. Igualmente, a todos os demais profissionais da FECAP que, com muita atenção, carinho e dedicação, fizeram com que me sentisse um verdadeiro Alvarista; com muito orgulho levarei em meu currículo o carimbo de tão conceituada e histórica instituição.

Aos profissionais que responderam a pesquisa, que disponibilizaram seu tempo, que abriram seu espaço profissional para atender aos interesses deste estudo. Sem esse espaço e colaboração não teria sido possível a realização deste trabalho, neste segmento que aprendi a admirar e valorizar.

Aos meus amigos do Mestrado, que foram importantes nesta jornada; além do conhecimento e da evolução como profissional, levo para a vida a oportunidade de conviver esse desafio com vocês, de compartilhar situações distintas e ter o apoio e a ajuda de todos. Um deles teve a generosidade de abrir a própria casa para me acolher e nunca vou me esquecer. Cada um de vocês sabe o quão importante foi nesta jornada e espero ter retribuído, pelo menos um pouco, o que vocês me ajudaram.

Por fim, meu agradecimento aos antigos amigos profissionais, que sentiram a minha decisão de me desligar da empresa para buscar este desafio, este sonho. Aos amigos de Andradina, Guaratinguetá, Mirassol e São Paulo, por toda torcida... Vocês sempre estarão em meu coração! Em especial ao amigo Fernando Torres, por ter sido o maior incentivador em um momento de dúvida; suas palavras foram significativas, assim como o seu carinho e o da sua família que vou guardar para o resto da minha vida. E, igualmente, ao grande amigo Afonso Bazzo, a quem desejo tudo de bom nesta vida, pois, nunca, mas nunca mesmo, esquecerei tudo o que fez por mim.

E, àqueles que colocaram em dúvida minha decisão profissional ou que tiveram palavras negativas em relação à minha decisão, meu muito obrigado de coração, com certeza vocês também foram uma grande fonte de inspiração.

Vivemos diariamente consequências de decisões
tomadas no passado, e a toda hora tomamos novas
decisões cujos reflexos viveremos no futuro...
Nunca devemos nos esquecer que para colher é
necessário sempre plantar.

O Autor

Resumo

A abordagem do isomorfismo pressupõe que as organizações respondam de maneiras similares a outras organizações, quando essas estão ajustadas a um determinado ambiente. A Controladoria, dentro do contexto econômico atual, exerce o papel de geradora de informação, de maneira a adequar tal informação ao perfil da empresa e dos gestores que dela farão uso na gestão dos negócios. A velocidade dos negócios aliada à competitividade entre as empresas faz com que as atribuições e práticas de controladoria cresçam, de modo relevante, nas organizações. A pesquisa proposta neste estudo objetivou analisar as evidências do isomorfismo nas práticas de Controladoria nas empresas do segmento de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto. Esse segmento possui características diferenciadas dos demais, apresentando uma forte regulamentação de suas atividades, seus principais direitos e responsabilidades são claramente definidos em contrato e necessitam seguir à risca essas definições para que sejam evitados litígios contratuais que podem levar até à penalidade máxima de suspensão do contrato. Entre esses direitos e obrigações estão, por exemplo, a definição do valor da tarifa, os valores dos investimentos, os percentuais de retorno do investimentos, aspectos que impactam significativamente na gestão da concessionária, tornando a atuação da controladoria ainda mais relevante dentro dessas organizações. A metodologia utilizada consiste em uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, cujos dados foram coletados por meio de entrevistas com roteiro semiestruturado e análise documental. As entrevistas foram aplicadas junto aos responsáveis pela controladoria de dois grandes grupos empresariais, grupos líderes do segmento da construção civil e detentores de diversos ativos no segmento de concessionárias, entre esses, no segmento de saneamento, especificamente água e esgoto, no qual também possuem expressão de participação desses ativos. A pesquisa identificou como achado evidências do isomorfismo coercitivo, ocasionado basicamente por pressões do contrato de concessão e pela *holding* dessas concessionárias. Identificou, também, evidências do isomorfismo mimético, nas práticas de controladoria das concessionárias e nas suas estruturas e, por fim, observou o isomorfismo normativo em apenas uma das empresas pesquisada. Concluiu-se que existem evidências dos três tipos de isomorfismo nas práticas de controladoria das concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto, sendo que esses não estão relacionados entre si ou são independentes.

Palavras-chave: Isomorfismo; Práticas de Controladoria; Concessionárias Privadas de Serviços Públicos.

Abstract

The isomorphism approach assumes that organizations respond in similar ways to other organizations when these are adjusted to a particular environment. The Comptroller, in the current economic context, plays the role of generating information in order to tailor this information to the company profile and managers that it will use in business management. The speed of business together with the competitiveness between companies makes assignments and controllership practices to grow, in a relevant way, in organizations. The research proposed in this study aimed to analyze the evidence of isomorphism in Controllership practices in companies in the private concessionaires segment of public water and sewage services. This segment has different characteristics from the others, with a strong regulation of their activities, their main duties and responsibilities are clearly defined in the contract and need to follow to the letter these settings to be avoided contractual disputes that may lead to the maximum penalty of suspension of the contract . These rights and obligations are, for example, the definition of the tariff value, the value of investments, the percentage of return on investments, all of which impact significantly on the dealership's management, making the performance of the more relevant controllership within these organizations. The methodology consists of a descriptive research with a qualitative approach, whose data were collected through interviews with semi-structured. The interviews were carried out with the responsible for the financial department of two major business groups, industry-leading group of construction and holders of various assets in the utilities sector, among these, in the sanitation sector, specifically water and sewage, which also have expression of participation of these assets. The research identified as finding evidence of coercive isomorphism, caused primarily by pressures of the concession agreement and the holding of these utilities. Also identified evidence of mimetic isomorphism, the controllership practices of dealers and their structures and, finally, noted the normative isomorphism in only one of the companies searched. It was concluded that there is evidence of three types of isomorphism in the practices of controlling the private concessionaires of public water and sewage services, and these aren't related to each other or are independent.

Keywords: Isomorphism; Practices Comptroller; Dealers Private Public Services.

Lista de Figuras

Figura 1	– Missão da Controladoria: Outros Enfoques	37
Figura 2	– Tipo de Isomorfismo e suas Hipóteses	61
Figura 3	– Áreas da Controladoria e Focos de Investigação	74
Figura 4	– Definição de Boas Práticas de Orçamento	76
Figura 5	– Vantagens e Desvantagens do <i>Payback</i>	83
Figura 6	– Definição de Alguns Termos do Segmento	94
Figura 7	– Roteiro de Questões para os Blocos 1 e 2	99
Figura 8	– Roteiro de Questões para o Bloco 3	100
Figura 9	– Roteiro de Questões do Bloco 4 sobre as Práticas de Controladoria	101
Figura 10	– Isomorfismo no Ambiente Organizacional	103
Figura 11	– Perfil dos Respondentes	109

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Resumo das Atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura	73
---------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Lista de Abreviaturas e Siglas

ABC	Custeio Baseado em Atividade
ABCON	Associação Brasileira das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
ANA	Agência Nacional das Águas
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicação
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANEFAC	Associação Nacional dos Executivos de Finanças
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
ANS	Agência Nacional de Saúde Complementar
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAGECE	Companhia de Água e Esgoto do Ceará
CIF	Custos Internos de Fabricação
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations – Treadway Commission</i>
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSC	Centros de Serviços Compartilhados
DF	Demonstrativo Financeiro
DJSI	<i>Dow Jones Sustainability Index</i>
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization/</i> Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização
ECBC	Estrutura Conceitual Básica de Controladoria
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
ETA	Estação de Tratamento de Água
ETE	Estação de Tratamento de Esgoto
FIEPE	Federação das Indústrias de Pernambuco
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
GC	Governança Corporativa
GECON	Gestão Econômica
GGI	Grupo de Gestor de Interface
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>

IBASE	Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
LV	Lista de Verificação
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
OSCIPI	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PAC	Parceria Público Privada
PGR	Plano de Gestão de Risco
PPP	Programa Aceleração do Crescimento
QSMS	Qualidade, Segurança, Meio Ambiente e Saúde
RA	Relatório da Administração
ROI	Retorno sobre o Investimento
ROS	Retorno sobre as Vendas
SAP	<i>Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung</i>
SC	Serviços Compartilhados
SINDCON	Sindicato Nacional das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto
SMA	<i>Strategic Management Accounting</i>
SINTEX	Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e Vestuário de Blumenau
SOX	<i>Lei Sarbanne Oxley</i>
SPE	Sociedade de Propósito Específico
TI	Tecnologia da Informação
TIR	Taxa Interna de Retorno
VPL	<i>Valor Presente Líquido</i>

Sumário

1 Introdução	15
1.1 Contextualização	15
1.2 Situação problema	18
1.3 Objetivos	22
1.4 Justificativa	22
1.5 Contribuições esperadas da pesquisa	23
2 Fundamentação teórica	25
2.1 Controladoria	25
<i>2.1.1 Definição de Controladoria</i>	<i>27</i>
<i>2.1.2 Modelo de Gestão e Controladoria</i>	<i>31</i>
<i>2.1.3 Missão da Controladoria</i>	<i>35</i>
<i>2.1.4 Funções e requisitos da Controladoria</i>	<i>38</i>
<i>2.1.5 Pesquisas sobre práticas de Controladoria</i>	<i>40</i>
<i>2.1.5.1 Pesquisas sobre práticas de Controladoria no Brasil</i>	<i>41</i>
<i>2.1.5.2 Pesquisas sobre práticas de Controladoria no Exterior</i>	<i>52</i>
2.2 Isomorfismo	59
<i>2.2.1 Conceitos de Isomorfismo</i>	<i>59</i>
<i>2.2.2 Isomorfismo Mimético</i>	<i>61</i>
<i>2.2.3 Isomorfismo Coercitivo</i>	<i>62</i>
<i>2.2.4 Isomorfismo Normativo</i>	<i>64</i>
2.3 Pesquisas sobre isomorfismo em controladoria e contabilidade gerencial	64
2.4 Práticas de controladoria	72
<i>2.4.1 Planejamento Estratégico e Ferramentas de Gestão</i>	<i>74</i>
<i>2.4.2 Custos para Gestão</i>	<i>76</i>
<i>2.4.3 Relatórios Controladoria e Sistemas de Informações</i>	<i>80</i>
<i>2.4.4 Análise e Avaliação Econômica</i>	<i>82</i>
<i>2.4.5 Controle Interno</i>	<i>84</i>
<i>2.4.6 Gestão de Risco</i>	<i>85</i>
2.5 Panorama do setor de saneamento de água e esgoto privado no Brasil	86

3 Metodologia	96
3.1 Tipo de estudo	96
3.2 Seleção da população e definição da amostra	96
3.3 Procedimentos e instrumentos de coleta de dados	98
<i>3.3.1 Instrumentos de Coleta de Dados</i>	<i>102</i>
<i>3.3.2 Procedimentos para Coleta de Dados</i>	<i>105</i>
3.4 métodos e procedimentos de análise dos dados	106
4 Apresentação e Análise dos Resultados	108
4.1 Apresentação das concessionárias	108
4.2 Breve perfil dos respondentes	109
4.3 Perfil dos contratos pesquisados	110
4.4 Ambiente organizacional	114
4.5 Práticas de controladoria	122
<i>4.5.1 Estrutura da Controladoria</i>	<i>123</i>
<i>4.5.2 Planejamento Estratégico</i>	<i>125</i>
<i>4.5.3 Ferramentas de Gestão</i>	<i>127</i>
<i>4.5.4 Custos para Gestão</i>	<i>129</i>
<i>4.5.5 Sistemas de Informações</i>	<i>130</i>
<i>4.5.6 Elaboração de Relatórios</i>	<i>131</i>
<i>4.5.7 Análise de Avaliação Econômica</i>	<i>132</i>
<i>4.5.8 Controle Interno</i>	<i>133</i>
<i>4.5.9 Gestão de Risco</i>	<i>134</i>
<i>4.5.10 Contabilidade</i>	<i>135</i>
4.6 Práticas de controladoria e tipos de isomorfismo identificados	136
<i>4.6.1 Isomorfismo Coercitivo</i>	<i>137</i>
<i>4.6.2 Isomorfismo Mimético</i>	<i>138</i>
<i>4.6.3 Isomorfismo Normativo</i>	<i>140</i>
5 Considerações Finais	141
Referências	144

1 Introdução

1.1 Contextualização

A competitividade do mercado, que busca atender as demandas e exigências de seus clientes em conjunto com a expectativa de retorno financeiro por parte de seus acionistas, faz com que as empresas estejam em processo de acompanhamento e monitoramento de suas estratégias, em um período de tempo cada vez menor.

Somente as informações geradas pelas técnicas de escrituração contábil já não atendem a necessidade desse rápido monitoramento, fazendo-se necessário que essas informações sejam trabalhadas e preparadas visando corresponder às expectativas de análises e, com isso, promovendo uma remodelagem dessas informações.

Esse monitoramento está vinculado com a rápida geração de informação e no formato que atenda as expectativas dos gestores do negócio, não sendo possível, desse modo, estabelecer entre os diversos segmentos um padrão acerca dos modelos de informações é ideal para cada necessidade de análise. Para eficiência dessa avaliação é mister conhecer as técnicas disponíveis para essa finalidade, técnicas estas que, não necessariamente seguem à risca as definições e a íntegra do conteúdo teórico.

A área responsável por fornecer as informações aos gestores, em tempo adequado e no formato que atenda a expectativa e necessidade de análise, é a controladoria; esta nem sempre definida com tal nomenclatura e, por essa razão, a imprescindibilidade de identificação das características de suas atividades, para que se possa concluir sobre a existência ou não dessa área dentro das empresas.

Segundo Borinelli (2006), mesmo que as empresas se diferenciem em porte ou setor de atividade, certos conjuntos de atividades sempre estarão presentes, com isso, as funções de controladoria podem sofrer variações na forma que são desenvolvidas e distribuídas, mas não no conjunto de funções a se desenvolver. Corroborando com essa observação, Roehl-Anderson e Bragg (2000, p. 2-3) consideram que o *controller* “tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes de uma organização”.

Segundo o enfoque da obra de Catelli (2001), a função da controladoria é voltada para o processo de gestão organizacional, diferenciando de outras discussões que colocam a controladoria como um apoio gerencial e como responsável pela contabilidade para fins externos.

No entendimento de Almeida, Parisi e Pereira (2001), a missão da controladoria é de assegurar a otimização do resultado econômico da organização. Para o cumprimento dessa missão é necessário ter a filosofia de atuação pautada em aspectos como a coordenação de esforços visando sinergia das ações, a participação ativa no processo de planejamento, a interação e apoio às áreas operacionais, a indução às melhores decisões para a empresa como um todo, bem como, credibilidade, persuasão e motivação.

Donnelly (1981) cita que a controladoria está envolvida coordenando o planejamento das diversas áreas e atividades dentro da organização, tendo como objetivo a melhora do desempenho econômico como um todo da empresa; essa coordenação faz com que seja superada a visão de medição de desempenho por áreas ou atividades, não que essa deixe de ser mensurada, mas o foco passa a ser o desempenho geral da empresa.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) corroboram com essa afirmação ao mencionarem que o objetivo do negócio é o lucro e o planejamento o instrumento para atingi-lo; planejamento esse que deve ser da companhia e não do *controller* ou de determinados setores. O *controller* atua como o coordenador de várias etapas colocando o planejamento em modelo financeiro e expresso em forma de relatórios de previsão de resultados.

A principal característica desse departamento de controladoria é o de utilizar as informações geradas nos processos - de produção, administrativo e contábil - e formatá-los para um padrão que atenda as análises necessárias do monitoramento das estratégias da empresa. Segundo Kanitz (1976), de forma sintetizada, as funções da controladoria são de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Pela importância da controladoria nas organizações, vários estudos foram e são elaborados no Brasil e no exterior, com diversos enfoques, como a atuação da controladoria nas organizações, as práticas de controladoria em organizações e setores de atividades, o perfil, a estrutura organizacional, o papel da função de *controller* e outros.

No grupo de autores brasileiros destacam-se os estudos de Barbosa (2004), Borinelli (2006), Calijuri (2004), Carvalho (1995), Cavalcante et al. (2012), Crozatti (1999), Cruz (2009), Farias (1998), Fernandes (2000), Goto (2013), Lunkes et al. (2009), Martin (2002), Piva (2013), Silva (2005), Silva (2008) e Souza, Lisboa e Rocha (2003).

No grupo de autores do exterior destacam-se os trabalhos de Guilding, Cravens e Tayles (2000), Granlund e Lucca (1998), Hopwood (1990), Indjejikian e Matejka (2006), Jarvenpaa (2009), Linhardt e Sundqvist (2004), Maas e Matejka (2009), Pierce e O'Dea (2003), Waweru, Hoque e Uliana (2005), Wijewardena e Zoysa (1999) e Zoni e Merchant (2007).

Esses trabalhos são tratados nesta fundamentação teórica, especificamente nos tópicos 2.1.5.1 e 2.1.5.2., que tratam respectivamente das pesquisas sobre práticas de controladoria no Brasil e exterior.

Esses trabalhos se somam às publicações de outros estudiosos da área de Controladoria como Atkinson et al. (2000); Beuren (2002), Catelli (2001), Garrison e Noreen (2001); Horngren, Sundem e Stratton (2004), Kanitz (1976), Parisi (2011) e Peleias (2002).

Dentre as pesquisas, Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, visando sistematizar o conhecimento sobre controladoria, estabeleceu o arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Igualmente, na pesquisa, buscou verificar em que medida, os elementos que integram a ECBC refletem as práticas de controladoria das 100 maiores empresas privadas, que operam no Brasil.

Segundo Beuren, Fachini e Nascimento (2010), a estrutura conceitual básica da controladoria ainda está em fase de formação. Assim, é possível que tal fato ocorra também nas organizações, uma vez que as empresas têm optado por práticas de controladoria que favorecem o suporte informacional no processo de gestão. Origina-se, com isso, um fenômeno denominado isomorfismo que, para Freitas (2005) pode ser entendido como a busca de homogeneidade entre estruturas, processos e ações no âmbito das organizações.

O isomorfismo se origina em um dos três enfoques da teoria institucional, a *New Institutional Sociology* (NIS), a nova sociologia institucional. Na concepção de Guerreiro et al. (2005), a NIS aborda as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais. As crenças, normas e tradições do ambiente institucional influenciam o relacionamento das organizações. O ambiente institucional é caracterizado pela “elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos, aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade” (Guerreiro et al., 2005, p.97).

O número de pesquisas na área de gestão e rotinas financeiras, que utilizam a teoria institucional, especificamente sobre o isomorfismo, vem aumentando e dentre elas podem ser destacadas publicações nacionais e estrangeiras como as de Assis et al. (2010), Beuren, Fachini e Nascimento (2010), Carpenter e Feroz (2001), Freitas (2005), Gimenez, Hayashi Júnior e Grave (2007), Haveman (1993), Jacomossi, Casagrande e Reis (2014), Mizruchi e Fein (1999), Oliveira (2009), Sampaio et al. (2012), Santos (2008), Scott (2008), Sieweke (2014) e Slack e Hinings (1994). Esses trabalhos são apresentados ao longo desta fundamentação teórica.

Para Scott (2008), o isomorfismo pressupõe que as organizações respondam de maneiras similares a outras organizações que estão de alguma forma ajustadas ao ambiente. Segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2010), as organizações passam a desenvolver processos semelhantes, a fim de facilitar as suas relações inter-organizacionais, favorecendo o seu funcionamento a partir da utilização de regras socialmente aceitas.

Nesse contexto, este estudo pretende verificar a existência de evidências do isomorfismo nas práticas de controladoria das concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto. Busca-se identificar e analisar as relações com a atuação da controladoria ou de departamento que não possua essa nomenclatura, mas, que exerça a função esperada da controladoria. O trabalho considera como sinônimos as práticas, definições e estudos anteriores de controladoria e contabilidade gerencial, aumentando, dessa forma, as referências de pesquisas e estudos.

Na concepção de Boff, Beuren e Guerreiro (2008), a controladoria como área de responsabilidade dentro da organização se alimenta de dados e informações gerados pela contabilidade de custos, contabilidade financeira, contabilidade gerencial e outras, enquanto a contabilidade gerencial, por sua vez, é a que apresenta maior aproximação com a controladoria, em vista da conformidade entre seus objetivos e funções.

1.2 Situação problema

A atuação do segmento privado no setor de saneamento básico já tem quase duas décadas de atividades. Segundo a Associação Brasileira de Concessionária Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto e o Sindicato Nacional das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto (ABCON/SINDCON, 2014), os contratos firmados com a iniciativa privada já comprometeram investimentos da ordem de R\$ 28 bilhões nos 297 municípios em que a iniciativa privada atua, dos quais R\$ 5,5 bilhões já foram concretizados; a expectativa é que nos próximos cinco anos possam ser investidos mais R\$ 6,5 bilhões no setor.

De Norte a Sul do país, 13% da população já são beneficiados direta ou indiretamente com a gestão privada no saneamento, atingindo, aproximadamente, 27 milhões de brasileiros; esse número pode crescer ainda mais tendo em vista a necessidade de aceleração de projetos considerados essenciais para o setor (ABCON/SINDCON, 2014).

De acordo com os dados da ABCON/SINDCON (2014), atualmente o setor privado está presente em 297 municípios, com 240 contratos, sendo que desses 128 são contratos de

concessões plenas, 22 de concessões parciais, 66 são de Parceria Público Privada (PPP), três são locações de ativos e outros 78 são outros modelos de contratos.

Por esse panorama atual é possível perceber que, nos dias de hoje, as cidades de pequeno porte são as principais beneficiadas pela atuação privada, pois, dos 297 municípios, 70% têm população inferior a 50 mil habitantes, do restante 5% são de médio porte, entre 50 mil e 100 mil habitantes e apenas 25% representam as cidades com mais de 100 mil habitantes.

Esses números são ainda tímidos em comparação com o tamanho do Brasil e a necessidade de investimentos no saneamento básico. De acordo com a ABCON/SINDCON (2014), o desafio do saneamento básico se materializa em números “grandiosos e alarmantes”, com um número alto de brasileiros excluídos, ou seja, cerca de 34 milhões de pessoas não têm acesso à rede geral de abastecimento de água, 85 milhões de brasileiros não possuem acesso adequado aos serviços de coleta de esgoto e 118 milhões não contam com esgoto tratado.

As discussões sobre as concessões de serviços públicos, especificamente do segmento de saneamento básico, começam a ganhar importância e a serem mais frequentes, tendo em vista que o segmento reflete um bom indicador do desenvolvimento social, pelo fato de atingir a toda população, sem nenhuma exceção.

Instituições como, por exemplo, o Instituto Trata Brasil atualmente desenvolvem um trabalho de conscientização que procura demonstrar que o saneamento é saúde, tendo como objetivo informar a população sobre o direito ao acesso à água tratada, coleta e tratamento de esgoto, assim como monitorar os avanços do saneamento nas maiores cidades brasileiras.

Segundo a ABCON/SINDCON (2014), para que nos próximos 20 anos sejam atingidas as metas de universalização do setor, faz-se necessário um investimento de R\$ 15,2 bilhões anuais, sejam esses da iniciativa privada ou pública. Isso indica uma grande perspectiva de crescimento da atuação privada nesse setor, isto porque, atualmente, o setor privado, apesar de números relevantes, atende apenas 5% dos municípios nacionais, destacando atuação em três capitais: Manaus (AM), Campo Grande (MS) e Cuiabá (MT) e três regiões metropolitanas: Recife (PE), Rio de Janeiro (RJ) e São Paulo (SP). Esse montante, de 95% de cidades ainda não atendidas, representa uma grande oportunidade para o setor privado.

A principal forma de atuação da iniciativa privada acontece através das concessões de serviços públicos; para Santos (2007), essa concessão de serviços públicos diz respeito à transferência da prestação de um determinado serviço público a um ente privado, mediante a formalização de um contrato administrativo. Por meio deste, o concessionário assume a

prestação por conta e risco em seu próprio nome, remunerando-se pela cobrança de tarifa do usuário do serviço.

O contrato define todas as obrigações do particular ou da concessionária, e ao ente público ou contratante caberá a obrigação de remunerar o serviço ou assegurar a sua remuneração; qualquer variação dessas obrigações entre as partes pode causar um desequilíbrio do contrato, gerando o direito de demandar uma revisão contratual, por ambas as partes.

Dessa forma, o setor se caracteriza como sendo um setor regulamentado, pois todas as atividades desde as operacionais até os aspectos financeiros do negócio - como tarifas, reajustes, investimentos e outros - estão definidos no contrato de concessão e são acompanhados e fiscalizados pelas agências reguladoras. Aspectos esses muito característicos a outros setores como, por exemplo, o de energia elétrica e de telecomunicações.

As atividades das concessionárias privadas são pautadas não somente pelo contrato de concessão, mas, também, pela proposta comercial, que se torna parte integrante desse contrato. Nos termos jurídicos existem algumas características que devem ser consideradas quando se pretende fazer uma análise da gestão dessas Sociedades de Propósito Específico (SPE).

Santos (2007) cita que as concessionárias estão sujeitas a três poderes: de direção, de controle e de fiscalização. O primeiro, poder de direção, está relacionado ao fato do poder público não ter transferido a titularidade do serviço, mas, apenas a sua execução, o que demanda uma integração entre poder público, contrato e concessionária. Os demais, poder de controle e fiscalização, são aqueles que permitirão a análise e ocorrência dessa integração e se esta, na prática, está conforme o estabelecido pelo contrato.

Pode-se, assim, definir que o principal objetivo da concessionária é atender as metas operacionais definidas em contrato, seguir a descrição de procedimentos definidos por ela na proposta comercial, para que possam ser atingidas as metas, realizados os investimentos previstos pela proposta comercial e promover a manutenção da Taxa Interna de Retorno (TIR) do contrato, no percentual definido também pela proposta comercial. Nos aspectos financeiros, a empresa privada tem como um de seus objetivos a maximização do valor aos seus acionistas, valores por tratar-se de uma concessão em que esses já estão definidos e conhecidos, cabendo à gestão o desafio de conseguir atingi-los.

A controladoria nesse contexto tem fundamental importância, pois em uma de suas principais atividades está justamente o planejamento e o controle. As regras ou os objetivos a serem alcançados por esse planejamento estão definidos no contrato de concessão e tanto o

monitoramento desse planejamento quanto o seu acompanhamento se tornam de extrema relevância para a gestão dos negócios, tendo em vista que são contratos de longos prazos, geralmente de 20 a 30 anos de concessão, e nesse período diversos acontecimentos e eventos econômicos ocorreram.

Os custos e investimentos já são estabelecidos na proposta comercial, desse modo, cabe à empresa um controle para que, no mínimo, esteja dentro desses valores previstos, gerenciando as variáveis que ocorram durante o período de contrato.

Esse contexto de setor regulamentado apresenta um indício de aspectos que corroboram com os conceitos do isomorfismo. Segundo DiMaggio e Powell (1983, p. 77), “o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, na medida em que são difundidas práticas e formas de organização que são institucionalizadas pela comunidade de organizações pertencentes a um mesmo campo”.

O contrato de concessão, a fiscalização pela agência reguladora e a obrigação de atendimentos a metas contratuais, podem ser evidências de um dos tipos de isomorfismo denominado isomorfismo coercitivo. Esse é o resultado tanto de pressões formais quanto de informais exercidas sobre a organização (DiMaggio & Powel, 1983).

A controladoria e o isomorfismo já foram objetos de pesquisas de trabalhos científicos em outros setores, que também se caracterizavam como de forte regulamentação. Santos (2008) estuda o isomorfismo entre as práticas de contabilidade gerencial e utilizado pelas organizações do setor elétrico brasileiro. Também no setor elétrico, Lunkes, Heichsen e Rosa (2014) estudaram a adoção da controladoria num estudo com empresas do referido setor no Brasil.

Oliveira (2009) estuda, junto às empresas brasileiras consideradas familiares, o isomorfismo na institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria. Essa institucionalização da controladoria também é estudada por Boff, Beuren e Guerreiro (2008), que pesquisaram sobre a institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. A controladoria também é pesquisada no setor de saneamento de água e esgoto, nos estudos de Tavares et al. (2013), pesquisa sobre a importância da controladoria no processo de tomada de decisões, em uma companhia estadual de água e esgoto no Ceará.

Assim, diante de um mercado que possui objetivo comum, que é o de operar um sistema visando à universalização do abastecimento de água e esgoto sanitário, pretende-se buscar respostas à seguinte questão de pesquisa:

Quais são as evidências de isomorfismo que existem nas práticas de controladoria de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto que operam no Brasil?

Os estudos de práticas de controladoria e contabilidade gerencial são discutidos em vários trabalhos no Brasil e no mundo, despertando certa inquietação em relação à adesão dessas práticas pelas empresas e divergências entre os conceitos teóricos e os conceitos aplicados nas empresas.

1.3 Objetivos

Identificada e descrita a situação problema são apresentados, neste tópico, os objetivos da pesquisa, sendo um objetivo geral e os objetivos específicos mais delimitados. O trabalho tem como base teórica os estudos de DiMaggio e Powel (1983) com a intenção de analisar as evidências do isomorfismo nas peculiaridades das práticas da controladoria em um único ramo de empresas, representado pelas concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto.

Scott (2008) cita que o isomorfismo pressupõe que as organizações respondam, de maneira similar, a outras organizações que estão de alguma forma ajustadas ao ambiente. DiMaggio e Powell (1983) mencionam que as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas por poder político e legitimidade institucional, considerando a adequação social e econômica, sendo esse o conceito do isomorfismo institucional.

Diante do exposto, como objetivo geral este estudo pretende: identificar evidências de isomorfismo nas práticas de Controladoria utilizadas pelas empresas privadas de concessionárias de serviços públicos.

Para tal, são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as práticas de controladoria utilizadas pelas concessionárias privadas de serviço público de água e esgoto.
- b) Identificar as pressões isomórficas sofridas pelas organizações do setor privado de concessões de saneamento básico, segundo conceitos teóricos estabelecidos por DiMaggio e Powell (1983).

1.4 Justificativa

Conforme observado na publicação da ABCON/SINDCON (2014), a maioria das empresas de serviços públicos no Brasil possui como principais acionistas empresas do segmento da construção civil e, por determinação legal, essas concessionárias são empresas no formato de SPE, com suas atividades direcionadas pelo contrato de concessão, como já mencionado anteriormente.

Borinelli (2006) observa que deve haver uma maior aproximação entre o meio acadêmico e as organizações empresariais, sendo que foi notada por ele uma necessidade por parte dos profissionais em conhecer as melhores práticas de outras organizações, ou seja, aproximar a teoria da prática.

Carvalho (1995) há mais de duas décadas, afirmou em sua pesquisa, a identificação de uma confusão de conceitos e visões detectadas nas práticas das empresas financeiras ou não, acerca da controladoria, e isso repercute nos estudos acadêmicos, pois são grandes as incertezas do que vem efetivamente se compor o campo de estudos.

Borinelli (2006), algum tempo depois, concluiu que o arcabouço teórico em que se encontra a controladoria não está consolidado, visto que a literatura apresenta divergência entre autores e não se sabe até que ponto a realidade da controladoria reflete o arcabouço teórico. Dessa forma, estudos que analisam as práticas de controladoria, por mais que não visem confrontar essas práticas com as definições teóricas, como é o caso desta pesquisa, contribuem para uma análise de como as organizações tratam a controladoria.

As contribuições teóricas do trabalho de DiMaggio e Powell (1983) despertam inquietações para a investigação de empresas que atuam no mesmo ramo de atividade, sendo que as pressões exercidas sobre elas são semelhantes. Desse modo, cria-se a dedução que as condições políticas, sociais e ambientais que cercam essas empresas influenciam a adoção de estruturas e práticas mais homogêneas, evidenciando a presença do isomorfismo.

A escolha do tema está relacionada ao interesse deste pesquisador pelas práticas de controladoria, somado à inquietação do mesmo em relação às semelhanças das empresas que atuam no segmento de concessionárias privadas, além das características e particularidade específicas do setor.

1.5 Contribuições esperadas da pesquisa

Este estudo almeja contribuir com o conhecimento e entendimento da realidade da controladoria, no segmento de concessão de serviços públicos, segmento em franco crescimento; segmento que é específico, tem metas, orçamentos e planos operacionais

preestabelecidos e traçados com antecedência, para um período de longo prazo, geralmente de 20 a 30 anos, tendo o controle e acompanhamento como um dos principais aliados para atingir o sucesso.

Dessa forma, a controladoria, no entendimento do trabalho, possui fundamental importância e a contribuição esperada do trabalho é a compreensão da realidade e atuação da controladoria nesse segmento pouco explorado, no qual as empresas são oriundas de um mesmo setor de atividade, no caso a construção civil, e estão sujeitas a regras e imposições comuns para todas as organizações do setor. Espera-se que o trabalho contribua para essa linha de estudos, apresentando uma relação científica e crítica desse relacionamento.

No meio acadêmico, ainda que os resultados do estudo possam ser incipientes, dada as visões distintas sobre a controladoria e sendo notório que não existe um consenso entre os pesquisadores sobre as definições dessa, este estudo intenciona novas inquietações para o desenvolvimento de futuras pesquisas. Adicionalmente, o trabalho busca aplicar empiricamente o isomorfismo, somando, então, a outras pesquisas que procuram entender o isomorfismo em outros segmentos de negócios.

2 Fundamentação Teórica

A nova realidade do mundo dos negócios aponta uma complexidade maior do que o passado na organização e manutenção das empresas. Atualmente há um mercado consumidor diferenciado, com maior interferência governamental, através de regulamentações e políticas fiscais e uma maior relação das empresas com instituições financeiras em busca de financiamento visando sua alavancagem financeira. Igualmente há um desafio na gestão de pessoas buscando a retenção de talentos. Todos esses fatores são exemplos que criam uma demanda de melhores práticas de gestão, tendo como pré-requisito para essas melhores práticas a geração de informação e a análise constante dos números e dados gerados pela empresa.

Beuren (2002) menciona que a expansão dos negócios de muitas organizações e, em consequência, o aumento de sua complexidade desencadeou a necessidade da criação da controladoria. A alta administração da empresa passou a delegar mais autoridade e responsabilidade ao executivo financeiro, como a função é conhecida, com vistas a ampliar a dimensão de suas atribuições, atuar como assessor de assuntos como planejamento e controle, alicerçar-se em informações contábeis, bem como, informar o desempenho de todas as áreas. Com isso, a função da controladoria apresenta maior relevância no processo de condução dos negócios das empresas.

Nesse contexto, buscou-se, por meio de pesquisa bibliográfica, apresentar a definição de controladoria, sua missão e objetivo, suas funções, modelo de gestão e controladoria e os principais estudos nacionais e estrangeiros relativos ao tema. Também se procurou as mais significativas abordagens do isomorfismo em estudos nacionais e internacionais. Para complementar o capítulo se incluiu um tópico referente às práticas de controladoria pesquisada e, por fim, uma visão panorâmica do segmento de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto.

2.1 Controladoria

O surgimento da controladoria ocorreu no início do século XX, nos Estados Unidos, quando as grandes corporações sentiram a necessidade de realizar um rígido controle de todos os negócios das empresas. No final do século XIX, a partir da Revolução Industrial, um significativo número de empresas concorrentes começou a se fundir, formando grandes

empresas, organizadas sob a forma de departamentos e divisões, mas, com um controle centralizado. (Beuren, 2002).

O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle centralizado em relação aos departamentos e divisões que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países. Esses dois fatores, somados à expansão geográfica das organizações, foram essenciais para o surgimento da função de *controller*. (Beuren, 2002).

Com esse cenário, a área financeira passou a ter significativa importância no processo de condução dos negócios, isto porque houve aumento da complexidade dos negócios nas organizações, atuação e interferência do governo visando políticas fiscais, necessidade de melhores práticas de gestão, somado às demandas de informações pelos usuários internos e externos, que promoveram uma evolução da atuação contábil nas empresas.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2001), a contabilidade tradicional tem se prestado à mensuração de eventos econômicos passados nas organizações, na maioria das vezes para atender a parte fiscal. Uma gestão com foco na continuidade das organizações não se faz extrapolando dados passados para se estudar os dados futuros; é necessário simular os eventos futuros, visto que as decisões que se concretizarão no futuro são tomadas no presente.

Dessa forma, não existe uma negação da rica base conceitual da contabilidade, porém, essa é inadequada para modelar as informações de uso dos gestores, sendo necessária uma evolução natural desta contabilidade; evolução esta identificada com o surgimento da controladoria, cujo campo de atuação é representado pelas organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interativos com outros num dado ambiente. (Almeida, Parisi & Pereira, 2001).

No Brasil, a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por esse departamento, visando a implantação de um sistema de informação que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas instaladas no Brasil. (Beuren, 2002).

Segundo Lunkes et al. (2009), não teve uma data precisa para o surgimento da terminologia de controladoria, provavelmente, deve-se mais especificamente à vinda das grandes corporações internacionais, entretanto, a função já existia anteriormente, porém, não com esta epistemologia.

2.1.1 Definição de Controladoria

A definição de controladoria é uma tarefa difícil diante da literatura disponível e, em um breve levantamento bibliográfico, fica nítido o entendimento que não existe um consenso em relação à definição da controladoria. Existe uma mescla entre conceito de controladoria, função e atuação. Segundo Beuren (2002), apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma definição mais precisa de controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado.

Corroborando com essa visão, Borinelli (2006) afirma que o arcabouço teórico em que está assentada a controladoria não está consolidado, visto que a literatura apresenta divergência entre os autores e não se sabe até que ponto a realidade da prática da controladoria tem explicação em tal arcabouço teórico.

Freitas e Lunkes (2011) mencionam que, embora não haja consenso para a definição de controladoria, entre os estudiosos da área, o principal foco é a geração de informações para a tomada de decisões, fornecendo um suporte ao processo de gestão, buscando alcançar os resultados.

Na literatura brasileira existe uma tendência a definir a controladoria por dois meios, sendo um o que a considera como ramo de conhecimento e o segundo como um órgão administrativo. Para Almeida, Parisi e Pereira (2001) a controladoria não pode ser vista como um método voltado para o como fazer. Ela deve ser vista por dois vértices, o primeiro como um ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A visão conceitual, por meio desses dois vértices, na concepção de Borinelli (2006, p.103) pode ser considerada como uma “virtude aos pesquisadores brasileiros, que concedem atenção a esses dois pontos”. Isto porque na literatura estrangeira não se encontram autores que definem a controladoria como ramo de conhecimento. Para o referido autor podem ser destacados: Almeida, Parisi e Pereira (2001); Garcia (2003); Pereira (1991) como autores que definem a controladoria enquanto ramo de conhecimento.

Enquanto que autores como Fiske (1940); Anderson (1944); Brink (1950); Peixe (1996); Fernandes (2000); Peleias (2002); Teixeira (2003); Padoveze (2004) definem a controladoria como unidade organizacional.

Como ramo de conhecimento, a controladoria, segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, pp. 344-345), está apoiada na teoria da contabilidade e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a “modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão a tomarem decisões ótimas”. Enquanto ramo de conhecimento diversos assuntos serão objetos de estudos destacando-se: modelo e processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão, modelo de mensuração, modelo de identificação e acumulação e modelo de informação.

Borinelli (2006, p.105) ainda visualizando a controladoria como ramo de conhecimento define que “controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Garcia (2003) define que a controladoria se apoia na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, pp. 345-346), a controladoria como unidade administrativa “é o órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduz à melhoria do resultado global da organização”. Ela é uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica e, no entanto, não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas, busca induzi-los à otimização do resultado econômico.

Weber (2011) corrobora com essa ideia quando, em seu trabalho, afirma que os gestores, em sua maioria, não se satisfazem apenas com a simples entrega das informações, os *controllers* necessitam saber o quanto os gestores podem processar essas informações. Nas relações de atividades dos *controllers*, a consideração do uso adequado das informações fornecidas é de extrema relevância para o desenvolvimento da função. Para o autor os *controllers* levam em conta: a apresentação, a preparação das informações com base nas reais necessidades e a comunicação personalizada, como aspectos mais importantes do que meramente o fornecimento ou prestação de informação.

Ainda segundo Weber (2011), um dos requisitos primários para os *controllers* é conhecer as características individuais dos gestores que receberam as informações geradas

pela controladoria, ou seja, os *controllers* devem estar familiarizados com a forma como esses gestores e usuários são capazes de interpretar os dados, além disso, eles precisam saber como os vários usuários de informações preferem receber os dados e como eles reagem.

Para Peleias (2002), partindo do princípio da controladoria como uma unidade administrativa, essa é definida como uma área da organização na qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. A controladoria se baseia em princípios, procedimento e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, economia, estatística, psicologia e sistemas.

Borinelli (2006) apresenta os seguintes autores estrangeiros que definem controladoria como unidade organizacional:

Fiske (1940, p. 232)

É uma função informativa e analítica que acumula, analisa e informa à administração, investidores-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.

Anderson (1944, p. 63)

Função que compreende o registro e utilização de todos os fatos pertinentes a um negócio.

Brink (1950, p. 251)

Atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para propósitos de gerenciamento. (Borinelli, 2006, p.194).

Ainda para Borinelli (2006), quando se analisa as definições individualmente dos autores em relação à controladoria como unidade organizacional, percebe-se que há um consenso entre eles quando inserem na definição da controladoria a ideia de que ela é um serviço ou uma função de informação. O autor destaca ainda que em poucos textos estrangeiros sobre controladoria se encontrou a definição de controladoria explicitamente apresentada, os distintos autores somente descrevem em termos de funções, posição hierárquica, finalidade, objetivos e etc.

Como órgão administrativo Borinelli (2006) define a controladoria como:

É um órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões. (Borinelli, 2006, p.198).

Desse modo, a controladoria deve disponibilizar instrumentos de orientação e controle, utilizando de dados contábeis, econômicos, estatísticos e outras informações processadas sobre o ambiente interno e externo, com a finalidade de munir os gestores de informações necessárias para a tomada de decisões e direcionamento dos negócios; neste caso, a controladoria é o órgão que irá analisar e controlar se esse desempenho está direcionado para uma otimização do resultado como um todo.

O resultado positivo de um determinado setor ou unidade de negócio, não necessariamente representa a eficiência da organização como um todo e a controladoria é o setor mais capacitado para visualizar o aprimoramento do resultado econômico do todo da organização.

De acordo com Nakagawa (1993, p.13):

Os modernos conceitos de controladoria indicam que o controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influencia que induz os gestores a tomarem decisões lógicas e conscientes com a missão e objetivo da empresa.

A visão de Carvalho (1995) é que a controladoria deve ser vista como participante e não como responsável pela realização do planejamento e controle, porque essas são fases do processo de gestão e, portanto, inerentes a todos os gestores da organização; além disso, a eficácia do processo de gestão depende do envolvimento e compromisso de todos os gestores.

A controladoria tem o papel de coordenar os esforços de diversos gestores, contudo, isso não significa a subordinação desses gestores à controladoria, o papel desta é de visualizar as questões de forma ampla e integrada para que o resultado seja otimizado.

Segundo Kanitz (1976, p. 6) a controladoria não é apenas para administrar o sistema contábil da empresa, por esse motivo, os conhecimentos em contabilidade e finanças não são mais suficientes para o desempenho da função. Faz-se necessário, atualmente, que esse profissional esteja cercado de uma quantidade grande de profissionais, como administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos, tendo o *controller* “a tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias para o cumprimento da função de controladoria”.

De acordo com Tung (1993, p. 89):

A palavra *controller* não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporado à linguagem comercial e administrativa das nossas empresas por meio da prática dos países industrializados, como os Estados Unidos e Inglaterra. Nesses países, *controller*

ou *comptroller* designava, inicialmente, o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do *controller*.

A controladoria como unidade organizacional e como ramo de conhecimento, desperta inquietações de estudiosos referentes às suas atuações e práticas nas organizações, pelo fato de não se existir um consenso em sua definição e o grau de importância que é verificado pela atuação dessa área, ou seja, trata-se de uma área que absorve cada vez mais responsabilidade e participação no processo de gestão, pela geração de informações de ordens operacionais, econômica, financeira e patrimonial.

2.1.2 Modelo de Gestão e Controladoria

A pesquisa realizada nesta dissertação se propõe a identificar as práticas de controladoria e também o ambiente no qual está inserida e, considerando que a controladoria foi aceita pela organização, essa será orientada por meio de um modelo de gestão e tais práticas são os instrumentos utilizados no processo de gestão, considerando a necessidade do planejamento, execução e controle.

Dessa forma, a pesquisa considerou importante a fundamentação teórica dos aspectos relacionados ao Modelo de Gestão, já que essa seria a maneira racional e formal de definir quais as características da gestão que teoricamente orientam os resultados.

As crenças e valores do fundador da empresa são decorrência de sua formação cultural em um sentido amplo e estes se tornam a essência da organização tal a forma como o afeta. Isso cria uma capacidade ou uma necessidade de atrair pessoas que possuam as mesmas características, os mesmos valores. Ao definir os principais colaboradores, o próprio fundador procura e tem mais propensão a escolher pessoas com base na mesma forma de pensar, nas suas afinidades, seus temperamentos e os seus valores. Dessa forma, esses escolhidos também tenderão a eleger subordinados nos mesmos critérios (Reginato, 2010).

Reginato (2010) ainda destaca o modelo de gestão e a cultura organizacional como sendo assuntos distintos, mas diretamente relacionados; afirma que na literatura brasileira, em especial, os estudos na área de gestão, controladoria e contabilidade também consideram a mesma diferença entre os dois assuntos, porém, na literatura estrangeira, não se encontra o termo ‘modelo de gestão’, o que se identifica é que o assunto é discutido no âmbito do tema de cultura organizacional. Segundo a referida autora, o termo cultura organizacional é empregado para explicar situações cotidianas sobre o comportamento organizacional e sua

influência nos problemas, na capacidade de sua solução e na prosperidade ou não dos negócios. O modelo de gestão de uma organização é construído a partir de sua cultura organizacional.

De acordo com Guerreiro (1989, p. 62) “os modelos são na realidade as imagens intelectuais sobre as quais se desenvolve o conhecimento obtido de um trabalho explícito ou não, de seleção dos elementos relevantes da porção da realidade em análise”.

Para Reginato (2010), no Brasil, o assunto Modelo de Gestão foi inicialmente discutido, conceituado e entendido pelos estudiosos Armando Catelli e Reinaldo Guerreiro, com o grupo de estudos sobre Gestão Econômica – GECON.

Para Catelli (2001) toda empresa possui um modelo de gestão, constituído por um conjunto de crenças e valores sobre a maneira de administrá-la. O modelo de gestão é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos principais executivos da empresa, principalmente seus proprietários e alta administração. O modelo de gestão é definido como um conjunto de princípios, nem sempre formalizados, que pode ser contemplado por meio da observância dos instrumentos de gestão, tais como planejamento, controle, sistemas de informações e etc. Parisi (2001) afirma que o modelo de gestão deve garantir adaptação da gestão da empresa às mudanças ambientais, sendo dele o surgimento de condições efetivas para a institucionalização de instrumentos gerenciais.

Parisi (2011) afirma que antes de se propor qualquer tipo de solução gerencial para uma organização é obrigatório analisar quais são as regras e os princípios que configuram o seu atual modelo de gestão. As práticas abordadas na pesquisa, como planejamento estratégico, avaliação econômica, estrutura organizacional, sistemas de informação, critérios da análise de custos, entre outros, podem ser consideradas como as soluções gerenciais citadas pelo autor.

Menciona, ainda, que por muitas vezes se constata que o modelo de gestão não está formalizado em um documento, mas sim na mente de seus principais executivos, nos hábitos e nas rotinas de interação entre eles, quando da necessidade de se tomar alguma decisão. O autor apresenta dois modelos alternativos, sendo o primeiro Modelo de Gestão Tradicional e o segundo Modelo de Gestão por Objetivos e Resultados.

Parisi (2011, p. 101) aponta as características desses dois modelos:

Modelo de Gestão Tradicional

- processo decisório centralizado e informal, não instituído pelo processo de planejamento;

- estilo do gestor: pouco participativo (quem planeja não executa e quem executa não planeja);
- postura do gestor: “chefe” e técnico;
- foco no “exercício contábil” (curto prazo);
- processo de planejamento pontual e voltado ao controle de contas contábeis – Reunião Anual de Planejamento Estratégico e Orçamento Anual;
- modelo organizacional com estrutura funcional baseada na definição de atribuições e tarefas sem devolução de autoridade e poder ao gestor que lida diretamente com o mercado;
- metas fixas altamente influenciadas por jogos corporativos, que minimizam a pressão por desempenho;
- avaliação de desempenho baseada na mensuração e eficiência (gasto orçado x gasto realizado);
- sistema de remuneração desvinculado do mérito.

Modelo de Gestão por Objetivos e Resultados

- gerenciamento por objetivos, onde os indicadores de resultados devem mensurar se esses objetivos estão sendo alcançados ou não;
- planejamento contínuo, formalizando o processo decisório e clarificando os objetivos, metas e ações para alcançá-los;
- descentralização e gestão por responsabilidade com participação e comprometimento de todos os gestores no processo de planejamento e na avaliação formal de desempenho;
- orientação à estratégia e ao longo prazo, superando a visão de desempenho baseada no lucro contábil do ano;
- poder de execução das decisões planejadas, concentradas na gestão de projetos e na organização de processos;
- indicadores financeiros e não financeiros para medir todas as dimensões das decisões, porque tudo o que não é medido não é gerenciado;
- indicadores financeiros apurados para medir a criação de valor para o acionista e para aumentar a racionalidade econômica das decisões empresariais;
- a avaliação de desempenho validada pelo mercado, utilizando na metodologia de mensuração de desempenho parâmetros que permitam comparação com situações de mercado competitivo;
- remuneração variável baseada no desempenho planejado (coletivo e individual), com sistema de consequências para os executivos, criando oportunidade de desenvolvimento da carreira para os gestores de bom desempenho, e gerando penalidades para os gestores de desempenho pífio.

Na concepção de Parisi (2011) as organizações que têm características do primeiro modelo de gestão, são empresas que tendem a não valorizar o planejamento e possuem uma aparente gestão por resultados, na qual, muitas vezes, as decisões tomadas nos poucos rituais de planejamento não são objetos de comprometimento pela equipe de executivos.

O autor enfatiza, ainda, que as organizações que têm características do segundo modelo de gestão, são empresas nas quais se percebe a importância dada ao planejamento estratégico, no entanto, são empresas que apresentam poucas evidências da valorização ao

controle. Isso não significa falta de controle, mas, apenas, uma substituição de rituais de controle que limitam a empresa a avaliar o desempenho, tendo uma abordagem em que a fase de controle representa um replanejamento, ou um planejamento contínuo.

Nos aspectos relacionados ao sistema de informação, o modelo de gestão deve ser direcionado para identificar e analisar indicadores voltados para o resultado, assim como fazer apuração do lucro econômico, dessa forma, o GECON é considerado um modelo gerencial de vanguarda concebido no Brasil por Armando Catelli. Segundo Peleias (2002) o modelo de gestão econômica é considerado um modelo gerencial, porque se propõe a apoiar o processo de gestão e as decisões que vierem a ser tomadas em todas as suas etapas, em seus níveis planejado e realizado.

Na concepção de Catelli (2001), o GECON estrutura-se com base em um entendimento dos seguintes aspectos:

- da missão da empresa;
- do conjunto de crenças e valores da organização;
- da estrutura organizacional e da realidade operacional;
- das características dos gestores empresariais.

Catelli (2001) cita que o GECON significa administração por resultado, tendo como objetivo a otimização dos resultados, por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacional. O escopo do GECON é inteiramente voltado à eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico. O GECON compreende o sistema de gestão e o sistema de informação da organização.

Segundo Peleias (2002, p. 18) em relação ao modelo de gestão econômica:

As principais características do modelo de gestão econômica são a administração por resultados econômicos, a incorporação de conceitos e definições integrados, cujo objetivo é conduzir as empresas à eficácia, o englobamento do processo de gestão e o suporte feito por um sistema de informação. O modelo é estruturado dentro de uma concepção holística, pois considera a empresa um sistema composto de partes em constante interação. Considera ainda a interação da organização com o ambiente em que se insere.

Reginato (2010) considera que o modelo de gestão de uma empresa desenha a forma como ela é gerida, tendo quatro elementos considerados vitais, que são: relacionamento humano, delineando as relações entre as pessoas; tecnologia e sistemas de informações; processo administrativo e organização, que está relacionado com a estrutura física ou de relações humanas.

No capítulo 3 que trata da Metodologia, os instrumentos de coleta de dados, utilizados e apresentados pela pesquisa, possibilitam a identificação de aspectos relacionados ao modelo de gestão. O aprofundamento do roteiro de questões busca identificar as práticas de controladoria, porém, as respostas permitem uma identificação de situações relacionadas ao modelo de gestão.

2.1.3 Missão da Controladoria

A definição da missão de uma empresa está ligada ao modo que os seus proprietários, fundadores e gestores visualizam a razão de existir dessa empresa, ou seja, o motivo pelo qual essas pessoas juntaram esforços para criar e manter a empresa, como eles enxergam o porquê da existência dessa empresa diante da sociedade.

Para Beuren (2002), o cumprimento da missão de uma organização refere-se à própria razão de sua existência e está intimamente relacionado com as variáveis ambientais atreladas a sua atividade principal. A correta definição e comunicação da missão de uma empresa favorecem a clarificação de seu posicionamento frente ao meio que está inserido, sendo um importante referencial aos gestores para dirigir a empresa.

Ainda segundo Beuren (1998, p. 38):

Possui sua própria missão e um conjunto de princípios. Isto se deve ao fato de a empresa incorporar as crenças e os valores trazidos pelos proprietários. Por conseguinte, o modelo de gestão, em sentido amplo, decorre daquilo em que os idealizadores da organização acreditam.

Guerreiro (1989) acrescenta que a missão da empresa decorre do papel que ela pretende desempenhar no cenário social, suas crenças e os valores das pessoas que a dirigem. Na caracterização da missão é preciso contemplar alguns pontos como: os valores fundamentais da entidade; os produtos e serviços oferecidos; bem como o mercado de atuação e a clientela a ser atendida. Esses tópicos devem ser caracterizados de forma ampla, genérica e flexível, tendo em vista que a missão é um objetivo permanente da empresa.

Para caracterização da missão da controladoria cabe ressaltá-la como uma unidade organizacional, sendo que necessariamente terá como produto a prestação de serviços para outras unidades e pessoas. Almeida, Parisi e Pereira (2001, pp. 346-347) apontam que “a maximização isolada dos resultados das partes não conduz à otimização do todo”, cabe então à controladoria, por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados, a promoção da melhoria desse todo.

Sendo assim, a controladoria torna-se responsável pelo cumprimento de uma missão especial que é a de assegurar a otimização do resultado econômico da organização. Para que a missão possa ser cumprida, os objetivos da controladoria são:

- Promoção da eficácia organizacional.
- Viabilidade da gestão econômica.
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria tem contribuído para o cumprimento de sua missão e, assim, adquire a filosofia de atuação nas seguintes atividades:

- Coordenação de esforços visando a sinergia das ações.
- Participação ativa no processo de planejamento.
- Interação e apoio às áreas operacionais.
- Indução às melhores decisões para a empresa como um todo.
- Credibilidade, persuasão e motivação.

Na concepção dos referidos autores, a missão da controladoria envolve o cumprimento ou coordenação do aprimoramento do resultado econômico da organização. Por sua vez, Borinelli (2006) questiona o fato da possibilidade do não cumprimento dessa missão a um possível fracasso da unidade organizacional denominada controladoria. O autor considera que a missão da controladoria é ser corresponsável, em conjunto com os gestores das demais funções e unidades organizacionais pela otimização do resultado econômico.

Corroborando com essa ideia, Garcia (2003, p.74) afirma que “[...] a função da controladoria, em parte, é uma função coordenadora, não substituindo, em nenhum momento, a responsabilidade dos gestores frente aos resultados obtidos [...]”. Ainda nessa linha de pensamento, Peleias (2002, p. 16) entende que a controladoria é “a área da organização que possui a visão do todo da empresa e possui instrumentos para a otimização das ações empreendidas e das decisões tomadas”.

Na concepção de Beuren (2002), a controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores, no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para tomada de decisões dos gestores.

Carvalho (1995) entende que para o cumprimento da missão na empresa, a controladoria nas instituições bancárias, segmento estudado em sua pesquisa, necessita desempenhar as seguintes funções:

- Conceber e gerir um sistema de informação de gestão econômico, onde seja possível à organização identificar os fatores determinantes de seus resultados e que possam se comportar baseado no planejamento executado.

- Garantir que as informações sobre o desempenho econômico da instituição estejam disponíveis no momento, quantidade e qualidade necessários para análise dos gestores.

- Coordenar os esforços dos gestores de diversas áreas, com o objetivo de garantir a eficácia empresarial, no que está relacionada com os aspectos econômicos da organização.

- Estar atento e analisar os regulamentos expedidos pelos órgãos reguladores do mercado, que possam alterar a correlação dos fatores que interagem na otimização do resultado da organização, modificando, se preciso, o curso do planejado das áreas afetadas.

A dificuldade para definição da missão da controladoria não difere da definição do conceito de controladoria; do mesmo modo, a definição na literatura em relação à missão da controladoria também apresenta divergências se comparada ao conceito apresentado nos parágrafos anteriores, que define como missão da controladoria a otimização do resultado como um todo, uma vez que existem outros enfoques nessa definição. A Figura 1 apresenta alguns desses enfoques na visão de Borinelli (2006):

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Anderson e Schmidt (1961, p.3)	Subsidiar, com informações, o processo administrativo em todos os seus níveis.
Fernandes (2000, p.51)	Assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia.
Padoveze (2004, p.34)	Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação.
Santos (2004, p.121)	Controle econômico das empresas.
Garcia (2003, p.121)	Minimização de riscos e incertezas, salvaguarda patrimonial e otimização do resultado da organização.
Mambrini, Beuren e Colatto (2002, p.49)	Tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.
Pereira (1991, p.53)	Gerar subsídios para a canalização de esforços e potencialidades da entidade como um todo e participar do processo de tomada de decisões assessorando a alta administração e as diversas áreas, de forma a garantir a continuidade da entidade e assegurar a manutenção de seus propósitos.

Figura 1. Missão da Controladoria: Outros Enfoques

Fonte: Borinelli (2006)

Borinelli (2006, p.226) define a missão da unidade organizacional, denominada controladoria, como sendo a de:

Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

A missão da organização deve ser formalizada ou estruturada segundo o modelo de gestão da organização, conforme apresentado no tópico anterior; a missão da controladoria sofre interferências dessa forma como os gestores visualizam o negócio, contudo, de acordo com as definições apresentadas, a missão da controladoria possui uma relevante discussão acadêmica.

2.1.4 Funções e requisitos da Controladoria

A função da controladoria é outro tema que não apresenta consenso. Em muitas empresas a controladoria surgiu como uma evolução de atuação da contabilidade, considerando a missão da controladoria de coordenar e munir os demais gestores de informações para tomada de decisões. Visando uma maximização dos resultados como um todo, se fez necessária uma mudança no modo como a contabilidade era tratada; dessa forma, surgiu o *controller*, que passou a interpretar a contabilidade de uma maneira mais gerencial. Essa evolução em algumas empresas faz com que, até hoje, algumas pessoas relacionem o *controller* como chefe da contabilidade.

Segundo Beuren (2002), inicialmente a função era ocupada por profissionais ligados à área financeira ou da contabilidade, devido a sua habilidade em trabalhar com informações econômicas e financeiras, além do conhecimento operacional da empresa adquirida pelas informações geradas pela contabilidade. Com o tempo isso foi mudando e atualmente existem empresas, nas divisões operacionais, especialmente nas que requerem um conhecimento extremamente técnico, que criaram a figura do *controller* operacional, tendo esse profissional uma atuação mais ampla, desde a parte operacional até o processo decisório da divisão.

Essa evolução da controladoria é registrada também por autores estrangeiros. Loo, Verstegen e Swagerman (2011) em sua pesquisa realizada na Holanda, confirmaram uma mudança no papel dos *controllers*, eles concluíram que o *controller* tinha em 2004 o estigma denominado “contador de feijões” (*beancounters*) e que na segunda etapa da pesquisa

realizada em 2007, houve uma mudança nesse perfil, tornando esse profissional um parceiro de negócios (*business partner*).

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) citam que com o passar dos anos as funções de Controladoria têm sofrido muitas mudanças, porém, é possível notar uma caracterização das atividades e responsabilidades básicas, entre elas as de planejamento, controle, informação, contabilidade e outras responsabilidades, como atividades relacionadas aos impostos, relacionamento com os auditores internos e externos, proteção de ativos, registro de provisões e estimativas e relacionamento com investidores.

Para Kanitz (1976, pp. 6-8), o *controller* pode ter várias funções na empresa, dependendo do tamanho da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes, às vezes a função é confundida com a de administrador financeiro, sendo a direção e implantação de sistemas sua principal função. São funções:

- Informação – compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamentos e recebimento, folha de pagamentos e etc.
- Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas, sejam elas internas ou externas.
- Coordenação – através de suas funções, de certa forma centralizadora de informações, o controlador é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa. Pode assessorar a direção da empresa não somente alertando para o fato, mas sugerindo soluções.
- Avaliação – interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom, por centro de resultado. E, em caso negativo, identificar os pontos que precisam ser corrigidos.
- Planejamento – importante função, determinando se os planos são consistentes e viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- Acompanhamento – consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados, permitindo interferir para corrigir as falhas ou então para se certificar de que o planejamento não poderá ser cumprido.

A observação feita da atuação do *controller* em relação ao tamanho da empresa deve ser considerada; em algumas situações o profissional possui a atuação esperada pelo cargo, mas a nomenclatura é outra como, por exemplo, gerente financeiro, gerente administrativo e outros. Horngren, Sundem e Stratton (2004) esclarecem que a posição do *controller* varia em relação à responsabilidade de empresa para empresa, em algumas, ele está confinado a compilar dados, basicamente para relatórios externos. Em outras, o *controller* é um executivo-chave que apoia o planejamento e o controle gerencial para todas as subdivisões da empresa. Borinelli (2006) afirma que a função pode sofrer variações na forma como são desenvolvidas e distribuídas, mas não no rol de funções a se desenvolver.

Sathe (1982) indica que o *controller* atua como analista de informações de negócios ou analista dos sistemas de negócios; os fatores como personalidade, experiência e mudanças na legislação afetam o seu papel, sendo que o desenvolvimento da profissão decorre dos ambientes de negócios e de sua atuação como um consultor interno e gerenciador de riscos. A importância do ambiente de negócios no desenvolvimento da função está relacionada ao maior controle desses como, por exemplo, a Lei *Sarbanne Oxley* (SOX) e a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade, *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 350), mencionam que a controladoria em sua missão de suprir os gestores, das diversas áreas, fornecendo informações necessárias sobre os desempenhos e resultados econômicos, deve ter como funções inerentes a suas atividades, a de:

- a) Monitorar o processo de elaboração do orçamento e a sua respectiva consolidação das diversas áreas da empresa.
- b) Apoiar a avaliação de desempenho – elaborando a análise de desempenho econômico das áreas, dos gestores, da empresa e da própria área.
- c) Apoiar a avaliação de resultado – elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando os processos.
- d) Gerir os sistemas de informações.
- e) Atender aos agentes de mercados – analisando e mensurando os impactos das legislações no resultado econômico da empresa.

Na concepção de Birnberg (2011), os *controllers* devem ter capacidade de lidar com os dados contábeis para conseguir excelência em seu desempenho organizacional e, com isso, conseguindo transformar o planejamento estratégico em atividades operacionais.

2.1.5 Pesquisas sobre práticas de Controladoria

O objetivo desta seção é apresentar, de forma não exaustiva, o estado da arte das pesquisas sobre práticas de controladoria no Brasil e Exterior. Foram adotadas pesquisas de controladoria e contabilidade gerencial, sendo que essas duas áreas são consideradas como sinônimas pelo trabalho, levando-se em conta a atuação do departamento, a sua função, o seu objetivo e finalidade.

Segundo Borinelli (2006), mesmo que uma organização não possua uma controladoria hierarquicamente caracterizada, as suas funções podem estar indiretamente presentes nos

processos entre os departamentos e, na sua ausência, outros exercem a função que a princípio seria da controladoria.

2.1.5.1 Pesquisas sobre Práticas de Controladoria no Brasil

Entre esses estudos no Brasil estão os de: Barbosa (2004); Boff, Beuren e Guerreiro (2008); Borinelli (2006); Calijuri (2004); Carvalho (1995); Cavalcante et al. (2012); Crozatti (2003); Cruz (2009); Goto (2013); Farias (1998); Faria e Gonçalves (2010); Fernandes (2000); Guimarães et al. (2009); Lunkes et al. (2009); Lunkes, Heichsen, L. e Rosa (2014); Martin (2002); Piva (2013); Silva (2005); Silva (2008); Steppan (2006); Souza, Lisboa e Rocha (2003) e Tavares et al. (2013).

O trabalho identificou uma quantidade expressiva de pesquisas referentes às práticas de controladoria, realizada por: Barbosa (2004); Borinelli (2006); Cruz (2009); Piva (2013); Silva (2005); Steppan (2006) e Souza, Lisboa e Rocha (2003). As práticas de controladoria são analisadas nos segmentos de instituição financeira, construção civil, sociedades cooperativas, indústria de transformação, organizações do terceiro setor e também em grupos como as 100 maiores empresas privadas do Brasil e subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais.

Em sua tese de doutorado Borinelli (2006) teve como problemática fundamental de pesquisa o fato de que o arcabouço teórico em que se encontra a controladoria não está consolidado, visto que, conforme a pesquisa, a literatura apresenta divergência entre os autores e não se sabe até que ponto a realidade da controladoria tem explicado tal arcabouço teórico.

Dessa forma, a pesquisa que se tornou referência teórica para outros trabalhos sobre Controladoria, procurou num primeiro momento, sistematizar o conhecimento sobre controladoria alicerçado numa teoria denominada Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) e, num segundo momento, investigar a realidade das práticas de controladoria das 100 maiores empresas privadas que operam no Brasil.

O trabalho de Borinelli (2006) verificou em que medida os elementos que integram esta estrutura conceitual refletem as práticas de controladoria das empresas investigadas. O estudo desenvolveu um exercício científico formal, crítico, organizando e sistematizando uma estrutura empírico-teórica que ajudou a consolidar a controladoria como ciência.

Borinelli (2006) apresentou como achado, a sistematização da ECBC em três perspectivas: a primeira como um ramo de conhecimento, considerando os aspectos

conceituais, a segunda, como um conjunto de atividades, funções e artefatos e a terceira, como um órgão do sistema formal organizacional das entidades. Os resultados evidenciaram que, na prática, as empresas utilizam diferentes maneiras de organizar as atividades de controladoria, o que permite concluir que os elementos que formam a ECBC refletem, parcialmente, as práticas de controladoria das empresas investigadas.

Utilizando como referência a tese de Borinelli (2006), o trabalho de Piva (2013) apresenta um estudo em que analisa as características da controladoria nas sociedades cooperativas; a pesquisa procurou conhecer as práticas de controladoria mais utilizadas pelas sociedades cooperativas do Estado do Paraná, e qual sua aderência à ECBC, proposta pela tese de doutorado de Borinelli (2006). A abordagem da pesquisa foi qualitativa, do tipo exploratório-descritiva, e por meio dela foram examinadas as cinco maiores sociedades cooperativas do Estado do Paraná. A pesquisa igualmente corroborou com estudos qualitativos sobre o fenômeno da controladoria e identificou pontos importantes para o tratamento da estrutura conceitual básica de Borinelli (2006).

A pesquisa de Piva (2013) concluiu que nas sociedades cooperativas não há aderência pelas funções típicas dentro da ECBC, conforme defende Borinelli (2006). Foi evidenciada a aderência parcial em dois casos e não aplicação nos outros três casos estudados, concluindo que o enquadramento não se aplica às sociedades cooperativas; o estudo, segundo o autor, contribuiu na pesquisa em relação ao papel da controladoria no processo de gestão.

Já na pesquisa de Souza, Lisboa e Rocha (2003), foram investigadas as práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais; a pesquisa foi efetuada junto a quarenta e nove subsidiárias e teve como foco: práticas como método de custeio, métodos de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários e análise de relações custo-volume-lucro. A pesquisa ainda desenvolveu um levantamento bibliográfico que expôs argumentos quanto à contribuição de tais práticas no aumento da eficácia da gestão empresarial.

A pesquisa de Souza, Lisboa e Rocha (2003) constatou que as empresas objeto da pesquisa não têm dado, em termos práticos, importância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores, que defendem a adoção de práticas de contabilidade gerencial que produzem informações mais apropriadas para a análise das mudanças dos ambientes empresariais. Concluiu a pesquisa que no atual ambiente decisório dessas empresas, a contabilidade gerencial ainda é preponderantemente tradicional. A pesquisa apontou que o “ainda” define bem a parceria entre o conhecimento científico e a prática que estão em uma contínua evolução, podendo no futuro validar o que hoje é passível de contestações e resistências.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) em uma de suas observações demonstram uma abertura para os conceitos defendidos pelo isomorfismo; observam que a universidade tende a levar em conta que as decisões são racionais e lógicas, sem a união de outros fatores, como é comum identificar no mundo real; como exemplo se pode citar as imposições políticas, as escolhas por modismo e outras. Também foi verificada a possibilidade de que algumas dessas práticas pesquisadas também não sejam adotadas na matriz correspondente, o que pode evidenciar uma possível influência desta sobre as respectivas subsidiárias.

Barbosa (2004), em sua pesquisa, investigou as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas indústrias de transformação na Região Metropolitana do Recife, os resultados obtidos na pesquisa são comparados com a pesquisa de Souza, Lisboa e Rocha (2003); as práticas pesquisadas são as mesmas, ou seja, métodos de custeio, sistema de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários e análise das relações custo-volume-lucro. Foi realizada entrevista em doze empresas dessa região metropolitana, selecionadas a partir de análise do banco de dados da Federação das Indústrias de Pernambuco (FIEPE).

Os resultados e achados da pesquisa de Barbosa (2004) apontaram que a maioria das empresas pesquisadas utiliza métodos de custeio por absorção, sendo que 75% das empresas informaram que os métodos de custeio são definidos pela matriz; a maioria das empresas utiliza o volume de produção como critério de rateio dos custos indiretos; nenhuma empresa pesquisada utiliza o custo meta como sistema para predeterminação dos custos; 75% das empresas utilizam plano orçamentário focado no curto prazo, no período de um ano e de forma detalhada, tendo um elevado nível de cobrança em relação às variações ocorridas.

A comparação dos resultados da pesquisa de Barbosa (2004) com a pesquisa de Souza, Lisboa e Rocha (2003) indica que as empresas localizadas na região do sudeste brasileiro utilizam mais o custeio por absorção, do que as da região metropolitana do Recife; as empresas da região sudeste utilizam os planos orçamentários em períodos superiores há um ano, diferente do identificado na pesquisa. A pesquisa de Barbosa (2004) concluiu que as empresas pesquisadas não utilizam práticas de contabilidade gerencial, conforme citado por vários autores como mais adequados, considerando um ambiente extremamente competitivo.

Cruz (2009) também pesquisou em seu trabalho as práticas de controladoria nos maiores bancos em território nacional, sob a luz da ECBC de Borinelli (2006). O autor afirma que a melhoria do processo e das práticas de gestão se tornaram essenciais para os bancos que operam no Brasil, dessa forma, a controladoria, com as informações por ela disponibilizadas ganham mais espaço e importância nas instituições financeiras. O objetivo da pesquisa foi de

verificar em que medidas, as práticas de controladoria desses bancos refletem em uma ECBC conforme a proposta de Borinelli (2006).

Para atingir os objetivos da pesquisa Cruz (2009) realizou uma revisão da ECBC proposta por Borinelli (2006), com uma complementação das funções e atribuições da controladoria, voltadas para as instituições financeiras, de acordo com a literatura; também foi feita uma pesquisa empírica, utilizando o questionário e a entrevista para coleta de dados. A população dessa pesquisa foi selecionada com base na edição das Maiores e Melhores Empresas, da Revista Exame, de julho de 2008, que indicavam as maiores através do valor do patrimônio líquido dessas instituições, sendo aplicado o questionário nessas e selecionado para entrevista as seis maiores desse ranking, que representavam 60% do valor do patrimônio total e 70% dos ativos totais da somatória dos cinquenta bancos selecionados.

A pesquisa de Cruz (2009) teve como achado, em relação às funções gerais da controladoria, conforme atribuições da ECBC, que funções como contabilidade societária, contabilidade fiscal, gestão das informações e atendimento a usuários externos são atribuições típicas da controladoria dos bancos pesquisados, entretanto, as funções de risco, controle interno e finanças não foram apresentadas pelos bancos como sendo áreas de atribuições da controladoria.

O trabalho também investigou o papel da controladoria em processos específicos, identificando que nos processos de orçamento, mensuração, análise e controle de custos e planejamento tributário, a controladoria é considerada como responsável e coordenadora, porém, para os processos de planejamento estratégico, análise de ambientes e viabilidades, avaliação de desempenho e controle de risco, a controladoria não é considerada como responsável ou coordenadora. Os resultados encontrados na pesquisa evidenciaram que as práticas de controladoria, dos maiores bancos que operam no Brasil, refletem parcialmente os elementos que integram uma ECBC.

Alguns anos antes dos estudos de Cruz (2009), a tese de Farias (1998) pesquisou a controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON), abordando as instituições financeiras. O trabalho procurou contribuir para uma melhoria dos mecanismos de gestão, especialmente de controle, aplicando conceitos do GECON; propôs um modelo de controladoria para instituições financeiras, apresentando um sistema de informações gerenciais, focando os modelos de análise e avaliação de desempenho e apuração de resultados, assim como os sistemas de processamento de dados e o controle de riscos.

Silva (2005), em seu trabalho, pesquisou as práticas de contabilidade gerencial em organizações do Terceiro Setor, na Região Metropolitana de Recife. A pesquisa procurou

responder quais são as práticas, de contabilidade gerencial, utilizadas pelas empresas e, para isso, foram aplicados questionários em vinte e uma organizações. Além da identificação das práticas, a pesquisa visou, também, testar algumas relações entre elas e se existe relação entre a característica dos gestores e as práticas utilizadas; se existe relação entre as características da organização e as práticas adotadas, bem como, se existe relação entre a qualificação na Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas.

Os achados da pesquisa de Silva (2005) identificaram que não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas utilizadas, porém, que existe uma relação entre o tempo de atuação desses gestores com as práticas adotadas. O trabalho concluiu que as organizações que possuem a qualificação de OSCIP, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores as das demais organizações do Terceiro Setor.

O trabalho de Steppan (2006) investigou as práticas de contabilidade gerencial, no setor da construção civil na cidade de Natal, no Rio Grande do Norte. A pesquisa supôs que as práticas são influenciadas pelas variáveis de implementação de programas de qualidade, área de atuação, perfil dos gestores, tempo de existência e porte da organização. Para isso, foi feita a coleta de dados, através de questionário, junto aos gestores de trinta e três empresas do setor.

A pesquisa de Steppan (2006) concluiu que a presença de programas de qualidade não origina novas práticas de gestão; o fato das empresas atuarem em obras públicas ou privadas não implica em adoção de práticas diferenciadas; a experiência do gestor não se traduz em novas ferramentas de contabilidade gerencial; a maturidade e o tamanho da empresa, necessariamente, não induzem a novas práticas. Constatou-se na pesquisa, como um achado, que as empresas analisadas possuem sua gestão baseada na intuição, pois as mesmas afirmam perceber o desempenho da empresa, mas não exercem práticas de coletar as informações de forma sistemática a ponto de analisar essa relação.

Como já descrito anteriormente, Borinelli (2006) em sua tese procurou discutir a falta de consenso nas definições de controladoria e também em relação às funções da controladoria; essa problemática bibliográfica em relação às funções da controladoria também foi pesquisada nos trabalhos de Lunkes et al. (2009) e Lunkes, Heichsen e Rosa (2014), respectivamente no meio acadêmico e no setor elétrico.

Lunkes et al. (2009), em sua pesquisa, consideraram que os conjuntos de funções representam um ponto fundamental em qualquer pesquisa sobre controladoria e, dessa forma,

procuraram identificar quais são as funções de controladoria descritas em manuais e obras de referências nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

Uma das motivações da pesquisa de Lunkes et al. (2009) foi que o trabalho considerou que leitores da temática controladoria, encontram dificuldades para identificar os conjuntos de funções, em decorrência de definições e concepções insatisfatórias, confusas e, muitas vezes, contraditórias na literatura. Nos aspectos metodológicos o trabalho foi descritivo, sendo conduzido por meio de um levantamento bibliográfico. Com base na frequência das citações e relevâncias das suas contribuições, foram selecionadas dez obras e manuais de cada um dos países estudados.

A pesquisa de Lunkes et al. (2009) concluiu que existem alguns desvios na literatura, mas, apesar desses desvios, algumas funções estão bem próximas de um consenso, as mais citadas, são as de planejamento, com 87% e controle com 83%, demonstrando que o papel do *controller* possui um caráter proativo na organização, indicando que grande parte das preocupações da controladoria deve estar mais voltada para o futuro da organização. O trabalho evidenciou também que a controladoria, no seu desenvolvimento, tem incorporado funções mais amplas e sistêmicas.

Lunkes, Heichsen e Rosa (2014), afirmaram em sua pesquisa que a controladoria tem experimentado um crescimento em nível nacional e internacional, ampliando as funções básicas do *controller* e tendo esse uma participação maior na tomada de decisão. Nesse sentido, o estudo buscou verificar o desenvolvimento das funções de controladoria e o nível de participação desta na tomada de decisão em uma companhia do setor elétrico. Como metodologia o trabalho fez uso de questionário para coleta de dados e a escolha da empresa pesquisada ocorreu entre outros fatores, por não existir um departamento de controladoria com essa denominação na empresa.

Os resultados da pesquisa de Lunkes, Heichsen e Rosa (2014) mostraram que, apesar de não apresentar a nomenclatura de controladoria, a unidade de Planejamento e Controle Financeiro exerce funções inerentes à área, demonstrando dessa forma, que as tarefas podem estar presentes, mas, com outra denominação. Na pesquisa realizada nesta dissertação ocorreu algo parecido, nas duas empresas selecionadas para pesquisa, não existe a nomenclatura de Controladoria para se referir a um departamento e as atividades inerentes à controladoria são exercidas pelo departamento financeiro das empresas.

Faria e Gonçalves (2010) pesquisaram a atuação da controladoria em Centros de Serviços Compartilhados (CSC) em 13 países da América Latina; o estudo foi realizado com 22 gestores e 9 *controllers* de uma mesma companhia, espalhadas por esses 13 países da

América Latina e teve como objetivo avaliar se a implantação do CSC de controladoria, como uma área que gera informações contábil-gerenciais é adequada para esses gestores. A pesquisa teve como limitação o fato de ter estudado apenas uma organização multinacional, mas constatou que o CSC contribuiu para o processo de tomada de decisão dos gestores, uma vez que operam com altos níveis de serviços; alavancam investimentos tecnológicos; geram economias de escala e obtém a satisfação de seus clientes internos.

A pesquisa de Faria e Gonçalves (2010) concluiu que o CSC pode funcionar como uma unidade independente dentro da organização, com estrutura e recursos próprios, tendo o domínio nas atividades executadas, compartilhando serviços úteis e oportunos para outras áreas, cumprindo, dessa forma, a missão da controladoria, tornando possível a utilização desse serviço em qualquer outro segmento e até em nível global. Outra constatação é que o CSC nessa organização possui uma aceitação de mais de 90% o que indica que se trata de um serviço aprovado pelos clientes internos.

Cavalcante et al. (2012), em sua pesquisa, tiveram como objetivo descrever as características da controladoria das maiores companhias com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), segundo o ranking da Revista Exame Melhores e Maiores de 2010. Como metodologia foi realizada uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, que se utilizou de questionário para coleta de dados junto a 86 empresas que concordaram em participar de uma população de 158 empresas convidadas.

O trabalho de Cavalcante et al. (2012) descreveu as características relacionadas aos seguintes temas: nível e posição hierárquica; estrutura e composição; atuação estratégica e operacional; sistemas e subsistemas de informação; artefatos utilizados; e abrangência.

Os resultados da pesquisa de Cavalcante et al. (2012) concluíram que, embora as companhias tenham seguido tendências semelhantes quanto às características descritas, o estudo revelou a predominância da característica quanto à abrangência da controladoria no ambiente interno e alta administração da organização, tendo como principal foco a interpretação do impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio, ao mesmo tempo em que exerce, predominantemente, a função contábil gerencial.

Calijuri (2004) afirma que desde o início do século XX, quando começou a aparecer a função de *controller* nas empresas americanas, há um interesse em conhecer essas funções que eles desempenham. Desde o seu início até hoje, vêm ocorrendo transformações, sendo que de uma função eminentemente contábil, hoje o *controller* ocupa outras posições, tornando um profissional indispensável na gestão empresarial.

A pesquisa de Calijuri (2004) teve como objetivo compreender alguns aspectos relativos ao exercício do cargo, tais como, funções desempenhadas, habilidades requeridas e formação acadêmica. Igualmente, o trabalho enfocou os requisitos exigidos deste profissional pelo mercado de trabalho, ao se analisar os anúncios de recrutamento de *controllers*.

Para atingir os objetivos a pesquisa de Calijuri (2004) utilizou como coleta de dados a aplicação de um questionário, encaminhado para uma população de 350 associados na Associação Nacional dos Executivos de Finanças (ANEFAC), sendo que desses foram analisados 29 que tiveram o questionário corretamente preenchidos por ocupantes do cargo de *controller*. Para análise do mercado de trabalho, a pesquisa analisou os dados de 17 anúncios para o preenchimento do cargo específico de *controller*.

Os resultados e achados da pesquisa de Calijuri (2004) indicaram que não existem mais rotinas para a função, embora as tarefas contábeis continuem a ser desempenhadas por quase toda a totalidade dos pesquisados; como gestão de custos e coordenação de fechamentos contábeis elas não são mais as únicas funções exercidas, pois, atualmente, as tarefas estão mais abrangentes, voltadas a estudos de viabilidade de investimentos, planejamentos tributários e orçamentários e controle e, nesse sentido, há a caracterização de um profissional estratégico e envolvido em participações de reestruturações societárias.

Segundo Calijuri (2004), o mercado espera que esses profissionais estejam muito próximos da percepção identificada pelos próprios profissionais, acrescentando a coordenação de auditoria externa, elaboração de relatórios, controle interno e conhecimentos avançados do idioma inglês, para um contato frequente com a matriz no exterior.

Outro achado importante da pesquisa de Calijuri (2004), para identificação do perfil desse profissional, é que aproximadamente 75% dos entrevistados cursaram Ciências Contábeis, sendo que 31% concluíram mais de um curso de graduação. Um pouco mais de 50% dos entrevistados possuem formação em outras áreas como Administração, Economia e Direito; esses números demonstraram que a formação na função em outras áreas oferecem oportunidades de colocação, mas, evidenciam que o conhecimento em Ciências Contábeis é um requisito para função, conclusão corroborada pela exigência do mercado, em que aproximadamente 53% dos anúncios exigem formação em ciências contábeis.

Algumas pesquisas tratam da teoria institucional, mas, algumas especificamente da institucionalização de hábitos em aspectos relacionados com a controladoria, bem como, analisam a importância da controladoria dentro das empresas como mostrados nos trabalhos de Boff, Beuren e Guerreiro (2008), Carvalho (1995), Guimarães et al. (2009), Silva (2008) e Tavares et al. (2013).

A pesquisa de Boff, Beuren e Guerreiro (2008) busca compreender o inter-relacionamento entre os indivíduos, a organização e o ambiente onde estão inseridos, assim como suas normas, procedimentos, hábitos e rotinas. A pesquisa utilizou-se da teoria institucional, e parte do princípio que o comportamento do indivíduo é modelado por padrões criados e compartilhados entre os demais indivíduos, por meio da interação. Nesse contexto, a pesquisa tem como objetivo averiguar como ocorreu o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresas de Santa Catarina.

Boff, Beuren e Guerreiro (2008) utilizaram como metodologia, uma pesquisa exploratória, do tipo de estudo de multicascos, com abordagem qualitativa. Os resultados identificaram o indivíduo como o principal personagem na institucionalização de hábitos e rotinas do grupo de indivíduos que compõem a controladoria nas empresas analisadas. O trabalho concluiu que a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria ocorreu pela interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo mutuamente, visto que cada indivíduo apresenta seus próprios hábitos e rotinas institucionalizadas, os quais influenciam e sofrem influência dos demais indivíduos do mesmo grupo social.

Tavares et al. (2013) realizaram um estudo de caso na Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE), sobre a relevância da controladoria no processo de tomada de decisões, tendo como objetivo apresentar a importância das informações da controladoria nessa atividade na companhia, no que se refere ao controle para assegurar a continuidade da missão e a ampliação de investimentos na CAGECE.

A pesquisa de Tavares et al. (2013) concluiu que a controladoria é de extrema importância nas tomadas de decisões, apesar de identificar que o posicionamento do departamento na organização não está de acordo com o que é definido pela literatura; o papel da controladoria na companhia de geração de informações adequadas é imprescindível para a continuidade da entidade.

Guimarães et al. (2009) pesquisaram a importância da controladoria como apoio na gestão de risco às empresas não-financeiras, pela percepção de gestores de risco e *controllers*. A pesquisa de campo foi realizada junto às empresas não-financeiras listadas na BOVESPA, localizadas na cidade de São Paulo. Foi enviado questionário, como instrumento de coleta de dados, para os gestores de risco e *controllers*, com o objetivo de avaliar a percepção desses quanto ao tema. A população da pesquisa foi de 61 empresas e o trabalho concluiu que a controladoria fornece suporte à gestão de risco, por meio de informações que contribuem para a mitigação dos riscos nas empresas não-financeiras.

A pesquisa de Silva (2008) abordou o papel da controladoria nas empresas que adotam boas práticas de Governança Corporativa (GC) e as empresas pesquisadas foram empresas que atuam em segmentos diferenciados, nível 1, 2 e novo mercado, da BOVESPA. Foi elaborado um questionário que buscou identificar as características da área de controladoria e do modelo de gestão das empresas. Entre os papéis investigados se destacam: o contábil; a participação no planejamento estratégico; o controle; a avaliação de desempenho; a participação nas decisões e o apoio aos órgãos de governança.

Silva (2008) identificou como achados da pesquisa que as funções contábeis, econômico-financeiras, de controle e avaliação de desempenho estão sob a responsabilidade da área da controladoria, porém, já na participação em relação ao processo decisório, foi observado que a atuação tende ao assessoramento, papel que é desempenhado simultaneamente ao de controle. A pesquisa não conseguiu identificar como as empresas gerenciam a questão de não ferir a independência da área de controladoria.

Carvalho (1995), motivado pelo crescimento da importância do papel da controladoria nas instituições financeiras, e visando a integração das pesquisas acadêmicas já realizadas nessa área, apresentou em sua pesquisa uma discussão abrangente das fundamentações teóricas e práticas do papel da controladoria. O estudo objetivou, a partir da aceitação da gestão econômica como o foco das preocupações da controladoria, abordar, de maneira abrangente, os principais aspectos relacionados a essa gestão nas instituições financeiras organizadas sob a forma de bancos múltiplos, procurando reunir os avanços mais relevantes já conquistados nessa área.

Na pesquisa de Carvalho (1995), entre suas conclusões se destaca o fato da controladoria – enquanto campo de conhecimento e segundo as pesquisas realizadas –apresentar uma vasta gama de visões teóricas diferentes, muitas delas conflitantes. Nas demandas da gestão econômica dos bancos, o trabalho verificou que compete à controladoria, enquanto órgão integrante da estrutura organizacional, auxiliar as demais áreas na gestão de seus resultados, coordenar os esforços da empresa na busca da otimização desse resultado, envolvendo-se, em todas as fases do processo de gestão da instituição.

Fernandes (2000), em sua tese, procurou deixar uma contribuição na estruturação da controladoria em entidades fechadas de previdência privada, utilizando uma abordagem baseada na Gestão Econômica (GECON). O trabalho demonstrou que as entidades fechadas de previdência privada necessitam de controladoria e, pelo fato dessas possuírem características específicas, a controladoria é identificada como tendo grande potencial para contribuir com a eficácia da gestão dessas entidades. Para isso, o trabalho demonstrou o

porquê de o segmento necessitar da Controladoria e, posteriormente, discutiu as características que essa deve ter para que possa atender, em seu potencial máximo, visando a busca da eficácia da gestão.

A controladoria também é objeto de pesquisa, em aspectos relacionados como a evolução da contabilidade, o planejamento estratégico e as abordagens com outras teorias como a teoria contingencial, nas pesquisas de Martin (2002), Crozatti (2003) e Goto (2013) respectivamente.

Martin (2002) em sua pesquisa fez uma reflexão sobre a evolução necessária da contabilidade à controladoria e afirmou que em um ambiente moderno dos negócios, uma contabilidade gerencial, que tenha como base um modelo exclusivamente financeiro, não mais consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões. A pesquisa apresenta, em uma de suas indagações: como os contadores podem tornar-se *controllers*?

Uma das principais dificuldades identificadas é a maneira como os contadores são vistos pelos dirigentes das empresas no Brasil que, somado com a própria postura, atitudes e excesso de especialização na área tributária, faz com que esse profissional seja visto como um especialista em demonstrativos financeiros (DFs) para fins fiscais. De certa forma, é natural ou compreensiva essa busca pela especialização fiscal, tendo em vista que 80% dos profissionais contábeis se dedicam exclusivamente para a contabilidade financeira, porém, essa visão de especialista em DFs para fins fiscais é o principal fator que restringe a capacidade do contador em se tornar *controller* (Martin, 2002).

Em seu trabalho, Crozatti (2003) discutiu a importância do planejamento estratégico no processo de gestão, com vistas à eficácia empresarial. Nesse contexto, o autor coloca a controladoria com posição assegurada neste processo e procura conceber um modelo que resulte no aumento do nível de eficácia da empresa. Como questão de pesquisa houve a necessidade de identificar qual processo garantiria o estabelecimento de melhores diretrizes e planos para o cumprimento da missão, que assegurasse a continuidade da empresa e, dentro desse processo, qual o papel da controladoria.

Crozatti (2003) concluiu em sua pesquisa que, no processo de gestão, o planejamento estratégico deve ser formalizado, haja vista que variáveis ambientais impactam suas missões de forma favorável e desfavorável, e a controladoria deve participar desse processo, elaborando seu planejamento tático e oferecendo auxílio em avaliações econômicas significativas para as áreas, na análise de variáveis ambientais, quando necessário.

Com uma abordagem usando a teoria contingencial, Goto (2013) desenvolveu uma pesquisa junto às subsidiárias – americana e mexicana – de uma empresa multinacional sediada na Alemanha. A pesquisa teve como objetivo delinear as características dos fatores contingenciais, como tamanho, estratégia, tecnologia, estrutura e ambientes, presentes nessas subsidiárias da organização multinacional, com base na teoria da contingência. O trabalho procurou identificar de que modo esses aspectos influenciam a área de Controladoria, nos diferentes contextos organizacionais, e em termos de atividades, funções, suporte informacional e estrutura organizacional.

Goto (2013), para atingir o objetivo da pesquisa utilizou para coleta de dados entrevistas semiestruturadas e questionário estruturado nas subsidiárias. O trabalho concluiu que a atuação da controladoria divisional é impactada parcialmente por uma combinação de variáveis contingenciais; também se apurou o efeito do isomorfismo coercitivo na controladoria divisional, minimizando o efeito das variáveis contingenciais na controladoria divisional.

2.1.5.2 Pesquisas sobre Práticas de Controladoria no Exterior

No exterior, outros trabalhos foram realizados como os de: Byrne e Pierce (2007); Covaleski e Aiken (1996); Guilding, Cravens e Tayles (2000); Granlund e Lukka (1998); Hopper (1980); Indjejikian e Matejka (2006); Jarvenpaa (2009); Linhardt e Sundqvist (2004); Loo, Verstegen e Swagerman (2011); Maas e Matejka (2009); Pierce e O’Dea (2003); Waweru, Hoque e Uliana (2005); Weibenberger, Angelkort e Holthoff (2012); Wijewardena e Zoysa (1999); Zoni e Merchant (2007).

Desses estudos supracitados, diversos pesquisaram práticas de controladoria e contabilidade gerencial, no mundo, entre eles Covaleski e Aiken (1996), Guilding, Cravens e Tayles (2000), Granlund e Lukka (1998), Waweru, Hoque e Uliana (2005) e Wijewardena e Zoysa (1999). Alguns trabalhos, além da pesquisa das práticas, ainda comparam essas com outros países e tais pesquisas identificam práticas em países como Finlândia, Estados Unidos, Nova Zelândia, Inglaterra, Japão, Austrália e África do Sul. Essas pesquisas buscam fornecer uma visão sobre a atuação da controladoria ou da contabilidade gerencial, para um melhor entendimento da área e suas responsabilidades, além do perfil dos profissionais que atuam na área.

Wijewardena e Zoysa (1999), em seu trabalho pesquisaram as práticas de contabilidade gerencial, fazendo uma comparação entre as empresas japonesas e australianas.

As práticas estudadas no trabalho corroboraram com a ideia de tratar como sinônimos a contabilidade gerencial em relação à controladoria. As práticas pesquisadas, por exemplo, foram orçamentos, contabilidade de custos, custeio padrão, avaliação de investimentos, alocação de custos indiretos, avaliação do nível de estoque e avaliação de desempenho.

A pesquisa de Wijewardena e Zoysa (1999) aplicou um questionário investigando as práticas e o grau de importância delas nas empresas, obtendo o retorno de 217 empresas japonesas e 231 empresas australianas. O trabalho encontrou alguns achados e, entre eles, foi possível identificar que as empresas australianas enfatizam as atividades de controle de custos na fabricação, enquanto que as indústrias japonesas dedicam atenção maior ao custo no planejamento, procurando evitar o custo na fase da concepção do produto.

Outro achado da pesquisa de Wijewardena e Zoysa (1999) é que o “contador gerencial” no Japão é considerado um contabilista de custo e não é um pré-requisito a formação na área contábil, já que esse passa por um forte treinamento direcionado à parte de custos.

Wijewardena e Zoysa (1999) identificaram que, dentre as práticas consideradas de maior relevância entre os profissionais, as empresas australianas elegeram os orçamentos e as demonstrações financeiras, enquanto que no Japão consideraram o custo alvo e a análise do custo-volume-lucro. Os australianos usaram o Retorno sobre o Investimento (ROI), como medida para avaliar o desempenho, enquanto que os japoneses consideraram mais adequados para essa medida, o Retorno sobre as Vendas (ROS).

A pesquisa de Wijewardena e Zoysa (1999) concluiu que existem diferenças importantes entre as práticas dos dois países, sendo que os australianos foram considerados como mais conservadores em relação às mudanças das práticas, enquanto que os japoneses mudam essas práticas com mais frequência.

A pesquisa de Guilding, Cravens e Tayles (2000) relacionou 12 práticas de contabilidade gerencial, denominada no trabalho de *Strategic Management Accounting* (SMA). A utilização dessas práticas foi realizada em empresas localizadas nos Estados Unidos, Nova Zelândia e Reino Unido, desenvolvida por meio de questionário, o qual verificou a aderência dessas empresas no uso dessas práticas.

O trabalho de Guilding, Cravens e Tayles (2000) apresentou 217 empresas como população de pesquisa na Nova Zelândia, tendo um percentual de resposta de 51%; 155 empresas no Reino Unido apresentando um percentual de resposta de 38%; e 920 empresas nos Estados Unidos, tendo um retorno de 13%. Dessa forma, de uma população total de 1.292

empresas, o trabalho analisou 314 empresas nesses três países considerados como de forte economia.

Guinding, Cravens e Tayles (2000) apresentaram como achado que a maioria das 12 práticas de contabilidade gerencial não são amplamente utilizadas pelas empresas pesquisadas, porém, a percepção é que existe um potencial em todos os países para um maior emprego dessas práticas, tendo em vista os benefícios gerados por essa adoção. Foi possível constatar que a comparação entre os países é bastante semelhante em relação ao uso das SMA, sendo que quando se analisa as empresas pelo seu tamanho, existe uma adoção maior na Nova Zelândia em relação aos Estados Unidos. Outro achado da pesquisa foi em relação ao termo SMA, pois o seu uso parece ser insignificante nas empresas pesquisadas, com uma apreciação limitada.

A pesquisa de Granlund e Lukka (1998) verificou a tendência na gestão de sistemas contábeis, procurando identificar as semelhanças de práticas entre os países e o direcionamento do trabalho foi voltado para uma tendência de homogeneização global dessas práticas; a pesquisa defendeu o argumento que, nas questões de nível macro, existe uma forte tendência para a convergência global das práticas de contabilidade gerencial. A pesquisa foi desenvolvida analisando as práticas contábeis de seis grandes empresas finlandesas.

A pesquisa de Waweru, Hoque e Uliana (2005) diferencia-se da maioria dos trabalhos sobre a prática de controladoria, uma vez que a maioria visa às práticas em países desenvolvidos. A pesquisa foi feita em relação a essas práticas em 52 empresas sul-africanas, tendo como objetivo verificar as mudanças ocorridas na contabilidade gerencial e na gestão das empresas sul-africanas. A pesquisa revelou uma mudança significativa nas práticas de contabilidade na África do Sul nos últimos anos que, acredita-se tenha ocorrido em virtude da abertura da economia sul-africana no início da década de 90.

Waweru, Hoque e Uliana (2005) mencionam que as empresas estão utilizando um conjunto de práticas contemporâneas, juntamente com as consideradas modernas, tais como custeio baseado em atividade e medidas de desempenho tipo *Balanced Scorecard* (BSC), aliadas a técnicas como orçamento e custeio padrão. A influência de empresas multinacionais, após uma mudança da política, que gerou uma desregulamentação e um aumento da concorrência global, colaborou com esse crescimento do uso da contabilidade gerencial na gestão.

A pesquisa de Covaleski e Aiken (1996) apresentou um estudo no qual analisa algumas ideias tidas como inovadoras das teorias sociológicas, em contraste com as práticas de contabilidade gerencial. O trabalho efetuou uma crítica sobre as teorias utilizadas

atualmente para investigação da contabilidade gerencial, tentando influenciar que novas pesquisas sejam feitas adotando perspectivas mais tradicionais.

Outros trabalhos como Hopper (1980), Jarvenpaa (2009), Pierce e O’Dea (2003) e Weibenberger, Angelkort e Holthoff (2012), buscaram verificar a percepção da controladoria e da contabilidade gerencial e a sua legitimidade, para bem compreender como esses trabalhos podem ajudar na análise sobre os procedimentos e atitudes adotados pela controladoria, para a realização de possíveis mudanças.

Hopper (1980), em sua pesquisa analisa o entendimento dos contadores e *controllers* em relação à função de contabilidade gerencial; a pesquisa enfatizou que essas funções estavam inseridas em condições de centralização e descentralização das informações, focando nas tarefas ligadas aos sistemas de informações contábeis e financeiras, relativas ao suporte gerencial. A pesquisa foi exploratória, junto a doze gestores de seis subsidiárias de grande porte localizadas na Inglaterra.

A pesquisa de Hopper (1980) concluiu que, diferente das expectativas, a problemática não está relacionada aos aspectos de burocratização de orientação dos contadores, relações interpessoais ou excesso de poderes dos contadores, mas sim que a identificação da ineficiência no atendimento do suporte gerencial está relacionada com a insegurança e a pressão originada pelo grande fluxo de trabalho da área de controladoria.

Jarvenpaa (2009), buscando analisar a autenticidade das práticas das funções organizacionais da contabilidade gerencial, sob a ótica de pilares regulatórios, normativos e culturais cognitivos, realizou uma pesquisa de caso longitudinal em dois estudos de casos em grandes empresas, tendo como base teórica a abordagem da teoria institucional.

O trabalho de Jarvenpaa (2009) focou na problematização da legitimidade organizacional da função contábil e nele se concluiu que a pressão coercitiva dos aspectos externos como regulamentação da contabilidade financeira, expectativa do mercado, produção de relatórios específicos para a matriz e a pressão de previsão de lucros e resultados anuais positivos ganharam legitimidade nesse processo. E os aspectos normativos ajudaram a explicar a atuação do *controller* de acordo com as expectativas culturais.

Pierce e O’Dea (2003) identificaram a percepção dos usuários em relação às informações fornecidas pelo departamento de contabilidade gerencial, verificando, também, quais são os sentimentos de mudanças desejadas no que se refere a essas informações e sobre o futuro do papel da contabilidade gerencial. Foi realizada uma entrevista semiestruturada junto aos gestores de 11 empresas na Irlanda, que fazem uso das informações geradas pela contabilidade gerencial.

A pesquisa de Pierce e O’Dea (2003) encontrou como achados de pesquisa, que existem três principais áreas de conhecimento e habilidades necessárias para a contabilidade gerencial: a primeira delas é o conhecimento técnico, para executar as demandas organizacionais; a segunda é o conhecimento em outras funções, como Tecnologia da Informação (TI), produção, comercialização para o seu bom desempenho; e a terceira as habilidades sociais e interpessoais para o relacionamento durante a execução e apresentação de suas atividade.

Pierce e O’Dea (2003) apresentaram como resultados que existem lagunas nas percepções dos usuários e o principal motivo para essas lagunas são as percepções de um desequilíbrio entre as atividades técnicas e as organizacionais, notadas nos relatórios gerados pela contabilidade gerencial. Além disso, os autores notaram uma tensão entre as exigências simultâneas de independência e a efetiva participação nas análises desses relatórios.

Em relação à visão sobre o papel futuro da área de contabilidade gerencial, a percepção dos usuários é que esta deveria trabalhar a diminuição das lagunas identificadas, principalmente na geração de relatórios. O trabalho de Pierce e O’Dea (2003) não conseguiu medir se essa percepção, nos relatórios, ocorre em virtude de uma falta de conhecimento técnico desses usuários.

A contribuição da contabilidade gerencial, também foi pesquisada no trabalho de Weibenberger, Angelkort e Holthoff (2012) que realizaram estudos em empresas alemães, com o objetivo de identificar junto aos gestores quais são as lógicas na visão desses profissionais em relação às informações contábeis gerenciais por eles fornecidas. Foram analisados três aspectos dessas informações contábeis com esses gestores: o primeiro foi o nível de integração dos sistemas contábeis, o segundo a consistência da linguagem financeira e o terceiro a qualidade das informações da controladoria.

O resultado da pesquisa demonstrou que existe uma diferença entre os *controllers* e os gestores e as informações da controladoria não apresentaram uma consistência na linguagem financeira, não sendo, dessa forma, eficaz aos gestores; com essa diferença no entendimento, percebeu-se uma perda no uso dessas informações. A pesquisa concluiu que os *controllers* devem melhor compreender as demandas de informações dos gestores, para isso é preciso uma evolução na comunicação interna, com o objetivo de facilitar a linguagem e a formatação das informações, visando que essas sejam mais bem utilizadas nas tomadas de decisões gerenciais.

Byrne e Pierce (2007), em sua pesquisa, identificaram um conjunto de características relacionadas à função da contabilidade gerencial e o contador gerencial foi analisado sob a

ótica de 18 gestores financeiros e 18 gestores operacionais, em empresas de médio e grande porte. Foi realizada uma entrevista junto a esses profissionais e os resultados sugeriram que a contabilidade gerencial desempenha um papel crítico na gestão dos negócios, identificando certo conflito entre a contabilidade gerencial e a área operacional.

A atuação do *controller* nas atividades tidas como estratégicas também foram pesquisadas nos trabalhos de Zoni e Merchant (2007), Indejjkian e Matejka (2006) e Maas e Matejka (2009), que identificaram conflitos concernentes ao envolvimento dos *controllers* no planejamento, quando este também é responsável pela execução desse planejamento na operação.

Zoni e Merchant (2007), em seu trabalho pesquisaram o envolvimento dos *controllers* no processo de tomada de decisões, em grandes empresas italianas. Como metodologia, dados foram coletados, através de questionários, de 17 empresas entre as 30 maiores da Itália. O trabalho apresentou como achado que existe uma série de fatores que determinam o grau de envolvimento dos *controllers* nas questões estratégicas e operacionais, relacionadas com algumas variáveis como: intensidade do capital, interdependência operacional, competência gerencial financeira dos gerentes de frente, formalização do processo estratégico e orçamentário. O resultado do trabalho mostrou que a maior parte dos *controllers* é, pelo menos um pouco, envolvida em processos de decisão de gestão e alguns deles são altamente envolvidos.

Indedjkian e Matejka (2006), em sua pesquisa analisaram como se dá a atuação do *controller* e da gestão, em organizações que são consideradas descentralizadas. A pesquisa utilizou de questionários e entrevistas para a coleta de dados em sete empresas, totalizando 188 gestores.

O trabalho de Indedjkian e Matejka (2006) concluiu que as empresas que alcançavam seus resultados e metas eram aquelas nas quais o *controller* se dedicava mais em fornecer informações para o controle corporativo, do que aquelas que estavam mais focadas em atender ao gestor da unidade. O trabalho registrou enfatizou que o alto envolvimento dos *controllers* nos negócios locais, pode criar uma postura de “gerenciamento de resultados”, como já registrado em várias fraudes noticiadas em grandes empresas.

A pesquisa de Maas e Matejka (2009), também analisou a questão do *controller* ter envolvimento no planejamento estratégico corporativo e exercer, simultaneamente, o papel de tomador de decisão ou na geração de informação da unidade de negócio, ou seja, dele estar envolvido diretamente no resultado da unidade. Os autores consideraram um conflito de interesse idêntico aos que são identificados em grandes falhas de governanças que geraram

escândalos como Enron, WorldCom, Tyco e outras empresas, comparando a mesma situação dos já pesquisados conflitos entre a função de auditor e consultor.

Maas e Matejka (2009) mencionaram que o envolvimento do *controller* nas decisões corporativas – mas, ao mesmo tempo, a alocação desses nas unidades de negócios, tendo como responsabilidade a tomada de decisão visando a busca de metas e resultados dessa unidade – gera um conflito, que pode ser prejudicial para o resultado consolidado do grupo.

Linhardt e Sundqvist (2004), em sua pesquisa buscaram identificar o papel do *controller* em grandes empresas americanas e compararam os achados do perfil americano com o perfil de *controllers* de grandes empresas da Suécia, com a intenção de explicar as diferenças constatadas entre os dois países. A pesquisa foi baseada em um estudo anterior realizado junto a grandes empresas suecas e, a partir desse trabalho, foi construído um questionário aplicado juntos aos *controllers* das empresas americanas e, também, realizada algumas entrevistas com *controllers* suecos.

A pesquisa de Linhardt e Sundqvist (2004) identificou que nos EUA, as áreas mais importantes da controladoria são: contabilidade interna, contabilidade externa, relatórios e medição de desempenho. Na concepção desses autores, o papel do controlador está longe de ser considerado complexo como o que a literatura sugere, pois, a maior parte da literatura aponta um papel mais estratégico associado ao *controller*. Na Suécia as mesmas áreas foram identificadas, porém, a ordem de importância é diferenciada, com ênfase maior nos relatórios, como a área mais relevante da controladoria.

No que concerne às características do *controller*, a pesquisa de Linhardt e Sundqvist (2004) identificou uma divergência entre os dois países; na Suécia a criatividade e a flexibilidade são características significativas à função, enquanto que nos EUA, estas são indesejáveis. Já nos EUA a liderança é tida como característica relevante, enquanto que na Suécia essa liderança é dispensável.

Linhardt e Sundqvist (2004) mencionaram que um dos fatores que provavelmente explicam as diferenças identificadas está relacionado com a cultura; a própria palavra “*controller*”, considerada como um termo estrangeiro, encontra resistência, pois a utilização de termos estrangeiros está associada a alguma incerteza na Suécia, além disso, a definição americana do termo *controller*, muitas vezes, resulta em uma ênfase exagerada de uso do verbo controlar, quando interpretado em sueco, e essa pode ser uma explicação para a relutância nas empresas suecas.

Loo, Verstegen e Swagerman (2011), em sua pesquisa realizada na Holanda, tiveram como objetivo identificar o papel dos *controllers* nas organizações e identificar,

empiricamente, a atuação desses profissionais e o seu desenvolvimento no país. Para isso, a pesquisa foi estruturada em duas etapas: a primeira, efetuada em 2004, procurou junto às organizações de ensino com programa de controladoria, identificar esse perfil; posteriormente, em 2007, foi realizada a mesma pesquisa e comparados os resultados dos dois períodos. A pesquisa concluiu que houve uma mudança no papel desse profissional, deixando de ser considerado o “contador de feijões” (*beancounters*) e se tornando um profissional considerado como parceiro de negócios (*business partner*).

2.2 Isomorfismo

2.2.1 Conceitos de Isomorfismo

O princípio da teoria institucional destaca a legitimidade, que é a forma de explicação da institucionalização, das regras, mitos e crenças que moldam a realidade social (Suchman, 1995; Selznick, 1996). Existem diversas escolas de pensamento dentro dessa perspectiva e o isomorfismo é uma delas, ele supõe que as organizações respondam de maneira similar a outras organizações que estão, de alguma forma, inserida no ambiente (Scott, 2008)

Segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005), nesse contexto, as empresas passam a desenvolver processos que se assemelham, com o objetivo de facilitar as suas relações inter-organizacionais, propiciando o seu funcionamento a partir da utilização de regras socialmente aceitas.

Assis et al. (2010) consideram que o isomorfismo pode ser entendido como uma convergência progressiva das organizações a uma determinada tendência, por meio da imitação, buscando a legitimação. A legitimação é essencial à sobrevivência no ambiente de negócio. De outra forma, Zucker (1987) cita que as pressões institucionais internas e externas levam as organizações a terem comportamentos similares.

Conforme Freitas (2005, p. 30), “o isomorfismo pode ser entendido como a busca da homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações”. Para Carpenter e Feroz (2001), o isomorfismo tem origem na teoria institucional, sendo que uma de suas formas de pensamento é que as organizações apresentam tendências de acordo com as normas, tradições e influências sociais, provenientes de ambientes internos e externos. Para os autores o isomorfismo se insere nesse contexto, no qual se busca homogeneidade entre as estruturas e práticas das organizações que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais, conquistando a legitimidade social e, dessa forma, sendo bem sucedida.

A incerteza que existe na competição entre as empresas, não está somente voltada aos recursos consumidos, mas, também, à legitimidade institucional. Para DiMaggio e Powell (1983) as organizações utilizam linhas de ação já definidas na sociedade, que permitem que elas, independente da sua eficiência, possam ter sua legitimidade e, conseqüentemente, sua sobrevivência no ambiente empresarial, sendo tais organizações orientadas, pelo contexto, pelas regras e significados já institucionalizados nas estruturas.

Segundo DiMaggio e Powell (1983, p.75), “o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, na medida em que são difundidas as práticas e formas de organização que são institucionalizadas pela comunidade, de organizações pertencentes a um mesmo campo”. Beuren, Fachini e Nascimento (2010) afirmam que os motivos disso são diversos, mas, alguns podem ser destacados, como a insegurança em relação ao desconhecido ou buscando ser similar a quem já passou por situação idêntica, a necessidade de conquistar a legitimidade para facilitar transações comerciais, entre outros.

DiMaggio e Powell (1983) definem que a incerteza constitui uma força poderosa e encorajadora da imitação; considerar outras organizações como exemplo, pode ser entendido como uma resposta a essas incertezas. Os autores citam que alguns teóricos fazem questionamentos sobre a razão de existirem tantos tipos de organizações, enquanto que eles autores buscam explicar através do isomorfismo o porquê de tanta homogeneidade nas formas e práticas organizacionais, procurando explicar a homogeneidade e não a variação.

Meyer e Rowan (1977) explicam o isomorfismo sobre dois aspectos: o primeiro é que os ambientes criam uma relação de demanda mútua com as organizações, e aquelas que absorvem elementos estruturais isomórficos com os seus ambientes são capazes de melhor administrar essas dependências; o segundo aspecto é que o isomorfismo ocorre porque as estruturas organizacionais refletem uma realidade socialmente construída e, desse modo, as organizações são, na sua maioria, condicionadas pelo ambiente institucional.

Para Beuren, Fachini e Nascimento (2010) se enquadram nessas pressões formais e informais as pressões culturais da sociedade em que a organização está inserida. Em algumas situações as mudanças estão relacionadas a imposições legais, visando adotar novas tecnologias ou até à criação de uma função na empresa para atendimento de uma obrigação prevista em lei.

DiMaggio e Powell (1983) mencionam que em relação ao ambiente, existem dois tipos de isomorfismo, o competitivo e o institucional, sendo que o primeiro pressupõe a racionalidade de um sistema que enfatiza a competição no mercado, mudanças de nichos e

medidas de adequação. Para os autores essa visão é mais adequada para os campos nos quais exista competição livre e aberta.

O segundo isomorfismo citado por DiMaggio e Powell (1983) é o institucional que representa as forças que pressionam as comunidades em direção a uma adaptação ao mundo exterior. Neste caso, as principais forças que as organizações devem levar em consideração são as outras organizações. Para os autores, as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas, por poder político e legitimação institucional, por adequação social e adequação econômica.

Na concepção de DiMaggio e Powell (1983), existem três mecanismos, por meio dos quais ocorre o isomorfismo que são: isomorfismo mimético, isomorfismo coercitivo e o isomorfismo normativo. Todos seguem definidos nos próximos tópicos.

A figura 2 apresenta os tipos de isomorfismo e suas prováveis hipóteses.

TIPO ISOMORFISMO	HIPÓTESE
COERCITIVO	Quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação a outra, mais similar ela se tornará a essa organização em termos de estrutura, ambiente e foco comportamental. Quanto mais centralizado o fornecimento de recursos para a organização A, maior é a possibilidade de a organização A se transformar isomorficamente para se assemelhar às organizações de cujos recursos depende.
MIMETICO	Quanto mais incerto o relacionamento entre meios e fins, maior a probabilidade de a organização moldar-se em outras organizações que considera bem sucedidas. Quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considera bem-sucedidas.
NORMATIVO	Quanto maior a confiança em credenciais acadêmicas para a escolha de pessoal gerencial e funcional, maior o grau em que a organização se tornará mais semelhante a outras em seu campo. Quanto maior a participação de gestores organizacionais em associações de comércio e profissionais, maior a probabilidade de a organização ser, ou se tornar, semelhante a outras em seu campo.

Figura 2. Tipo de Isomorfismo e suas Hipóteses

Fonte: Adaptado de DiMaggio e Powell (2005).

A figura 2 foi formulado com base nas hipóteses criadas por DiMaggio e Powell (1983), relacionando cada hipótese ao tipo de isomorfismo; tais hipóteses visam uma contribuição por parte desses autores para pesquisas empíricas como é o caso dessa.

2.2.2 *Isomorfismo Mimético*

DiMaggio e Powell (1983) afirmam que o isomorfismo mimético ocorre quando a incerteza paira no ambiente, quando os objetivos da organização não estão evidenciados ou quando as metas são similares. Com isso, uma organização tende a se espelhar em outra para manter a legitimidade, ou seja, adotar a estratégia de seguir uma empresa como referência ou modelo. Nesse sentido, a adoção de procedimentos e arranjos organizacionais, já implementados por outras em ambientes específicos, se torna justificada em busca da legitimidade organizacional.

March e Olsen (1983) defendem que quando não existe um controle sobre a tecnologia disponível como ferramenta de trabalho, quando as metas são parecidas, ou quando o ambiente gera incertezas, as organizações imitam outras organizações. Segundo DiMaggio e Powell (1983), esse combate à incerteza pode ser difundido de forma involuntária, pela transferência de empregados, pela contratação de empresas de consultoria ou pelas trocas de informações em ambientes de associações, representação de classes como, por exemplo, associações de comércio e indústria.

Brown (2011) cita que o isomorfismo mimético ocorre quando empresas tentam imitar as práticas, processos ou estruturas empregadas com sucesso por outras organizações, e isso ocorre para combater a incerteza ou responder a expectativa social. Quando se instalam essas incertezas os gestores tendem a assumir que os seus principais concorrentes já desenvolveram soluções adequadas.

Para DiMaggio e Powell (1983), a organização imitada pode não estar consciente de que está sendo imitada o, ainda, pode nem ter o desejo de ser imitada. Outra colocação dos autores, é que a vantagem do isomorfismo mimético, em termos de economia de ações humanas, é considerável já que quando a organização está frente a um problema com causas idênticas de outras organizações e com falta de clareza de solução, a imitação pode ser uma redução da ação humana para solucionar.

Seguem alguns exemplos de isomorfismo mimético apresentados por DiMaggio e Powell (1983):

- Transferência de funcionários ou rotatividades.
- Utilização de organizações, empresas de consultoria e associação comercial, que prestam o mesmo serviço ou informação para diversas empresas.
- Intercâmbios entre profissionais ou participações em congressos e eventos.

2.2.3 Isomorfismo Coercitivo

De acordo com DiMaggio e Powell (1983, p.77), o “isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais como informais, exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam”. Nessa dependência de organizações, inclui-se o poder do Estado que impõe regras, por meio de regulamentos e leis, ou, então, o próprio reflexo dessas gera uma pressão na organização.

Um bom exemplo dessa pressão coercitiva exercida pelo Estado pode ser encontrado no trabalho do Slack e Hinings (1994), que citam que o governo federal criou uma série de regulamentações ao esporte no Canadá, vinculando incentivos para as organizações, desde que essas tivessem uma mudança em sua estrutura operacional.

Beuren, Fachini e Nascimento (2010) afirmam que um exemplo de isomorfismo coercitivo ocorre nas organizações que buscam expandir suas atividades por meio de aquisições, ou seja, numa situação em que acontece a imposição da mudança organizacional nas empresas incorporadas. Porém, DiMaggio e Powell (1983) ressaltam que o isomorfismo coercitivo não pode ser analisado apenas com as imposições direta e explícita de modelos organizacionais à organização dependente e que o isomorfismo coercitivo pode ser mais sutil e menos explícito.

Segundo Brandau et al. (2013), as empresas podem estar mais sujeitas ao isomorfismo coercitivo quando elas dependem de determinados recursos, considerados escassos, como de capital, clientes e fornecedores. Os autores apontam em seu trabalho, que o IFRS é hoje considerado um exemplo importante de pressão contra as organizações, com evidências do isomorfismo coercitivo.

A seguir são apresentados alguns exemplos de isomorfismo coercitivo, conforme trabalhos de DiMaggio e Powell (1983) e Beuren, Fachini e Nascimento (2010):

- Subsidiária é obrigada a adotar medidas que sejam definidas conforme política da matriz.
- Atuação de órgãos fiscalizadores ou reguladores.
- Produtores que adotam novas tecnologias de controle de poluição para se adequarem à regulamentação ambiental.
- Contratação de colaboradores a partir de critérios de ação afirmativa para se defenderem de alegações de discriminação.
- Ter um diretor para negociar com o superintendente de uma organização ou órgão.

2.2.4 Isomorfismo Normativo

DiMaggio e Powell (1983) citam que o isomorfismo normativo é derivado principalmente da profissionalização, no qual o entendimento dessa profissionalização é da luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho. Assis et al. (2010, p.98) definem o isomorfismo normativo como sendo “uma demarcação de condições, métodos e práticas comuns ao exercício de uma ocupação, definidas por meio de um compartilhamento de normas e conhecimentos com outros indivíduos, gerando similaridade entre as organizações”.

Beuren, Fachini e Nascimento (2010) entendem que o isomorfismo normativo é a busca de profissionalização, por meio da qual os membros de uma classe profissional intencionam normatizar seus métodos de trabalhos, estabelecer uma base cognitiva e legitimar a autonomia da profissão; nesse sentido, torna-se inevitável o desenvolvimento do isomorfismo nessa atividade ou profissão.

DiMaggio e Powell (1983) definem dois aspectos fundamentais para o desenvolvimento desse isomorfismo: o primeiro é o apoio da educação formal e a regulamentação de cursos de ensino superior, e o segundo é a constituição de redes profissionais, nas quais se trocam informações e conhecimentos, gerando uma padronização das atividades e práticas nas organizações onde esses profissionais atuam.

Seguem elencados alguns exemplos de isomorfismo normativo, conforme trabalhos de DiMaggio e Powell (1983) e Beuren, Fachini e Nascimento (2010):

- Seleção de pessoal, contratação de pessoal de alta performance de um grupo restrito, oriundos de uma mesma formação, experiências e perfil semelhantes.
- Ingressantes em carreiras profissionais que, de alguma forma, passam por um processo de seleção, como por exemplo, oficiais militares.

2.3 Pesquisas sobre Isomorfismo em Controladoria e Contabilidade Gerencial

Alguns estudos subsequentes na literatura exploram o isomorfismo, em seus aspectos ligados às áreas relacionadas com a controladoria, contabilidade gerencial e gestão dos negócios. O objetivo dessa seção é elencar uma breve revisão das pesquisas que tiveram em comum o enfoque no isomorfismo.

São autores que possuem publicações no Brasil e no Exterior sobre o isomorfismo: Assis et al. (2010); Beuren, Fachini e Nascimento (2010); Brandau et al. (2013); Carpenter e

Feroz (2001); Cheng e Yu (2008); Gimenez, Hayashi Júnior e Grave (2007); Granlund e Lukka (1998); Haveman (1993); Jacomossi, Casagrande e Reis (2014); Mizruchi e Fein (1999); Oliveira (2009); Sampaio et al. (2012); Santos (2008); Scott (2008); Sieweke (2014); Slack e Hinings (1994) e Stede (2003).

A contabilidade gerencial e a controladoria são foco de pesquisas sobre o isomorfismo em trabalhos realizados com base em empresas no Brasil, Alemanha e Finlândia. Dentre os trabalhos nessa área, que abordam as práticas de contabilidade gerencial e as funções de controladoria, destaca-se o trabalho de Santos (2008) que estudou a contabilidade gerencial em segmento de concessões de energia elétrica.

Santos (2008) realizou um estudo que identificou os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor elétrico brasileiro e segundo os pressupostos teóricos da teoria institucional. O trabalho teve ênfase na Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE) e na Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS) para identificar os fatores objeto da pesquisa.

Santos (2008) analisou vinte e seis organizações do setor elétrico e concluiu, a partir do diagnóstico dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial, que as técnicas de contabilidade gerenciais mais utilizadas são convencionais, estão presentes nas rotinas diárias das organizações e são aceitas com poucos questionamentos, desafiando o argumento de que não são adequadas ao ambiente analisado.

Brandau et al. (2013) pesquisaram sobre a convergência internacional da gestão e práticas de contabilidade gerencial, em estudos realizados em indústrias do Brasil e da Alemanha. Ressalta-se que trabalhos como esse já foram efetuados em países europeus, dos EUA e do Japão, contudo, essa pesquisa procurou comparar a gestão de um país europeu com um país anglo-americano de economia emergente.

A pesquisa de Brandau et al. (2013) identificou, a princípio, a possibilidade da influência do isomorfismo mimético, uma vez que o Brasil possui uma relação comercial forte com a Alemanha; conforme a pesquisa existem aproximadamente 1200 filiais alemãs no Brasil que empregam mais de 250.000 trabalhadores.

A referida pesquisa utilizou como metodologia a entrevista semiestruturada e o roteiro de entrevista foi previamente testado com duas empresas, sendo que essas foram posteriormente excluídas da lista de respondentes. Na pesquisa os autores informaram que os executivos brasileiros e latino-americanos apresentaram certo desconforto em relação ao fornecimento de informações para pesquisas empíricas. As entrevistas foram aplicadas em um

total de vinte empresas, sendo dez do Brasil e dez da Alemanha; empresas estas listadas nas Bolsas de Valores do Mundo e juntas possuem cerca de 20.000 funcionários.

A pesquisa de Brandau et al. (2013) concluiu que a gestão estrutural e as práticas contábeis, em ambos os países, estão convergindo às normas internacionais, sob a pressão do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo.

Seguem os aspectos evidenciados na pesquisa para cada tipo de fenômeno do isomorfismo, segundo Brandau et al. (2013):

Isomorfismo Coercitivo

A conversão das normas internacionais de contabilidade, foi o principal aspecto identificado pelo trabalho em relação à pressão isomórfica. Na época das entrevistas as IFRS estavam prestes a se tornarem obrigatórias no Brasil, enquanto que os alemães já estavam familiarizados com as consequências da IFRS. A pressão foi para que as análises gerenciais utilizassem o mesmo critério nos dois países, a fim de que os números pudessem ser comparados.

Isomorfismo Mimético

O isomorfismo mimético foi identificado na pesquisa como aquele que ocorre pela implementação de softwares e *benchmarking* internacional. O *Enterprise Resource Planning* (ERP) foi aceito no Brasil, em virtude de ser considerado como as melhores práticas internacionais e na Alemanha o *benchmarking* como algo inevitável, levando-se em conta a experiência dos pais anglo-americano.

Isomorfismo Normativo

O isomorfismo normativo ocorreu na amostra pesquisada alicerçado pelas empresas em relação ao aumento da profissionalização da gestão e ao alinhamento da formação acadêmica com os padrões internacionais; a partir disso tornou-se essencial para ocupação de cargos de gestão.

A pesquisa de Granlund e Lukka (1998) teve como objetivo realizar uma análise das forças que indicam uma convergência no nível macro das práticas de contabilidade gerencial. Os autores argumentaram que as práticas são enfocadas em dois níveis, sendo esses o nível macro e o nível micro; no primeiro (macro) estão concentrados os conceitos, ideias, técnicas e onde se define o uso das informações da contabilidade gerencial e no segundo (micro) é onde

se tem os padrões de comportamento e os estilos do uso da informação, ou seja, mostra-se a forma de fazer.

Granlund e Lukka (1998) argumentaram que ideias ou práticas gerenciais como, *just in time*, *benchmarking*, custeio baseado em atividade (ABC), custeio alvo, BSC entre outros, são encontrados cada vez mais nas indústrias, tendo uma grande tendência às semelhanças, diferenciando somente nos aspectos em nível micro, não explorado em sua pesquisa. A pesquisa realizada junto às empresas da Finlândia identificou uma forte tendência das empresas ao uso de sistemas de informação integrados, como *Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung* (SAP). Igualmente, a pesquisa utilizou o isomorfismo para fundamentar o argumento de significativa convergência à homogeneização das práticas contábeis defendidas no estudo.

O trabalho de Beuren, Fachini e Nascimento (2010) pesquisou a evidência de isomorfismo nas funções de controladoria das empresas familiares do segmento têxtil do Estado de Santa Catarina. Por se tratar de empresas em ambientes semelhantes e com desafios parecidos, essas favorecem o isomorfismo entre as organizações. A pesquisa valeu-se do questionário com perguntas fechadas, como instrumento de coleta de dados, os quais foram encaminhados para quarenta e seis empresas têxteis, identificadas no Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário de Blumenau (SINTEX), e devolvidos por 13 empresas que responderam a pesquisa.

Beuren, Fachini e Nascimento (2010) concluíram que existem proeminências de isomorfismo na maioria das funções da controladoria das empresas pesquisadas, sendo que as funções de gerencial/estratégia, custos e contábil ocuparam as posições centrais da rede de isomorfismo. Os resultados apontaram que as funções de controladoria, de modo geral, possuem grau de importância semelhante nas empresas pesquisadas. As funções relativas à gestão de risco e ao controle operacional apresentaram o maior grau de diversidade se comparadas as respostas, e as funções tidas como operacionais foram as que tiveram menor importância.

Na pesquisa de Oliveira (2009), o isomorfismo foi estudado através da institucionalização de hábitos e rotinas do departamento de controladoria em empresas familiares brasileiras. Como metodologia o autor se valeu da análise de Relatórios da Administração (RA) e da entrevista com roteiro estruturado; foi feita a análise dos RA de nove empresas, entre os períodos de 1998 e 2007, já para as entrevistas foram selecionadas três empresas, listadas nas 500 maiores empresas do Brasil, da Revista Exame do ano de 2008, que possuíam capital aberto e controle acionário brasileiro.

O principal achado da pesquisa de Oliveira (2009) foi a identificação que a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria ocorre pelos mecanismos que visam incorporar e reproduzir as normas e regras para as rotinas organizacionais – como programa de treinamentos e plano de participação dos resultados pelo atingimento de metas preestabelecidas – e tidas como um elemento motivador. O trabalho concluiu que a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria apresentou isomorfismo nas empresas familiares, constatado a partir dos mecanismos desenvolvidos para incorporar a reprodução de normas e regras organizacionais.

O isomorfismo também foi pesquisado na esfera pública nos EUA, Canadá, em relatórios de sustentabilidade no Brasil – entre os executivos, onde foi analisado o comportamento de pessoas – em novos mercados, bem como, no segmento de pequenas empresas no Brasil e em Taiwan.

A pesquisa de Slack e Hinings (1994) verificou o isomorfismo em organizações desportivas no Canadá; a pesquisa analisou o processo de mudança organizacional em 37 organizações desportivas, após uma mudança de postura do governo canadense que resolveu interferir na forma que essas associações se organizavam, visando um profissionalismo maior do esporte, com a alegação de um melhor desempenho nos jogos olímpicos em 1988.

Slack e Hinings (1994) demonstraram que, ao longo do tempo, houve um aumento de homogeneidade dessas organizações, porém, identificaram que alguns pequenos elementos da estrutura não mudaram tanto como os outros, demonstrando, assim, uma resistência a pressões institucionais. O trabalho identificou os três tipos de isomorfismo, sendo que o coercitivo é o que foi percebido com mais frequência, em virtude do governo, em um determinado período, vincular verbas e incentivos a essas associações, mediante mudanças que ele, enquanto governo, entendia como necessárias; tais mudanças faziam parte de um programa elaborado por ele chamado *best ever*, que hoje é conhecido como “quadrienal de planejamento”.

Slack e Hinings (1994) mencionaram que ao analisar o isomorfismo coercitivo até tentaram minimizar o efeito desses vínculos de verbas e incentivos públicos para as organizações, mas, não tiveram sucesso; essa foi uma limitação do trabalho, já que o impacto coercitivo foi muito grande. A evidência do isomorfismo normativo ocorreu pelo crescimento, nos últimos 15 anos, das faculdades de Educação Física e o surgimento dos gestores do esporte. Já o isomorfismo mimético evidenciou-se pelo uso nas associações desportivas das mesmas empresas de consultorias.

Carpenter e Feroz (2001), em sua pesquisa verificaram as pressões institucionais exercidas sobre quatro Estados americanos, Nova York, Michigan, Ohio e Delaware, sobre a decisão desses governos em adotar os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) nos relatórios públicos externos. O trabalho identificou que o governo federal, as associações profissionais de contabilidade e os representantes do mercado financeiro de crédito exerceram pelo menos duas formas de pressão de isomorfismo, o normativo e o coercitivo.

Carpenter e Feroz (2001) concluíram que a pressão normativa é a que mais pode gerar resultados de imediato para as mudanças, uma vez que os governos estaduais possuem uma dependência de crédito e a pressão desses agentes pode antecipar o uso da GAAP. Outro aspecto importante identificado foi a troca de pessoal dentro desses órgãos, pessoas com visões diferentes podem colaborar com essa mudança com mais rapidez.

O trabalho de Sampaio et al. (2012) investigou a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade que exploram a atividade de mineração, verificando até que ponto o volume de informações dessa natureza são semelhantes. Para isso, o trabalho se baseia nos procedimentos fixados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade T-15 e outras recomendações, como as do Instituto Ethos e do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), além de diretrizes estabelecidas pelo *Global Reporting Initiative* (GRI).

Sampaio et al. (2012) identificaram em seu trabalho um aumento no volume de informações socioambientais no período, encontrando evidências da presença do isomorfismo relativas aos indicadores sociais internos e externos, nos relatórios anuais de sustentabilidade. Não foi possível identificar evidências de isomorfismo entre os indicadores ambientais e de atendimento as diretrizes do GRI nesses relatórios.

Jacomossi, Casagrande e Reis (2014), em sua pesquisa, identificaram que a competição voltada tanto para a busca de consumidores como para a legitimidade institucional, pode fazer com que as práticas organizacionais estejam cada vez mais homogêneas ou isomórficas e, além disso, existem pressões para que as organizações atendam as dimensões econômica, social e ambiental da sustentabilidade. Dessa forma, o trabalho analisou a existência de isomorfismo nos relatórios de sustentabilidades das empresas brasileiras que compõem o *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI).

Jacomossi, Casagrande e Reis (2014) nos aspectos metodológicos se utilizaram de uma abordagem qualitativa, descritiva com acesso aos dados documentais entre os períodos de 1999 a 2013, de todas as oito empresas brasileiras listadas no DJSI. Os resultados demonstraram que as organizações pesquisadas estão suscetíveis ao isomorfismo coercitivo

na elaboração de seus relatórios de sustentabilidade e isso em função das pressões formais e informais sobre as organizações nos aspectos relacionados à divulgação de relatórios geradores de transparência. Nos aspectos formais o trabalho destacou os regulamentos e as leis e nos informais as expectativas da sociedade onde as empresas estão inseridas.

A pesquisa de Assis et al. (2010) estudou o isomorfismo de competências entre as pessoas e teve como objetivo avaliar se há homogeneização entre os altos executivos brasileiros e, em caso positivo, como ela se manifesta. Para isso, a pesquisa selecionou, de forma aleatória, 344 grandes empresas, utilizando a base das 500 Maiores e Melhores de 2005 e nelas foi aplicado um questionário fechado para 965 executivos entre homens e mulheres, nas funções de presidentes, vice-presidentes, diretores e executivos de terceiro nível (imediatamente abaixo dos citados anteriormente).

O trabalho de Assis et al. (2010) procurou colaborar com o discurso de que as pessoas são os grandes diferenciais das organizações. Com base nesse pensamento e analisando os profissionais que conseguiram posições de destaques nas grandes empresas brasileiras, a pesquisa colocou em dúvida como as pessoas podem apresentar esse diferencial sendo isomórficas. Na análise das entrevistas o trabalho verificou que os executivos são isomórficos, tanto com relação a características de personalidades, quanto em relação ao discurso e determinados comportamentos relacionados à vida pessoal e organizacional, incluindo o lazer.

Dessa forma, a pesquisa de Assis et al. (2010), não conseguiu responder e deixou em aberto a questão: como os executivos podem se diferenciar e obter legitimidade necessária se existe um filtro para subir na hierarquia organizacional e esse é determinado por uma cultura que exclui quem não é igual? Como diferenciar e ao mesmo tempo obter legitimidade? A pesquisa identificou que o comportamento seguido pelo executivo disseminou a ideia de como os funcionários deviam se comportar, pensar e viver socialmente, existindo reproduções de representações sociais, carregadas de preconceitos, que delimitaram os papéis sociais de funcionários reproduzindo os padrões de comportamentos preestabelecidos.

Haveman (1993) pesquisou, especificamente, o isomorfismo mimético e o foco de sua pesquisa foram as influências e pressões que levaram as empresas a decidirem entrar em um novo mercado ou em um novo segmento. Assim como ocorreu no segmento das concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto – conforme descrito anteriormente e que são todas originárias do segmento de grandes empresas de construção civil – a pesquisa de Haveman (1993) buscou entender, não somente a taxa de entradas de empresas em novos segmentos, o lançamento em novos mercados de produtos, como, também, a busca de novos clientes.

A pesquisa de Sieweke (2014), também teve foco no isomorfismo mimético; a abordagem da pesquisa foi de processos de institucionalização, baseada no conceito de Pierre Bourdieu (1930-2002). O estudo procurou fornecer uma contribuição para discussões sobre o papel da imitação em processos de institucionalização, citando o entendimento do isomorfismo mimético nessa abordagem.

O trabalho de Stede (2003) verificou a possível evidência de isomorfismo em organizações multinegócios internacionalizadas, focando a questão de projeto de incentivo aos gestores, baseada no orçamento. A pesquisa revelou que as implantações desses projetos nas unidades tendem a seguir a forma que a matriz entende como aplicável à nova unidade de negócio e não avalia as condições e particularidades dessas unidades. E, assim, apresentando evidências do isomorfismo nessas implantações.

Gimenez, Hayashi Júnior e Grave (2007) desenvolveram uma ferramenta visando facilitar a identificação do isomorfismo em nível estratégico. A pesquisa foi realizada numa amostra composta por quatorze dirigentes de pequenas empresas, todos participantes de um programa de educação continuada para executivos e que forneceram dados sobre suas empresas e sobre a concorrência. Foi identificado na posição estratégica atual o isomorfismo em 69% das empresas analisadas e na posição estratégica futura em 89%; esses dados apontam para uma homogeneização estratégica, pelo menos no nível da intenção.

Na pesquisa de Gimenez, Hayashi Júnior e Grave (2007), a ferramenta desenvolvida apenas identificou o isomorfismo mimético, sendo o foco dessa as estratégias no ambiente competitivo das empresas; não foi possível afirmar nada sobre os outros dois tipos de isomorfismo, o normativo e coercitivo, já que estão menos relacionadas ao comportamento dos concorrentes.

Cheng e Yu (2008) analisaram em seu trabalho qual a sensibilidade das pequenas e médias empresas de Taiwan, em relação a pressões sofridas pela mudança institucional visando a internacionalização dessas empresas. O foco teórico dessas pressões foi a teoria do isomorfismo, tratando os três tipos de pressões isomórficas institucionais, a coercitiva, mimética e normativa. O trabalho foi pesquisado junto a 165 empresas de Taiwan que investem no sudeste asiático e na China.

A pesquisa de Cheng e Yu (2008) apresentou como resultado que as pequenas e médias empresas de Taiwan, quando sob maiores pressões institucionais, tendem a expandir para o exterior, de forma muito mais rápida do que o esperado e necessário. Além disso, adotaram um estilo de atuação internacional, o que os autores chamam de “estilo mais radical”, ou seja, um estilo muito mais arriscado do que o necessário. Esse estilo adotado está

muito relacionado com o quanto de entendimento sobre essa pressão os gestores possuem e o trabalho mostrou que as empresas que possuem uma consciência sobre essa pressão tendem a possuir esse estilo mais radical.

Scott (2008), em seu trabalho, fez uma análise dos progressos do desenvolvimento da teoria institucional relativa às organizações pesquisadas pelos estudiosos dessa teoria, entre eles DiMaggio e Powell (1983) que se dedicaram ao conceito do isomorfismo. A pesquisa procurou se organizar de forma a identificar e destacar uma série de correções e modificações ao longo dos 30 anos de trabalhos em andamento.

A pesquisa de Scott (2008) concluiu que muitos progressos ocorreram ao longo das últimas três décadas, dentre eles as pesquisas que apontam para uma nova explicação da estrutura organizacional, elaboração teórica e de esclarecimento, escopos ampliados de aplicação de ideias, melhoria de indicadores empíricos e reforço das ferramentas metodológicas. O trabalho destacou, ainda, que o crescimento e a variedade de estudos e de estudiosos em organizações, representa um importante indicador.

O trabalho de Mizruchi e Fein (1999) promoveu uma análise da interpretação e do uso do trabalho tido como clássico na teoria organizacional de DiMaggio e Powell (1983), sobre o isomorfismo. A pesquisa analisou detalhadamente 26 artigos que utilizaram o trabalho de DiMaggio e Powell (1983) como modelo, com o objetivo de compreender se esses trabalhos estão se apropriando corretamente da ideia desenvolvida por DiMaggio e Powell (1983), bem como, se essa apropriação não está fornecendo uma ideia limitada desse pensamento.

Mizruchi e Fein (1999) apresentaram como limitação de pesquisa, que as análises dos 26 artigos foram feitas apenas em revistas americanas na área de sociologia e análise organizacional, porém, os autores entenderam que a amostra pesquisada foi útil devido ao elevado grau de importância dessas revistas. O trabalho concluiu que a obra de DiMaggio e Powell (1983) vem sendo utilizada de forma apropriada e não existe uma limitação do pensamento dessas pesquisas que façam uso dessa obra clássica como referência.

2.4 Práticas de Controladoria

As práticas de controladoria são objeto de estudos de vários trabalhos no Brasil e no exterior. Dentre eles estão os trabalhos de: Barboza (2004); Borinelli (2006); Cruz (2009); Guilding, Cravens e Tayles (2000); Granlund e Lukka (1998); Piva (2013); Silva (2005); Stepan (2006); Souza, Lisboa e Rocha (2003); Waweru, Hoque e Uliana (2005) e

Wijewardena e Zoysa (1999). O objetivo desse tópico é apresentar, de forma não extensiva e profunda, a fundamentação teórica das práticas de controladoria obtidas na pesquisa empírica.

As práticas de controladoria nas concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto tomaram como referência para a pesquisa, as áreas internas da controladoria identificada na pesquisa de Borinelli (2006). Neste estudo, foram contempladas as empresas que possuíam área de controladoria de maneira formal.

Observou-se que as atividades apontadas por Borinelli (2006) são as mais citadas pela literatura brasileira e estrangeira.

A Tabela 1 apresenta o resumo dessas atividades. Nela é possível observar que os percentuais de citação de autores ultrapassam o 100% e isso ocorreu porque a pesquisa levou em conta que o mesmo autor pesquisado pode citar mais de uma atividade de controladoria na literatura.

Tabela 1
Resumo das Atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura

ATIVIDADES	Autores em %	
	Brasileiros	Estrangeiros
Gerenciar o departamento de Contabilidade	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis	21	58
Elaborar demonstrações contábeis	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	36	47
Realizar o registro e o controle patrimonial (ativos fixos)	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc)	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	29	42
Realizar auditoria interna	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	82	11
Prover suporte ao processo de gestão, com informações	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupadas)	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas)	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento e orçamento (agrupadas)	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle	11	37

Diferentemente de diversas pesquisas como a de Santos (2008) e Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011), a pesquisa procurou não segregar as práticas entre “contemporâneas e modernas” ou entre “antigas e novas”. A opção dessas práticas foi motivada pela observação quanto às intensidades das discussões apresentadas na literatura, corroborada pelo achado da Tabela 1.

Na coleta de dados houve a preocupação de direcionar o instrumento de pesquisa de modo a identificar as práticas específicas, que não estejam entre as que são concernentes como referência neste estudo.

Tópico	Áreas	Investigação
2.4.1	Planejamento estratégico e ferramentas de gestão	Práticas de planejamento estratégico Foco do planejamento estratégico Periodicidade e profissionais envolvidos Ferramentas de controle orçamentário e controle de custos Utilização do BSC
2.4.2	Custos para gestão	Método de custeio e forma de utilização
2.4.3	Sistema de informações, processamento de dados e relatórios	Procedimentos utilizados Sistemas utilizados Quais os relatórios gerados Grupo de interesse
2.4.4	Análise e avaliação econômica	Métrica utilizada Indicadores utilizados
2.4.5	Controle Interno	Procedimentos e processos Auditoria interna
2.4.6	Gestão de risco	Procedimentos de gestão de risco Estrutura

Figura 3. Áreas da Controladoria e Focos de Investigação

A figura 3 elenca todas as áreas contempladas pela controladoria. A pesquisa, nesta dissertação, procurou identificar as práticas das concessionárias privadas, sendo uma das expectativas a identificação de procedimentos, práticas ou utilização diferente das demais citadas como praticadas pela literatura. Para tanto, fez-se uso do questionário como instrumento de coleta de dados, com perguntas abertas que possibilitou ao pesquisador o relato de outras práticas que não estavam dentro da referência da pesquisa.

2.4.1 Planejamento Estratégico e Ferramentas de Gestão

O planejamento estratégico no contexto da controladoria é foco de diversos trabalhos nacionais e estrangeiros como os de: Calijuri (2004); Crozatti (2003); Cruz (2009); Indejejkian e Matejka (2006); Maas e Matejka (2009) e Zoni e Merchant (2007). Na pesquisa de Borinelli (2006) o planejamento estratégico é citado por pesquisadores nacionais e

estrangeiros como sendo uma atividade ligada ao departamento de controladoria e de suas atribuições.

Segundo Parisi (2011) a estratégia é vista como o caminho que a empresa define para cumprir a sua missão e assegurar a sua continuidade. Existe uma diferença importante entre o planejamento estratégico e o planejamento operacional e essa diferença não está relacionada apenas ao fator do tempo, já que o planejamento estratégico é focado no longo prazo. A diferença é que o planejamento estratégico visa assegurar a continuidade do negócio e o cumprimento da missão da empresa, enquanto que o planejamento operacional está relacionado à otimização do resultado global da empresa, baseado nas diretrizes definidas no planejamento estratégico.

Existem ferramentas que são complementares ao planejamento estratégico e que auxiliam no processo de gestão, dentre elas as duas principais enfatizadas pela pesquisa foram o BSC e o orçamento. Para Parisi (2011) o BSC deve cumprir o seu papel original, que é o de traduzir e comunicar as decisões de planejamento estratégico, não sendo esse somente uma ferramenta opcional, e sim uma das fases do processo de planejamento estratégico.

O BSC surgiu através de uma proposta de Kaplan e Norton (1997). Para Parisi (2011) o surgimento foi motivado pela dificuldade das empresas em colocar em prática os seus planos estratégicos e, também, por compreenderem que havia uma lucratividade contábil excessiva nas avaliações de desempenho das organizações. O surgimento do BSC ocorreu nos anos de 1990, quando o foco dos controles e avaliações concentrava-se nos orçamentos e controle de custos e esses, por sua vez, já não mais respondiam aos problemas empresariais.

Na pesquisa de Russo et al. (2012) é apresentado um resumo da história do surgimento do BSC, que se propagou após o lançamento do livro “A Estratégia em Ação”, de Kaplan e Norton (1997). Na sua metodologia foram identificados cinco princípios gerenciais para tornar a organização orientada à estratégia, que são:

- Traduzir as estratégias em termos operacionais.
- Alinhar a organização à estratégia.
- Transformar a estratégia em tarefa de todos.
- Converter a estratégia em processo contínuo.
- Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

Pelo menos quatro, desses cinco princípios gerenciais, estão diretamente relacionados com o planejamento estratégico da organização; princípios esses que ajudam a corroborar a ideia que o BSC e o orçamento são partes do processo de planejamento estratégico de uma

organização e que qualquer visão diferente dessa está ligada a um entendimento errôneo do processo de planejamento estratégico ou da própria funcionalidade das duas ferramentas.

Parisi (2011) afirma estar o orçamento inserido dentro do processo de planejamento contínuo, sendo que o orçamento é definido como um sistema de informações para dar suporte à decisão sobre um plano operacional, de modo que os gestores sejam induzidos, por meio de sua informação, a escolher e validar a alternativa que tenha o maior potencial de resultado econômico para a organização.

Ao se analisar as questões operacionais sobre orçamento, cabe ressaltar algumas das boas práticas de orçamento como: orçamento base zero, orçamento participativo, orçamento flexível ou ajustado, orçamento corrigido, padrão e custo padrão e análise das variações orçamentárias. A figura 4 apresenta uma breve definição sobre cada uma dessas práticas, segundo Parisi (2011):

Orçamento base zero	Elaborado a partir de um novo estudo (plano) da organização e não com base nos dados históricos (orçamento de tendências), refletindo dessa forma, as decisões tomadas no planejamento.
Orçamento flexível ou ajustado	O orçamento flexível admite ajustes durante o exercício, refletindo as novas expectativas da gestão e os prováveis impactos econômicos das ações corretivas.
Orçamento participativo	É o orçamento elaborado a partir de planos das áreas e dos departamentos (<i>bottom-up</i>), existindo depois uma atividade de coordenação para resolver os possíveis conflitos e salvaguardar os interesses corporativos. Os planos serão validados pela alta administração da empresa. A contrapartida dessa prática é o orçamento centralizado.
Orçamento corrigido	É o ajuste do orçamento original sempre que houver variação entre a inflação prevista e a efetiva, permitindo a atualização dos valores monetários originais à nova realidade.
Padrão e custo padrão	Padrão é um valor predeterminado que expressa o nível de eficiência desejado para uma transação: padrão físico (ficha técnica) e preço padrão (monetário). O custo padrão é o resultado da mensuração do padrão físico pelo preço padrão.
Análise das variações orçamentárias	Geração de relatórios de orçamento para suporte da avaliação de desempenho, esses devem ser explicativos o suficiente para identificar as justificativas das possíveis variações entre orçado e realizado.

Figura 4. Definição de Boas Práticas de Orçamento

Fonte: Adaptado de Parisi (2011).

2.4.2 Custos para Gestão

A contabilidade de custos é uma das atividades mais tradicionais no processo de geração de informações para gestão dos negócios, e conhecer o custo de um determinado produto ou serviço é o primeiro passo para se fazer projeções e obter informações suficientes para elaborar ou avaliar uma determinada estratégia.

A controladoria, ao cumprir um dos seus papéis que é o de gerar informações para a tomada de decisões, agrega as funções da contabilidade de custos dentre as suas atividades. De acordo com a pesquisa de Borinelli (2006), as atividades da gestão de custos são atribuições da Controladoria que constam em 29% da literatura brasileira e 42% da estrangeira; já o suporte ao processo de gestão com geração de informações constam em 79% da literatura brasileira e 63% da estrangeira. As pesquisas de Calijuri (2004) e Cruz (2009) corroboram com esse achado de Borinelli (2006).

A contabilidade de custos tem como grande objetivo a mensuração e, para isso, se utiliza de métodos de custeio. Segundo Souza (2011), a expressão mensuração, em termos gerais, designa uma derivação da atividade do ato ou efeito de medir, que pode ter vários significados, mas, no contexto da contabilidade de custos esse “medir” é relativo à atribuição do valor monetário correspondente aos recursos consumidos na fabricação de um produto ou na prestação de um serviço.

A gestão dos custos se encarrega de utilizar as informações geradas pela contabilidade de custos e tem três principais focos que são as informações históricas, as informações do presente e as projeções do futuro. Para Souza (2011), a administração dessas informações temporais ocorre pelo departamento fiscal, que trabalha com os fatos já ocorridos, ou seja, do passado. As informações do presente são tratadas pela visão gerencial e a futura pela visão estratégica. Essas três atividades, fiscal, gerencial e estratégica são atribuições reconhecidas da controladoria, conforme pesquisa de Borinelli (2006) mostrada na Tabela 1.

Sem que seja feito um aprofundamento conceitual das práticas, do sistema e da gestão dos custos, são apresentadas a seguir algumas definições referentes aos quatro principais métodos de custeio, que são: custeio por absorção, custeio variável, custeio direto e o custeio baseado em atividades. Esses métodos foram focos de investigação nesta pesquisa para o entendimento dos aspectos da gestão de custos como prática de controladoria.

No método de custeio por absorção, segundo Souza (2011), todos os custos fixos e variáveis devem ser considerados na mensuração e os objetos de custeio devem absorver todos os custos incorridos na sua produção; dessa forma, os gastos classificados como despesas que ocorrem no processo de administração ou esforço de vendas da organização, não

devem integrar o custo dos produtos. Esses custos de produção são separados entre as variáveis e os custos fixos, sendo que o primeiro é atribuído ao produto de forma direta e objetiva e o segundo são apropriados aos produtos mediante uso de bases de rateio, em virtude da dificuldade de sua identificação direta.

Para Iudícibus e Marion (2001, p.167), o rateio pode ser definido como “procedimento lógico para itens cuja identidade com o objeto não é perfeitamente identificada”. De acordo com Slomski, Batista e Carvalho (2003), o custeio por absorção, não é apropriado como instrumento para tomada de decisão, em razão dos rateios dos custos fixos que, apesar de aparentemente lógico, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Guerreiro e Megliorini (2004) corroboram essa afirmação citando que o uso desse método para fins gerenciais é foco de numerosas discussões entre pesquisadores e estudiosos, basicamente pela forma de apropriação dos custos indiretos, por intermédio de rateios. Outro aspecto de discórdia desse método é o impacto que ocasiona quanto ao nível de produção, pois, quando o volume de produção aumenta, o custo unitário diminui e, em níveis baixos de produção, faz com que os custos unitários fiquem mais altos, dificultando as análises gerenciais.

O método de custeio variável, de acordo com Souza (2011), tem como principal característica que a apropriação como custo dos produtos, ocorre somente para aqueles custos tidos como variáveis, sendo que os demais custos, os fixos, são considerados como custo da estrutura de produção e não dos produtos propriamente ditos. O entendimento desse método é que os custos fixos ocorrerão independentemente do uso que se fizer da estrutura de produção.

Guerreiro (1984, p. 55) define que os custos variáveis correspondem “ao valor de consumo de bens e serviços do ambiente industrial, cuja ocorrência depende diretamente da produção de produtos, e seu montante acompanha [...] o volume de atividade desenvolvido, [...]”. E o custeio variável, para Guerreiro e Megliorini (2004), tem um impacto diferente sobre os lucros, se comparado, por exemplo, com o custeio absorção; isso ocorre porque os custos fixos são levados diretamente ao resultado e deve ser observado se esses custos fixos são realmente não identificáveis ao produto ou serviço.

O método de custeio direto, na concepção de Parisi e Megliorini (2011), em muitas vezes, é tratado como um mesmo método em relação ao custeio variável, porém, esse apresenta algumas diferenças; a principal delas é se refere aos custos fixos, que são perfeitamente identificáveis com o objeto de custeio, devem ser a ele atribuídos e não devem ser totalmente tratados como despesa do período, a exemplo do que é adotado no custeio variável. O entendimento desse método diferencia do variável no tratamento dos custos fixos,

uma vez que este leva em conta que a descontinuidade de um produto ocasionará a eliminação do custo fixo.

O método ABC, segundo Parisi e Megliorini (2011), surgiu como uma alternativa para o tratamento mais qualificado dos custos indiretos de fabricação. O aumento da concorrência e a acentuada disputa pela manutenção de liderança de mercado pelas empresas provocaram alguns efeitos no processo de condução dos negócios e, nesse sentido, as empresas têm direcionado seus esforços, analisado suas operações com vistas à eliminação desperdícios.

O ABC trabalha com a análise dos Custos Internos de Fabricação (CIF) em nível de atividades. O conceito utilizado pelo método de absorção, que é de acumular os CIFs por departamento, com as mudanças dos negócios mencionadas, passou a ser considerado como uma grande estrutura e prejudicial à identificação e análise dos custos e de todo o processo. Dessa forma, o ABC busca identificar as atividades, para depois efetuar a mensuração dessas atividades e, conseqüentemente, do produto.

Para Peleias (2002), o ABC representa uma metodologia que parte da premissa que diversas atividades realizadas pelas diferentes áreas de uma organização geram custos e os produtos e serviços se utilizam dessas atividades. Surge, com base nisso, a figura do direcionador de custos ou *cost drivers*, que nada mais é do que aquele que procura identificar o relacionamento entre as atividades com os produtos ou serviços. Nesse sentido, os custos indiretos são alocados aos produtos, alocação essa que era possível apenas por meio de processos de rateio.

O segmento de serviços, como é o caso das empresas objeto desta pesquisa, possui um processo de custeio menos complexo do que a indústria, que possui uma cadeia produtiva maior, porém, o fato da SPE da concessão iniciar-se a partir de uma proposta comercial, na qual são relacionadas todas as previsões de arrecadações, custos e investimentos, o controle desses valores apresentados passa a ser uma rotina importante da gestão dessas empresas. Assim, em termos de custo, além dos métodos de custeio, pode existir nessas empresas a gestão estratégica de custos.

Para Souza (2011), a gestão estratégica de custos surgiu com a necessidade de maior compreensão sobre como os custos ocorrem e onde estão as oportunidades de melhoria da gestão, para tanto, é preciso olhar para fora dos limites da empresa, conhecer toda a cadeia de valor de seu segmento e identificar as oportunidades que permitam a redução de custos, desde a fonte da matéria-prima até os consumidores finais. Para Nakagawa (1993), a gestão estratégica de custos, diferentemente dos sistemas tradicionais, assume, em sua concepção, uma postura mais proativa, direcionada para o planejamento, gestão e redução de custos.

Para Shank e Govindarajan (1997) a diferença entre os sistemas tradicionais de custos e a gestão estratégica de custos, é que o primeiro está focado no impacto financeiro das decisões gerenciais, enquanto que o segundo é visto sob um contexto mais amplo, com o objetivo de desenvolver estratégias para criar vantagens em relação aos concorrentes.

2.4.3 Relatórios Controladoria e Sistemas de Informações

Nakagawa (1993) define que abordagem ou visão sistêmica é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema, em sua forma mais ampla e completa possível, ao invés de se verificar apenas as partes separadamente. Assim sendo, a empresa é um grande sistema, composto por vários subsistemas operacionais; trata-se de um sistema aberto que interage com o seu ambiente.

Para Peleias (2002) a empresa é um sistema aberto e que está em constante interação com o ambiente em que se insere. Essa relação impõe várias demandas à organização, que são atendidas pela Controladoria como, por exemplo, o atendimento aos diversos agentes de mercado, tais como órgãos reguladores, governo e outras organizações com as quais a empresa se relaciona.

A literatura não menciona quais os tipos e modelos de relatórios ou de informações que a controladoria necessita gerar para seus usuários internos, pois, essa definição está muito mais voltada para a necessidade de transformar dados em informações, sendo esses relevantes para a gestão estratégica dos negócios.

Peleias (2002) cita que a informação é a base e o resultado da ação executiva e, para tanto, é preciso suprir os gestores com ferramentas de informática, que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas durante o processo de gestão. Porém, deve-se, inicialmente, identificar a diferença entre dados e informações, segundo Hendriksen (1977 citado por Nakagawa, 1993, p.59):

A contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dados e informação. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos. Se estes dados já são conhecidos ou não interessam à pessoa a quem são comunicados, não podem ser definidos como informação. A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca efeito surpresa na pessoa que recebe. Além disso, ela deve reduzir a incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão.

Bio e Cornachione Júnior (2008, p.29), citam que dependendo do campo de conhecimento que se busque o conceito de informação ou na forma que se observa este pode

ter várias formas, sendo que “sob a ótica de sistemas de informação examina-se o conceito a partir do entendimento da informação como resultado do tratamento de dados”.

Para Nakagawa (1993) o sistema de informações é um subsistema do sistema da empresa e, nesta linha de raciocínio, pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações interdependentes. As interações ou a relação de interdependência que ocorre entre esses subsistemas decorrem da troca de informações que ocorre entre eles, um exemplo disso, é a preparação da projeção de lucros, na qual os dados sobre receitas, custos e despesas previstas precisam ser processados pelos vários subsistemas que integram o sistema de orçamento.

Em relação aos relatórios para usuários externos, esses possuem padrões de informações que devem ser atendidos pela contabilidade financeira, sendo o principal exemplo, as demonstrações financeiras que devem ser elaboradas seguindo um padrão; informações para o governo em relação às obrigações fiscais e informações para possíveis agentes reguladores. Segundo a Tabela 1, na pesquisa de Borinelli (2006), a contabilidade é a elaboração de demonstrações financeiras; é uma das atividades de responsabilidade da Controladoria.

No processo de sistema de informações nas organizações, a tecnologia é fator de importância para o tratamento dos dados para geração de informações e, segundo Salvador (2015), para que as informações financeiras estejam disponíveis de forma tempestiva é necessário que a empresa invista em tecnologia da informação para a automatização, integração e padronização de processos, visando atingir maior eficiência, qualidade e uniformidade.

O grande aliado das tecnologias da informação são os sistemas ERP, também conhecidos como “sistema integrado de gestão”; este é um software multimodular. Na concepção de Parisi e Megliorini (2011), uma das características dos ERPs é que podem ser implantados módulos básicos para a administração dos negócios e, quando desejável, adicionados módulos direcionados ao atendimento das funções estratégicas da empresa. Outra característica do sistema é que todas as operações da empresa são predefinidas e classificadas contabilmente, evitando-se, assim, que operações da mesma natureza sejam registradas em contas distintas, tendo uma uniformidade nos registros e facilitando as análises.

Os ERPs oferecem às organizações o gerenciamento de ativos, caixa, produção, compra, venda, estoque, contas a pagar e contas receber, recursos humanos, logística e outros. A customização desse software, para as particularidades de cada organização, disponibiliza uma ferramenta importante para o acompanhamento do planejamento estratégico.

2.4.4 *Análise e Avaliação Econômica*

As organizações estão constantemente tomando decisões sobre investimentos e, para tanto, se fazem necessários novos estudos, bem como uma análise detalhada para que a decisão sobre o investimento seja a mais acertada possível. Essas decisões são tomadas dentro de uma organização, com o intuito de ampliação de um negócio, aquisição de um ativo, lançamento de um produto ou serviço, continuidade ou descontinuidade de uma linha de produção ou um tipo de serviço, dentre muitas outras decisões sobre investimentos.

Os métodos de avaliação dos investimentos de capital são os mais diversos possíveis, assim como os relatórios internos de controladoria; são métodos muito voltados à forma como a gestão entende como adequada para visualizar a realização do planejamento estratégico. O objetivo do tópico é citar e definir os mais utilizados, visando a identificação de um desses no instrumento de coleta de dados desta pesquisa sobre as práticas de controladoria.

Os métodos mais utilizados para avaliar as propostas de investimentos de capital são, com base em Bruni, Famá e Siqueira (1998): o método do período de *payback*, o fluxo de caixa descontado, através do *Valor Presente Líquido (VPL)* e da Taxa Interna de Retorno (TIR).

Segundo Bruni, Famá e Siqueira (1998), esses métodos fazem parte de um conjunto de técnicas que buscam estabelecer parâmetros para a viabilidade dos projetos e investimentos e esses três são complementados por outras análises e técnicas que visam minimizar os possíveis desvios desses três métodos. Nesta pesquisa o foco está nesses parâmetros básicos de análise dos investimentos.

Bruni, Famá e Siqueira (1998) definem o *payback* como sendo a representação do prazo necessário para a recuperação do capital investido, que pode ser simples, quando não é considerado o valor do dinheiro no tempo ou descontado e, igualmente, quando efetivamente é levado em conta o valor do dinheiro no tempo. Consiste em projetar o tempo necessário para que o fluxo de caixa esperado pelo investimento pague os desembolsos desse investimento.

A figura 5 demonstra, sem maior aprofundamento na discussão, quais são as vantagens e desvantagens do método *payback* na visão de Bruni, Famá e Siqueira (1998).

Payback	Vantagens	Desvantagens
Simple	Simplicidade já que não exige nenhuma sofisticação de cálculos, apenas sucessivas subtrações. Serve de parâmetros de liquidez (quanto menor, maior a liquidez do projeto) e de risco (quanto menor, menor o risco do projeto).	Não considera o custo de capital, o valor do dinheiro no tempo. Não considera todos os fluxos de caixa.
Descontado	Considera o valor do dinheiro no tempo	Não considera todos os fluxos de caixa do projeto

Figura 5. Vantagens e Desvantagens do *Payback*

Fonte: Bruni, Famá e Siqueira (1998)

A Taxa Interna de Retorno (TIR) é conceituada por Gitman (2002) como a taxa de desconto que iguala o valor presente nas entradas de caixa do investimento inicial referente a um projeto.

Na concepção de Motta e Calôba (2006, p.116), a Taxa Interna de Retorno “é um índice relativo que mede a rentabilidade do investimento por unidade de tempo, necessitando, para isso, que haja receitas envolvidas, assim como investimentos”. Para os autores, sozinha a referida taxa não representa atrativo para investimento não deve ser usada como critério de seleção para investimentos.

Para Hoji (2001), a TIR é igualmente admitida como taxa de desconto do fluxo de caixa, já que se trata de uma taxa de juros implícita numa série de pagamentos (saídas) e recebimentos (entradas), cuja função consiste em descontar um valor futuro ou aplicar o fator de juros sobre um valor presente. Hoji (2001) alerta que a soma das saídas deve ser igual à soma das entradas, a fim de se anularem.

O Valor Presente Líquido (VPL) é definido por Gitman (2002, p. 329) como uma “técnica sofisticada de análise de orçamentos de capital, obtida subtraindo-se o investimento inicial de um projeto do valor presente das entradas de caixa, descontadas a uma taxa igual ao custo de capital da empresa”.

Essas técnicas, de acordo com Weston e Brigham (2004, p. 533) “são métodos para avaliar propostas de investimento que utilizam conceitos de valor do dinheiro no tempo, dois desses é o valor presente líquido e a taxa interna de retorno”. Assim, se o resultado do VPL for negativo, o projeto deve ser rejeitado e se positivo aceito, pois, esse indicativo aponta que haverá um retorno maior do que seu custo de capital, segundo os referidos autores.

Para Bruni, Famá e Siqueira (1998) a VPL representa a diferença entre os fluxos de caixa futuros, trazidos a valor presente pelo custo de oportunidade do capital e o investimento

inicial, se positivo o investimento deve ser aceito, isso significa que o capital investido será recuperado, remunerando na taxa de juros que mede o custo de capital do projeto.

Para os referidos autores, a TIR representa o valor do custo de capital que torna a VPL nula, sendo então uma taxa que remunera o valor investido no projeto.

2.4.5 Controle Interno

A atividade de controle interno não é citada como atividade de Controladoria pela maioria dos autores nacionais e estrangeiros, conforme pesquisa de Borinelli (2006) apresentada na Tabela 1; o controle interno é citado por 25% dos autores nacionais e 26% dos estrangeiros, como sendo uma função de controladoria. A pesquisa, nesta dissertação, apresenta o conceito de auditoria interna, sendo que o instrumento de pesquisa buscou identificar se essa atividade está dentro do rol de funções da controladoria das concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto.

Attie (1998, p.196) cita que o controle interno tem quatro objetivos básicos: “[...] a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes”.

Conforme Attie (1998), o comitê de procedimentos de auditoria, do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), em 1949, definiu o controle interno como:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes/políticas traçadas pela administração da companhia. (Attie, 1998, p.197).

No Brasil, procurando contribuir para um debate evolutivo, Bio e Cornachione Júnior (2008, p.131), fazem uma análise crítica à definição do AICPA, na qual identificam a necessidade de contemplar o plano organizacional, os sistemas, as políticas administrativas e a eficiência do pessoal. Os autores afirmam ser o controle interno um conjunto de políticas operacionais, procedimentos e definições na estrutura organizacional, que garante informações fidedignas e estimula a eficiência nas operações.

Dessa forma, Peleias (2003, p.4) assegura que o controle interno é um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações, usadas de forma sistemática pelas empresas,

que deve estar em constante evolução, assegurando o alcance de resultados conforme objetivos predefinidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações.

O trabalho de Peleias et al. (2013) cita que coube ao *Committee of Sponsoring Organizations – Treadway Commission (COSO)*, a elaboração, em setembro de 1992, no documento *Internal Control – Integrated Framework*, da seguinte definição:

O controle interno é um processo executado pelo conselho de administração, diretoria, gerência e outros profissionais, desenhado para promover razoável segurança de que alguns objetivos das empresas serão atingidos: confiabilidade das demonstrações contábeis; eficácia e eficiência das operações; e adequado cumprimento das normas e regulamentos. (Peleias et al., 2013, p.33)

2.4.6 Gestão de Risco

A gestão de riscos é um assunto crescente no meio empresarial, se tornando, nos últimos anos, uma etapa do processo de planejamento estratégico. Guimarães et al. (2009) afirmam que, independentemente da atividade, as empresas ou até as pessoas físicas, correm constantes riscos, tanto nos negócios como na própria vida. Nas projeções futuras os resultados podem ser favoráveis ou desfavoráveis, contudo, é prudente que haja um controle dos riscos, para que as empresas propiciem uma proteção de seus ativos e patrimônios.

Segundo Guimarães et al. (2009), a gestão de risco não consiste em atividades voltadas à eliminação dos riscos, mas, sim, à identificação, mensuração e controle, pois essa gestão pode estar vinculada à continuidade dos negócios. Ainda para os autores, a administração de risco ou a gestão de risco é o processo de planejar, organizar, conduzir, e controlar as atividades de uma organização, para minimizar os efeitos do risco no capital e nos retornos de uma organização.

A maioria dos autores relaciona a definição de riscos, como sendo uma indeterminação e perda. Para Guimarães et al. (2009) se os resultados são de natureza indeterminada, existe o risco; já se os resultados são conhecidos, não há risco. Quando existe a possibilidade de perda ou ganho inferior, em virtude de uma escolha de alternativa de ação, também há caracterização risco. A escolha da alternativa de uma ação está diretamente ligada ao planejamento estratégico da organização, numa visão que corrobora a ideia de que a gestão de risco é uma etapa do processo de planejamento estratégico da organização.

Associado a essa visão Peleias et al. (2013) compreendem a definição de risco como a variação de possíveis retornos de um evento, baseado na probabilidade de sua ocorrência e,

dessa forma, o risco está na própria variação ou irregularidade dos resultados obtidos. Outra definição é a incerteza vinculada à perda e, nesse caso, o risco não está na simples variação dos resultados da escolha de uma ação, mas, na possibilidade de perdas.

Peleias et al. (2013) apontam, ainda, que o objeto central da gestão de risco, vai além de sua identificação e mitigação, pois ela apresenta uma contribuição relevante agregando valor de forma sustentada às atividades da organização. A gestão de risco observa nos processos potenciais aspectos negativos e positivos vinculados a eventos que afetam a dinâmica da organização; ela direciona esforços para transformar o negativo em positivo ou ameaças em oportunidades.

2.5 Panorama do setor de saneamento de água e esgoto privado no Brasil

Este tópico tem como objetivo apresentar um panorama geral do setor de saneamento de água e esgoto privado no Brasil e descrever algumas nomenclaturas, tidas como mais relevantes para melhor entendimento do setor, principalmente de suas particularidades que, de forma inevitável, atinge a gestão dos negócios, em especial o planejamento estratégico dessas concessionárias se comparados com outros segmentos de negócio. As definições apresentadas pela pesquisa são básicas e não levam em consideração as reflexões e discussões teóricas entre os especialistas da área.

A primeira característica que diferencia as empresas do setor é que as empresas que operam essas concessões são constituídas em forma de SPE – que, diferentemente de todas as outras formas de abertura de empresa que se pressupõe terão uma continuidade perpétua – as SPE possuem um prazo para encerramento de suas atividades, ou seja, quando da sua abertura é definida a data do encerramento das atividades dessa sociedade; essa data geralmente coincide com a data do prazo de duração do contrato na qual é o objeto de suas atividades.

Porém, Féres (2005) cita que a SPE não constitui um novo tipo societário na ordem jurídica brasileira. Ela se organiza sempre, sob uma das formas previstas pela legislação: sociedade limitada e companhia fechada ou aberta. O autor afirma que a SPE é um instrumento utilizado pelo Estado para orientar a alocação de recursos particulares, na consecução de interesses públicos que estão veiculados em contrato de parceria. A SPE pode ser considerada como uma *joint venture* formada entre os setores privado e público, estando o controle acionário na mão do privado.

Blanchet (2006), por sua vez, faz uma reflexão acerca do propósito específico de todas as sociedades, pois, a partir do momento de sua constituição se coloca obrigatoriamente como

objeto social da sociedade e já define seu propósito. Contudo, quando se trata de SPE é uma forma que a lei impõe para tornar claro e inquestionável que o parceiro privado não será um consórcio e, tampouco, uma pessoa jurídica já existente que teria como uma dentre suas atividades, apenas a execução do objeto da parceria.

O trabalho trata essas empresas como concessionárias privadas de serviços públicos e, dessa forma, pressupõe que essas empresas já passaram por um processo de licitação, que originou em um contrato de concessão ou uma Parceria Público Privada (PPP). Para Brito e Silveira (2005) a concessão é tratada pela Lei 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, conhecida como Lei das Concessões ou concessão patrocinada que, basicamente, se caracteriza pela tarifa cobrada diretamente ao usuário e complementada pela autoridade pública.

Enquanto que a concessão administrativa é tratada pela Lei 11.079, de 30 de dezembro de 2004, conhecida como Lei das PPPs, essa se caracteriza como um contrato de prestação de serviços, no qual a administração pública é usuária direta ou indireta e cabe a ela o pagamento integral ao parceiro público.

Ainda segundo Brito e Silveira (2005), a grande diferenciação entre os modelos de concessão e PPP é que na primeira a cobrança de tarifas é suficiente para remunerar o parceiro, já nas PPP, abre-se o espaço para complementação de receitas por parte do setor público, de modo a tornar o empreendimento viável. Apesar de a legislação enquadrar as PPP como um tipo de concessão, a remuneração dos dois modelos passa a ser a principal forma de diferenciação.

As concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto, conforme ABCON/SINDCON (2014) possuem no seu quadro acionário grandes empresas do ramo da construção civil; essa participação dos principais grupos de construção civil no segmento de concessionárias já ocorre em outros segmentos, por exemplo, rodovias e aeroportos.

De acordo com o ranking de 2014, das maiores empreiteiras do Brasil, conforme pesquisa divulgada pela Revista “O Empreiteiro”, entre os seis primeiros colocados estão: em primeiro lugar a Oderbrecht, em terceiro lugar a OAS e em sexto colocado a Galvão Engenharia.

Essas três empresas juntas, possuem uma representação significativa entre as concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto. Talvez, por esse motivo, no setor de saneamento se tem a visão errônea por parte da população diretamente atingida, de que esses contratos estão apenas ligados à construção de grandes obras.

Efetivamente, o contrato de concessão está muito mais relacionado à operação de um sistema por um longo período, do que propriamente com grandes obras que justifiquem a

presença desses grandes grupos econômicos da construção civil. Brito e Silveira (2005) descrevem que o uso das parcerias deve ser motivado por razões de eficiência na prestação de serviço e no uso dos recursos públicos, e não pela aparente solução dos problemas de financiamento.

É evidente que, em virtude do atraso de investimentos em infraestrutura, hoje um dos principais atrativos para se vender a ideia da operação de um sistema de água e esgoto para o segmento privado, é justamente a habilidade para captação de recursos e a agilidade para investimentos. A realidade atual do saneamento básico no Brasil é que se faz necessário um grande investimento em construção de Estação de Tratamento de Esgoto (ETE) e Estação de Tratamento de Água (ETA), redes de esgotos, adutoras de fornecimento de água e outros, pois, na grande maioria das cidades nem sequer coleta de esgoto existe e o fornecimento de água sofre intermitência.

O Instituto Trata Brasil (2015) é uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que atua desde 2007 trabalhando para que os cidadãos sejam informados sobre os números do saneamento básico e possam reivindicar a universalização dos serviços básicos. Em seu site o Instituto disponibiliza diversos números sobre o setor, que demonstram a situação do saneamento no Brasil e no mundo, assim como um ranking com indicadores técnicos e projetos que visam cobrar das autoridades públicas uma eficiência a esse direito básico que é o da água e do esgoto.

Entre os números cabe destacar alguns dados:

- 82,5% dos brasileiros são atendidos com abastecimento de água tratada; são mais de 35 milhões de brasileiros, entre aqueles que não possuem acesso a esse serviço básico.
- A cada 100 litros de água coletados e tratados, em média, apenas 67 litros são consumidos, ou seja, 33% da água tratada no Brasil é perdida.
- A soma do volume de água perdida por ano, nos sistemas de distribuição das cidades, é capaz de encher seis Sistemas Cantareira em São Paulo.
- Apenas 48,6% da população tem acesso à coleta de esgoto; mais de 100 milhões de brasileiros não possuem acesso a este serviço.
- Mais de 3,5 milhões de brasileiros, nas 100 maiores cidades do Brasil, despejam esgoto irregularmente, mesmo tendo redes coletoras disponíveis.
- Mais da metade das escolas brasileiras não têm acesso à coleta de esgotos.

- 47% das obras de esgotos do Programa Aceleração do Crescimento (PAC), monitorados há 6 anos, estão em situação inadequada.
- Cerca de 450 mil pessoas, em 15 municípios paulistas, têm disponíveis os serviços de coletas de esgotos, porém, não estão ligados às redes e, com isso, despejam seus esgotos de forma inadequada no meio ambiente.
- 39% do esgoto do país são tratados; a média das 100 maiores cidades brasileiras em tratamento de esgoto foi de 40,93%, apenas 10 delas tratam acima dos 80% de seus esgotos.
- O tratamento do esgoto no Brasil em nenhuma das regiões atinge um percentual superior a 50%:
 - Norte – 14,7% do esgoto é tratado.
 - Nordeste – 28,8% do esgoto é tratado.
 - Sudeste – 43,9% do esgoto é tratado.
 - Sul – 43,9% do esgoto é tratado.
 - Centro-Oeste – 45,9 do esgoto é tratado.

Os números são extremamente preocupantes, se considerado o volume que está impactando anualmente na natureza. Igualmente preocupante são os valores necessários para os investimentos no setor, intencionando universalizar os 4 serviços básicos de saneamento que são: água, esgoto, resíduos e drenagens. Segundo o Instituto Trata Brasil (2015), seria necessário um investimento de R\$ 508 bilhões, no período de 2014 a 2033, para universalizar apenas água e esgoto; esse custo seria de 303 bilhões em apenas 20 anos, sendo que desses números o Governo Federal já destinou, através do PAC, recursos na ordem de 70 bilhões em obras ligadas ao saneamento básico.

A ABCON e o SINDCON, em 2014, publicaram um trabalho denominado “Panorama da Participação Privada no Saneamento Brasil 2014”, que reflete a atuação das empresas privadas nas operações de abastecimento de água e esgoto no Brasil. A publicação apresenta indicadores técnicos operacionais das concessionárias privadas e nela foram identificados alguns dados que demonstram a participação das empresas privadas no segmento de saneamento básico, mais especificamente de água e esgoto.

Alguns dados identificados no trabalho da ABCON e SINDCON:

- As empresas privadas estão presentes em apenas 297 dos 5.570 municípios brasileiros, esse número representa um percentual 5%.
- Desses 297 municípios os formatos de contratos são os seguintes:

- 128 – Concessões plenas.
 - 22 – Concessões parciais.
 - 66 – PPPs.
 - 3 – Locação de ativos.
 - 78 – Outros modelos.
- Dos municípios de atuação do setor privado, 70% são municípios de pequeno porte, com uma população inferior a 50 mil habitantes.
 - Nos municípios com população superior a 500 mil habitantes, a atuação do setor privado representa 5%.
 - De Norte a Sul do Brasil aproximadamente 13% da população é atendida, de forma direta ou indireta, pela iniciativa privada.
 - Três capitais brasileiras são atendidas pela iniciativa privada: Manaus, Campo Grande e Cuiabá, além de três regiões metropolitanas como Recife, Rio de Janeiro e São Paulo.
 - Os contratos firmados com a iniciativa privada comprometeram investimentos na ordem de R\$ 28 bilhões nesses 297 municípios, sendo que R\$ 5,5 bilhões já foram concretizados. Nos próximos cinco anos, com os contratos atuais devem ser investidos aproximadamente R\$ 6,5 bilhões.

O serviço de água e esgoto é de responsabilidade dos Municípios e cada cidade tem o livre arbítrio de decidir como vai cumprir a obrigação de fornecimento de água e esgoto. De forma geral, existem hoje três opções: a primeira é da gestão pelo próprio município, por meio de uma autarquia municipal ou um departamento também do próprio município; a segunda opção é um convênio com as companhias estaduais de água e esgoto; a terceira opção é a licitação dos serviços, para gestão dos mesmos conforme regras e objetivos estabelecidos no edital da licitação, visando a concessão desses serviços por um período de, no máximo, 35 anos de contratos.

Na prática, e de maneira resumida, as empresas interessadas nesse contrato de concessão estudam a condição informada e as metas que o município prevê de acordo com os problemas identificados e informados no edital; através de visitas técnicas os interessados podem conhecer pessoalmente a estrutura que o vencedor da licitação herdará.

Com bases nessas informações, a empresa interessada elabora uma proposta comercial a ser entregue em data prevista no edital. Em outra data, também definida em edital, as propostas são abertas e torna-se conhecida a empresa vencedora. Dentre as variáveis que

definem o ganhador estão o preço do serviço, a outorga paga ao município e outras, mas, sempre de forma pública, tanto o edital com as metas do contrato, quanto à proposta comercial apresentada.

No aspecto da remuneração, tanto o contrato quanto a proposta comercial são elaborados de forma técnica e detalhada, com o objetivo de evidenciar as condições e previsões feitas para a prestação dos serviços; isso inclui, basicamente, os custos envolvidos na operação, os investimentos previstos, as metas contratuais e os rendimentos prognosticados de arrecadação de receita por parte do concessionário.

A correta realização dessas projeções gera o que os jurídicos denominam de “equilíbrio econômico financeiro” e qualquer que seja a mudança significativa de uma ou mais dessas principais variáveis dessa projeção, pode gerar a necessidade do reequilíbrio econômico financeiro.

Segundo Di Pietro (1995, p.254) equilíbrio econômico financeiro “é a relação que se estabelece, no momento da celebração do contrato, entre o encargo assumido pelo contratado e a contraprestação assegurada pela administração”. Na concepção de Marques Neto (2002), no contrato de concessão, o contratado tem obrigações de fazer investimentos, seja ele com recursos próprios ou de terceiros, expectando receber em contrapartida, o valor necessário para ressarcir com lucro o valor aplicado no contrato, remunerando o capital investido e cobrindo o risco assumido.

Com base nos conceitos que foram apresentados anteriormente sobre a TIR, faz-se necessário, neste tópico, promover um entendimento entre a teoria e a experiência, no caso experiência deste pesquisador, específica deste segmento de concessões, cuja intenção é de fundamentar essas práticas com base nessa teoria.

Essa remuneração com lucro origina um termo muito utilizado nos contratos de concessão, que é a TIR. A TIR é a taxa que o investidor terá de retorno sobre o investimento realizado, hipoteticamente é como se o poder concedente afirmasse que o prestador de serviço, no caso o concessionário, tem que receber uma determinada rentabilidade, em virtude dos investimentos e serviços prestados conforme celebrado em contrato.

Caso alguma das principais variáveis do contrato sofra alterações significativas, ao ponto de fazer com que a concessionária não consiga mais atingir a TIR acordada, é possível que haja um indício de desequilíbrio desse contrato, o que geraria para a concessionária um risco de continuidade das atividades que ela se comprometeu em executar. Dessa forma, o contrato fica passivo de um equilíbrio econômico financeiro, para que a TIR volte a ser a mesma do acordado no momento da assinatura do contrato.

Cabe afirmar que o inverso também ocorre, ou seja, se a concessionária tiver alguma dessas variáveis significativas, alteradas a seu favor, que faça com que ela possua um aumento da TIR, o poder concedente também terá o direito de solicitar um equilíbrio econômico financeiro a seu favor. A forma de equilibrar esse contrato varia conforme o interesse das duas partes, mas, em geral, esse equilíbrio ocorre no aumento do prazo do contrato (que não pode superar os 35 anos), aumento das tarifas ou contraprestações ou ainda, pela mudança de investimentos previstos.

Há um entendimento superficial do assunto, uma visão geral sobre a funcionalidade do equilíbrio econômico financeiro; na prática a questão de desequilíbrio econômico financeiro é muito discutida entre as partes e deve estar devidamente fundamentada ao longo do tempo.

Os contratos já estabelecem datas ao longo do contrato, que definem o momento que essa revisão deve ocorrer. Um aspecto importante é que a TIR também pode sofrer variações em virtude de uma boa gestão da concessionária ou por ineficiência dessa; nesse caso, não se discute a questão de equilíbrio econômico financeiro.

O desequilíbrio só ocorre quando uma das variáveis que foi utilizada para as projeções de receitas, despesas e investimentos sofrem alterações relevantes, por exemplo, o governo cria um imposto ou uma taxa nova, sobre as receitas ou a concessionária é obrigada a pagar uma outorga que não estava prevista em contrato; isso pode ser a evidência de um fato que possa gerar um desequilíbrio e, conseqüentemente, se nada favorável à concessionária ocorrer, que possa compensar essa redução da TIR; pode ser um direito a solicitar um equilíbrio econômico financeiro.

Outro termo muito utilizado no segmento é o *project finance* que, segundo Brito e Silveira (2005) é relativo à estruturação de um projeto de parceria público privada. Alvarenga (2005, p.8) define *project finance* como “uma operação integrada na qual os financiadores do projeto esperam obter receitas a partir da operação ou expansão do empreendimento intensivo de capital, com vistas a amortização do investimento realizado”. Finnerty (1996), por sua vez, define como sendo uma forma de financiamento de um investimento de capital economicamente separável, que tem como fonte de pagamento dos empréstimos e do retorno do capital investido, o próprio fluxo de caixa do projeto.

Nas características do segmento de concessionárias privadas de serviços públicos, não poderia faltar a explicação sobre o elemento que faz com que toda essa teoria seja cumprida na prática, desenvolvendo um papel de fundamental importância, pois, o fato do serviço ser prestado por uma empresa privada, não modifica a sua natureza pública e, conseqüentemente, a responsabilidade e deveres do setor público em relação à adequada execução.

Assim surgiu a figura da agência reguladora e todos os contratos que envolvem o privado e o ente público devem ser regulados por ela, ou seja, cabe a essa agência verificar o cumprimento de todas as obrigações do contrato; essa também, em muitos casos, é citada no contrato como o órgão que receberá informações e indicadores operacionais da concessão, para que possa ser cumprido o seu papel.

Barroso (2005) cita que as agências reguladoras foram introduzidas no Brasil sob a forma de autarquia, conseqüentemente, com personalidade jurídica de direito público; sua criação só pode ocorrer mediante lei específica e o mesmo em relação a sua extinção, porque um ato administrativo não tem esse poder de criar ou extinguir uma agência. As agências são autarquias especiais, dotadas de prerrogativas próprias e caracterizadas por uma autonomia em relação ao poder público.

Existem muitas agências reguladoras de atuação em nível nacional como, por exemplo: a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), a Agência Nacional das Águas (ANA) a Agência Nacional Saúde Complementar (ANS), entre outras. As agências que regulam especificamente os contratos de concessões com os municípios são de esferas municipais, sendo possível constituir um acordo para que uma determinada agência regule mais de um contrato, mas o comum é que cada contrato tenha a sua agência reguladora.

Ainda para Barroso (2005), a regulação contempla uma ampla atribuição relacionada ao desempenho das atividades econômicas e a prestação de serviços públicos, incluindo sua disciplina, fiscalização, composição de conflitos e aplicação eventual de sanções.

Segundo o referido autor, as tarefas são:

- a) Controle das tarifas, de modo a assegurar o equilíbrio econômico financeiro do contrato.
- b) Universalização do serviço, estendendo-os a parcelas da população que deles não se beneficiavam por força de escassez de recursos.
- c) Fiscalização do cumprimento do contrato de concessão.
- d) Arbitramento dos conflitos entre as diversas partes envolvidas: consumidores de serviços, poder concedente, concessionários, a comunidade como um todo.

A figura 6 apresenta um resumo das definições de alguns termos utilizados nesse tópico do trabalho e alguns desses termos são rerepresentados no tópico sobre procedimentos e análise dos resultados.

TERMOS	DEFINIÇÃO	REFERÊNCIA
Agência Reguladora	Agências reguladoras foram criadas para fiscalizar a prestação de serviços públicos praticados pela iniciativa privada. Além de controlar a qualidade na prestação do serviço, estabelecem regras para o setor.	Portal Brasil (2009)
Concessão	Concessão de serviço público é o contrato administrativo pelo qual o Estado atribui a alguém o exercício e um serviço público, para que o execute em nome próprio, por sua conta e risco, remunerando-se pela própria exploração do serviço, via de regra mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço.	Grotti (2007)
Concessão Plena	Transferem para o contratado toda operação de manutenção do sistema e a responsabilidade de realizar os investimentos necessários por determinado período, durante o qual a concessionária será remunerada por meio da cobrança de tarifas dos usuários. Exemplo: Concessão plena de água e esgoto, ou seja, todo o sistema de água e esgoto.	Lima (2011)
Concessão Parcial	A concessão parcial trata da transferência para o contratado do sistema, de modo parcial, por exemplo, concessão parcial de esgoto; neste caso é o sistema de esgoto que foi transferido e não todo o sistema de água e esgoto.	O autor
Equilíbrio Econômico-Financeiro	É a relação de igualdade formada, de um lado, pelas obrigações assumidas pelo contratante no momento do ajuste e, de outro lado, pela compensação econômica que lhe corresponderá.	Mello (1983)
PPP	Como evidencia o artigo 2º da lei, PPP é um contrato administrativo de concessão que já existia e não é um novo gênero de concessão. Dependendo do objeto, será uma concessão de serviço público ou uma concessão de serviço público precedida de obra pública. A inovação trazida pela nova lei é a peculiaridade de haver contraprestação pecuniária do parceiro público, que se soma às tarifas cobradas do usuário.	Alvarenga (2005)
<i>Project Finance</i>	É o conjunto de contratos que envolvem um determinado empreendimento os quais inter-relacionam todos os agentes atuantes e as garantias a eles relacionadas. O <i>Project Finance</i> é avaliado isoladamente, ou seja, a rentabilidade e as garantias são fornecidas pelo próprio empreendimento ou projeto.	Alvarenga (2005)
SPE	É a existência de uma pessoa jurídica com o propósito específico de executar o objeto da parceria com o Poder Público.	Blanchet (2006)
TIR	A taxa interna de retorno, representa o valor do custo de capital que torna o VPL nulo, sendo, então, uma taxa que remunera o valor investido no projeto.	Bruni, Famá e Siqueira
	A TIR é determinada em razão das características econômicas vigentes na data da contratação para balizar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, permanecendo fixa durante toda a vigência da concessão.	Muller et al. (2012)

Figura 6. Definição de Alguns Termos do Segmento

Com base nesta fundamentação teórica, os capítulos que seguem apresentam os procedimentos metodológicos utilizados para a composição da pesquisa, a pesquisa propriamente dita, os resultados e a análise dos dados obtidos.

3 Metodologia

3.1 Tipo de estudo

Esta pesquisa procura identificar evidências do isomorfismo nas práticas de controladoria nas concessionárias privadas de serviços públicos. Dessa forma, entendeu-se que, quanto ao objetivo, o presente estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva que, conforme Cervo e Bervian (2002), observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los.

Ainda segundo os mesmos autores, a pesquisa descritiva descreve o comportamento de fenômenos, é usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão e, no caso desta pesquisa, vai auxiliar na identificação de isomorfismo nas práticas de controladoria em um segmento específico, de empresas concessionárias privadas de serviços públicos.

A pesquisa tem como objetivo identificar as pressões isomórficas sofridas pelas organizações do setor privado de concessões de saneamento básico. O tópico 2.5 da fundamentação teórica apresentou um panorama geral deste setor pesquisado.

Em relação à natureza, trata-se de uma pesquisa qualitativa que, para Collis e Hussey (2005), é mais subjetiva e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento das atividades sociais e humanas. Segundo os referidos autores, a pesquisa qualitativa pode ser tratada como paradigma fenomenológico, que intenciona compreender o comportamento humano a partir da estrutura de referência do participante. Nesse caso, foram entrevistados responsáveis pela controladoria das concessionárias privadas do serviço público de saneamento, com o propósito de compreender as práticas de controladoria das organizações e o isomorfismo.

3.2 Seleção da população e definição da amostra

A população da pesquisa foi definida como sendo *controllers* ou diretores financeiros de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto que operam no Brasil. De acordo com Collis e Hussey (2005) a população é qualquer grupo bem definido de pessoas ou de itens que está sob consideração no estudo como, por exemplo, a população economicamente ativa de um país. A pesquisa utilizou a técnica de amostra por acessibilidade ou conveniência; segundo Gil (2002), amostra é definida como uma pequena parte dos

elementos que compõem o universo. A amostra por acessibilidade ou conveniência, para Vergara (2008, p. 51) “é aquela que não exige qualquer procedimento estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”.

A amostra foi composta por 2 empresas A e B e 3 profissionais responsáveis pela controladoria, sendo que da primeira empresa houve a participação de um diretor financeiro acompanhado do *controller*, e da segunda empresa a participação de um *controller*. Esses profissionais foram escolhidos por terem comprovada experiência na área de controladoria nessas empresas. Esta amostra pode ser considerada representativa pelo fato desses grupos de empresas e concessões estarem entre os 5 mais significativos do Brasil, em termos de população atendida.

As duas empresas que participaram da pesquisa são detentoras de outros ativos em outros segmentos de negócios, tendo como principal controladora empresas originadas do ramo de construção civil; essas empresas possuem outras concessões de serviços públicos. Os profissionais entrevistados respondem, atualmente, por mais de uma concessão e foram citadas e tratadas na pesquisa da seguinte forma:

Empresa A – Possui diversas concessões plenas de água e esgoto e algumas PPPs, é atuante em diversos Estados. Os dois profissionais entrevistados respondem por 6 concessões que atendem uma população de aproximadamente 700 mil habitantes, sendo uma delas uma capital de Estado. Cada uma dessas concessões possui o seu contrato de concessão.

Empresa B – Possui duas concessões, sendo uma PPP e uma Concessão Plena de Água e Esgoto e atende aproximadamente 1,5 milhões de habitantes nos dois contratos, sendo um dos contratos na Região Metropolitana de São Paulo. O profissional entrevistado responde pelos dois contratos citados. Cada uma dessas concessões possui o seu contrato de concessão.

A pesquisa procurou escolher dois grupos que possuem estágios de atuações de suas concessões em momentos distintos, sendo a Empresa A atuante no segmento de concessões de serviços públicos de água e esgoto há mais de cinco anos e a Empresa B, com uma atuação inferior a esse tempo, mas no mesmo segmento.

Cabe ressaltar a distância física com relação à *holding* das duas empresas pesquisadas. No caso da Empresa A, a *holding* está localizada fisicamente em outro Estado, com uma distância aproximada de 1.700 Km. No caso da Empresa B a *holding* está mais próxima, suas operações estão localizadas no interior do Estado, enquanto que a *holding* está localizada fisicamente na capital.

Outra diferença, na questão da atuação no segmento, é que a Empresa A possui uma concessão plena considerada de grande porte, com atendimento a uma população superior a 300 mil habitantes e a Empresa B possui atuação em uma concessão plena considerada em termos de tamanho como média, atendendo a uma população entre 50 a 150 mil habitantes.

3.3 Procedimentos e instrumentos de coleta de dados

Os dados foram coletados, em um primeiro momento, por meio de entrevistas semiestruturadas e, num segundo momento, por meio de análises documentais dos contratos e propostas comerciais das concessões. De acordo com Cervo e Bervian (2002) a entrevista é orientada para um objetivo definido de recolher, por meio de interrogatório do informante, dados para pesquisa, ou seja, sempre se recorre a esse instrumento de coleta de dados quando se necessita obter dados que não são encontrados em registros e fontes documentais.

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com os profissionais das duas empresas, sendo que elas foram gravadas para posterior análise. A pesquisa seguiu um conjunto de questões previamente definidas, com um contexto que permitiu nos momentos oportunos, direcionar a discussão para assuntos de interesse da investigação, com aprofundamento temático conforme a oportunidade para obtenção de informações mais detalhadas sobre os fenômenos de interesse da pesquisa.

Com o propósito de organizar o instrumento de pesquisa, a fim de permitir alcançar os objetivos propostos, foi desenvolvido um roteiro prévio em cinco blocos, sendo que:

- O bloco 1 visou identificar o perfil do respondente (8 questões).
- O bloco 2 buscou caracterizar o perfil da empresa (8 questões).
- O bloco 3 intencionou descrever o ambiente organizacional (10 questões).
- O bloco 4 procurou identificar as práticas de controladoria (12 questões).
- O bloco 5 promoveu o fechamento da entrevista com a opinião do entrevistador e com abertura para uma complementação sobre assuntos não tratados.

O roteiro para a entrevista, com as 38 questões, foi elaborado a partir do referencial teórico proposto para atender ao objetivo principal da pesquisa. A figura 7 demonstra, por bloco, quais foram as questões aplicadas nos dois primeiros blocos.

<p>Bloco 1 - Identificar o perfil do responsável pela gestão administrativa financeira</p> <p>1.1) Qual sua idade?</p> <p>1.2) Qual a sua formação? (Contabilidade, Administração, Economia, Outras)</p> <p>1.3) Qual o nível de formação? (Graduação, Especialização, Mestrado, Doutorado, Outras)</p> <p>1.4) Qual a seu cargo (função)?</p> <p>1.5) Há quanto tempo você está na empresa e no cargo?</p> <p>1.6) Você participa frequentemente ou não, de cursos e palestras, em órgãos de classes? (CRC, Sindicatos, Ibracon, CVM)</p> <p>1.7) Já passou por outras operações da empresa exercendo o mesmo cargo?</p> <p>1.8) Quantas concessões estão sobre sua gestão?</p> <p>Bloco 2 - Identificar o perfil da empresa</p> <p>2.1) Qual o tipo de concessão?</p> <p>2.2) Qual a característica do serviço prestado?</p> <p>2.3) Qual o prazo total do contrato e quantos anos já se passou do início do contrato?</p> <p>2.4) Quais as principais metas contratuais do contrato de concessão? E quais dessas metas são controladas pela controladoria?</p> <p>2.5) Qual a quantidade de funcionários dessa (s) concessão (es)?</p> <p>2.6) Qual a população atendida atualmente em cada um dos principais tipos de serviço?</p> <p>2.7) Existe semelhança entre o perfil dessa concessão e as demais do grupo na qual você tem contato?</p> <p>2.8) Alguma dessas concessões do grupo foram oriundas de aquisições? Em caso positivo, quais foram as mudanças organizacionais das duas empresas? (não apenas estrutura organizacional, mas processos de negócios, administrativos, sistemas)</p>

Figura 7. Roteiro de Questões para os Blocos 1 e 2.

No bloco 3 as perguntas foram mapeadas de uma forma que pudesse enquadrar as respostas do entrevistado com as citações teóricas de referências do isomorfismo, contemplando a influência na resposta, de aspectos do isomorfismo coercitivo, normativo e mimético.

Quando identificada uma resposta que apresentava um pequeno sinal da influência do isomorfismo, este pesquisador no papel de entrevistador, quando possível, procurou se aprofundar fazendo novas indagações para complementar as questões. Tais indagações quando aplicáveis estão demonstradas no capítulo 4 na análise dos resultados.

A seguir na figura 8 são demonstradas as questões do bloco 3:

Bloco 3 - Identificar o ambiente organizacional

- 3.1) Existem funções que são priorizadas que sejam oriundas de outras empresas do mesmo segmento?
- 3.2) É comum a troca de colaboradores entre os concorrentes?
- 3.3) Em termos organizacionais quais são as atividades que existem em função de uma exigência contratual ou de agentes reguladores?
- 3.4) As mudanças políticas (externa) influenciam na gestão estratégica?
- 3.5) Existe um monitoramento dessas mudanças políticas, identificando possíveis riscos?
- 3.6) Existe alguma empresa que seja considerada como um modelo de gestão a ser buscado pela concessão?
- 3.7) Existe participação dos membros da organização em associações profissionais? Essa possível participação é voluntária ou obrigatória?
- 3.8) Existem fornecedores de produtos ou serviços que são comuns e exclusivos para todas as empresas do segmento?
- 3.9) Quais são as interações da organização com agências reguladoras?
- 3.10) Em que condição ambiental a organização em que você trabalha se encontra atualmente?

Figura 8. Roteiro de Questões para o Bloco 3

Na figura 8, a partir do arcabouço teórico da controladoria, desenvolvido na pesquisa de Borinelli (2006) que definiu a ECBC, foram extraídas práticas de controladoria visando identificar quais dessas eram utilizadas pelos profissionais objeto da pesquisa.

Na figura 9 seguem demonstradas as questões utilizadas no bloco 4. Essa figura apresenta as questões utilizadas em cada uma das áreas de controladoria consideradas pelo trabalho, apresentados na figura 3 na fundamentação teórica. A figura 9 inclui ainda duas questões relacionadas as atividades de contabilidade das concessionárias, atividade essa que a literatura apresenta opiniões distintas em relação a estarem ligadas com as atribuições da controladoria.

Bloco 4 - Questões sobre Práticas de Controladoria	Fundamentação Teórica
<p>Planejamento estratégico formal 4.1) Comente sobre as práticas de planejamento estratégico.</p>	<p>Calijuri (2004); Crozatti (2003); Cruz (2009); Indejikian e Matejka (2006); Maas e Matejka (2009); Parisi e Megliorini (2011); Zoni e Marchant (2007)</p>
<p>Ferramentas de gestão 4.2) Comente sobre as práticas de controle orçamentário. 4.3) A empresa utiliza o BSC - Balanced Scorecard em suas operações? Comente sobre o BSC na empresa.</p>	<p>Kaplan e Norton (1997); Parisi e Megliorini (2011); Russo et al. (2012)</p>
<p>Custos para Gestão 4.4) Comente sobre o método de custeio utilizado pela empresa.</p>	<p>Calijuri (2004); Cruz (2009); Guerreiro (1984); Guerreiro e Megliorini (2004), Iudícibus e Marion (2001); Peleias (2002); Shank e Govindarajan (1997); Slomski, Batista e Carvalho (2003)</p>
<p>Sistema de informações e processamento de dados 4.5) Comente sobre o sistema de informações e processamento de dados da empresa?</p> <p>Elaboração de relatórios 4.6) Quais são os principais relatórios gerados pela controladoria? Esses são direcionados para quais grupos de interesse? 4.7) Existe algum relatório gerado exclusivamente para atender a exigência contratual ou de agentes reguladores?</p>	<p>Bio e Cornachione Júnior (2008); Hendriksen (1977); Nakagawa (1993); Parisi e Megliorini (2011); Peleias (2002)</p>
<p>Análise e avaliação econômica 4.8) Comente sobre as práticas de avaliação econômica das empresas sobre sua gestão.</p>	<p>Bruni, Famá e Siqueira (1998); Figueiredo e Caggiano (2004)</p>
<p>Controle Interno 4.9) Comente sobre o envolvimento da Controladoria no processo de controle interno.</p>	<p>Attie (1998); Peleias (2003); Peleias et al. (2013)</p>
<p>Gestão de risco 4.10) Comente sobre a gestão de risco na concessão.</p>	<p>Guimarães et al. (2009); Peleias et al. (2013)</p>
<p>Contabilidade 4.11) Comente sobre a interação da controladoria na contabilidade. 4.12) Existe auditoria externa? Qual empresa?</p>	<p>Barbosa (2004); Borinelli (2006); Cruz (2009); Guilding, Cravens e Tyles (2000); Piva (2013); Silva (2005); Steppan (2006); Souza, Lisboa e Rocha (2003); Waweru, Hoque e Uliana (2005) e Wijewardena e Zoysa (1999)</p>

Figura 9. Roteiro de Questões do Bloco 4 sobre as Práticas de Controladoria

As questões utilizadas para identificar as práticas de controladoria, seguiram o mesmo procedimento já citado nos blocos anteriores, ou seja, toda vez que o entrevistador identificou uma evidência de pressão isomórfica, foram efetuadas questões adicionais que não constam na Figura 9, mas que foram pertinentes ao tema.

O outro procedimento de coleta de dados foi as análises documentais dos contratos e propostas comerciais das concessões, foram efetuadas a leitura de cada uma das propostas comerciais e dos contratos de concessões, das 8 concessões pesquisadas. Essa leitura foi feita depois das entrevistas realizadas, o objetivo da leitura foi de identificar as particularidades e

similaridades desses contratos, identificando de forma mais detalhada o quanto os contratos de concessões exercem pressões isomórficas sobre as concessionárias.

3.3.1 Instrumentos de Coleta de Dados

Para facilitar a coleta de dados no momento da entrevista, foi elaborado um mapa, apresentado na Figura 10, no qual se procurou fazer a relação entre as questões dos blocos 2, 3 e 4 que tinham como objetivo identificar características ou influências que indicassem um dos três tipos de isomorfismo, conforme referencial teórico.

A utilização do mapa facilitou o entrevistador, que diante de resposta que indicava uma possibilidade de identificação de influências ou pressões que levassem ao isomorfismo, este pudesse complementar a pergunta, fazendo novos questionamentos visando atender ao objetivo da pesquisa. Esses possíveis complementos, quando aplicáveis, estão demonstrados no capítulo 4, na análise dos resultados.

PLATAFORMA TEÓRICA	CARACTERÍSTICAS	EXEMPLOS	QUESTÕES DE PESQUISA	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA
Isomorfismo	Legitimidade	Forma de explicação da institucionalização		Suchman (1995); Selznick (1996); Scott (2008); Guerreiro et al. (2005)
Isomorfismo Mimetico	Processos que se assemelham	Relações interorganizacionais Regras socialmente aceitas Imitação e similariedade Homogeneidade de estruturas e práticas Insegurança / incerteza	1.6) Você participa frequentemente ou não de órgãos de classes? (CRC, Sindicatos, Ibracon, CVM) 1.7) Já passou por outras operações da empresa exercendo o mesmo cargo? 2.4) Quais as principais metas contratuais do contrato de concessão? 2.7) Existe semelhança entre o perfil dessa concessão e as demais do grupo na qual você tem contato? 3.1) Existem funções que são priorizadas, que sejam oriundas de outras empresas do mesmo segmento? 3.2) É comum a troca de colaboradores entre os concorrentes? 3.6) Existe alguma empresa que seja considerada como um modelo de gestão a ser buscado pela concessão?	Machado-da-Silva, Fonseca e Crumbelatte (2005); Zucker (1987); Freitas (2005); DiMaggio e Powell (1983); Meyer e Rowan (1977); Beuren, Fachini e Nascimento (2010)
Isomorfismo Coercitivo	Pressões formais e informais ligadas ao grau de dependência	Regras do Estado imposta por regulamento e seus reflexos Expansão por aquisições Pressões formais e informais Escassez de produtos e serviços ou dependência	2.8) Alguma dessas concessões do grupo foram oriundas de aquisições ? 3.3) Em termos organizacionais quais são as atividades que existem em função de uma exigência contratual ou de agentes reguladores? 3.4) As mudanças políticas (externa) influenciam na gestão estratégica? 3.5) Existe um monitoramento dessas mudanças políticas, identificando possíveis riscos? 3.8) Existem fornecedores de produtos ou serviços que são comuns e exclusivos para todas as empresas do segmento ? 3.9) Quais são as interações da organização com agências reguladoras ? 4.7) Existe algum relatório gerado exclusivamente para atender a exigência contratual ou de agentes reguladores?	Slack e Hinings (1994); Beuren, Fachini e Nascimento (2010); DiMaggio e Powell (1983); Brandau et al. (2013); Carpenter e Feroz (2001)
Isomorfismo Normativo	Profissionalização	Normatização de métodos de trabalho Redes profissionais de troca de informações Formação profissional Colaboradores com perfil semelhante	1.2) Qual a sua formação? 1.3) Qual o seu nível de formação? (graduação, especialização, mestrado, doutorado e outros) 1.6) Você participa frequentemente ou não de órgãos de classes? (CRC, Sindicatos, Ibracon, CVM) 3.7) Existe participação dos membros da organização em associações profissionais?	Assis et al. (2010); DiMaggio e Powel (1983); Beuren, Fachini e Nascimento (2010); Brandau et al. (2013)

Figura 10. Isomorfismo no Ambiente Organizacional

O roteiro da entrevista, como já apresentado anteriormente, foi composto por 38 questões semiestruturadas; dessas, 17 questões foram direcionadas, conforme fundamentação teórica, para procura de evidências do isomorfismo no segmento, além disso, foram feitas outras 12 questões que procuram entender quais são as práticas de controladoria das concessionárias privadas de serviços públicos.

3.3.2 Procedimentos para Coleta de Dados

A consulta para verificar a viabilidade da autorização para realização da pesquisa, utilizando a Empresa A e a Empresa B, foi realizada por meio de conversas informais com a alta diretoria dos dois grupos econômicos. A ideia da pesquisa foi apresentada de forma informal aos responsáveis das duas empresas que, por sua vez, fizeram uma série de perguntas procurando entender qual o nível de detalhes visado pela pesquisa.

Todas as dúvidas foram devidamente respondidas e com a percepção de que a pesquisa não pretendia a obtenção de dados financeiros e nem a exposição dos detalhes do planejamento da gestão financeira, a alta diretoria, ainda que de modo informal, autorizou a pesquisa nas duas empresas.

Assim, foi desenvolvido o projeto do trabalho e, posteriormente, foi encaminhada uma formalização por carta, aos responsáveis pela área financeira, solicitando autorização para a realização da entrevista. Não houve solicitação de encaminhamento prévio do instrumento de coleta de dados, para uma análise preliminar, contudo, foi ressaltado que as questões não objetivavam a obtenção de dados financeiros. A entrevista foi autorizada, com a condição da confidencialidade do nome da concessionária, grupo econômico e do profissional entrevistado.

As entrevistas, individualmente, duraram cerca de 1 hora. A entrevista da Empresa A foi efetuada via *Skype* e a entrevista da Empresa B foi feita pessoalmente na sede da controladoria central das concessionárias. As duas entrevistas foram gravadas mediante autorização dos entrevistados e posteriormente transcritas e enviadas por e-mail para validação dos entrevistados.

Antes da aplicação do roteiro de questões, foi feito no mês de março de 2015, um pré-teste desse roteiro, com dois colegas do programa de mestrado que atuam como *controller* e contador, em duas empresas de segmento distinto ao das empresas objeto da pesquisa. O objetivo desse pré-teste foi de avaliar possíveis pontos a serem acertados no planejamento da entrevista e no instrumento da coleta, analisando a relação entre as perguntas e se essas se

apresentavam de forma clara e objetiva. Após a aplicação foi identificada a necessidade de alguns ajustes e mudanças na abordagem das questões. Os ajustes foram efetuados e os questionários foram considerados adequados ao estudo proposto.

3.4 Métodos e procedimentos de análise dos dados

A categorização dos dados coletados é o fator principal no procedimento de análise de dados e o objetivo principal dessa categorização é transformá-los em informações que permitam responder questões formuladas e atingir ao objetivo da pesquisa.

Para o tratamento e análise das informações coletadas utilizou-se a análise de conteúdo sugerida por Bardin (2004). A autora assim define a análise de conteúdo:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não), que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (Bardin, 2004, p. 42).

A pesquisa utilizou das hipóteses elaboradas pelo trabalho de DiMaggio e Powell (1983), que são consideradas pela pesquisa como o principal referencial teórico sobre o isomorfismo. O trabalho, por ser considerado uma pesquisa qualitativa, fez uso das citações de DiMaggio e Powell (1983) não como hipóteses, mas sim como uma forma de categorizar os achados do instrumento de coleta de dados, descrito no tópico 4.5 que aborda as práticas de controladoria.

No tópico 4.6 foi feita uma relação de todos os achados de evidências do isomorfismo e esses achados são categorizados conforme as citações de DiMaggio e Powell (1983). Na pesquisa essas hipóteses citadas pelos autores são classificadas, como categoria: 1 - C; 2 - C; 3 - M; 4 - M; 5 - N; 6 - N.

- As categorias 1 - C e 2 - C se referem ao isomorfismo coercitivo.
- As categorias 3 - M e 4 - M se referem ao isomorfismo mimético.
- As categorias 5 - N e 6 - N se referem ao isomorfismo normativo.

As categorias são assim representadas, com base na percepção de DiMaggio e Powell (1983):

Categoria 1 - C

Quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação à outra, mais similar ela se tornará a essa organização em termos de estrutura, ambiente e foco comportamental.

Categoria 2 - C

Quanto mais centralizado o fornecimento de recursos para a organização A maior é a responsabilidade de a organização A se transformar isomorficamente para se assemelhar às organizações de cujos recursos depende.

Categoria 3 - M

Quanto mais incerto o relacionamento entre meios e fins, maior a probabilidade de a organização moldar-se em outras organizações que considere bem-sucedidas.

Categoria 4 - M

Quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que está se moldará a outras organizações que considere bem-sucedidas.

Categoria 5 - N

Quanto maior a confiança em credenciais acadêmicas para a escolha de pessoal gerencial e funcional, maior o grau em que a organização se tornará mais semelhante a outras em seu campo.

Categoria 6 - N

Quanto maior a participação de gestores organizacionais em associações de comércio e profissionais, maior a probabilidade de a organização ser, ou se tornar, semelhante a outras organizações em seu campo.

Por meio desse elenco de categorias foi possível obter as informações de pesquisa e promover a análise dos resultados obtidos sobre as práticas e que seguem no capítulo 4.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Este capítulo inicia-se com uma breve explanação das características dos dois grupos empresariais participantes da pesquisa e na sequência faz-se a análise do questionário, por meio da apresentação do perfil dos respondentes, da análise do ambiente organizacional e, por fim, a identificação das práticas de controladoria.

O capítulo é desenvolvido com base nas informações institucionais disponibilizadas em sites e nos próprios contratos de concessão, mas, principalmente, alicerçado nas respostas obtidas no instrumento de pesquisa, estabelecendo relações entre os resultados encontrados e o referencial teórico, procurando promover uma comparação com outras pesquisas realizadas.

A finalização do capítulo se dá com a discussão dos resultados encontrados, tomando com base as definições do isomorfismo e buscando verificar as influências do isomorfismo nas práticas de controladoria das concessionárias privadas.

4.1 Apresentação das concessionárias

As duas empresas pesquisadas são ativos na área ambiental de dois grandes grupos do segmento de construção civil; esses dois grupos estão posicionados entre as oito maiores empresas do Brasil no ramo, conforme as revistas especializadas do setor. Como acontece com todos os grandes grupos empresariais, esses procuram pulverizar suas atuações em diversos segmentos e a área ambiental é mais um desses segmentos.

Em ambos os casos foram criadas *holding*, com nomenclatura que direciona para o segmento ambiental e abaixo delas estão as SPEs criadas com a conquista, através de licitação ou aquisição, de contratos de concessões dos serviços públicos nos Municípios espalhados pelo Brasil.

A Empresa A desta pesquisa atua no segmento há 10 anos. Apresentou, no ano de 2014, uma receita operacional líquida de R\$ 565 milhões, tendo ao final desse mesmo ano em sua carteira de contratos um *backlog* avaliado em R\$ 18 bilhões que é o valor resultante de aproximadamente 18 contratos de prestação de serviços. Esses contratos são organizados em seis regionais.

A Empresa B, representada por um grupo de acionistas teve, no ano de 2013, uma receita bruta de aproximadamente R\$ 9 bilhões, sendo que o segmento ambiental ainda apresenta uma representatividade pequena, tendo em vista que, em 2014, em seu quarto ano de atuação no segmento, a empresa fechou com um faturamento de R\$ 90 milhões que

representa apenas 1% do total do grupo, com dois contratos de concessões, porém, a estimativa para 2017 é que essa representação seja de 8%. O total de investimento nesses dois contratos é de aproximadamente R\$ 1,5 bilhões em 30 anos.

Em termos de estrutura organizacional, apesar da diferença de quantidade de contratos entre as duas empresas, elas apresentam em comum a figura da *holding*, sendo que a Empresa A possui estruturas em regionais, que consolidam as informações e reportam para a *holding*, enquanto que na Empresa B, cada uma das duas operações reporta diretamente para a *holding*.

4.2 Breve perfil dos respondentes

A pedido das empresas participantes, e mediante acordo de confiabilidade, foi mantido no anonimato os nomes das empresas e seus respectivos respondentes. Assim, tem-se a Empresa A (Respondente 1 e Respondente 2) e a Empresa B (1 Respondente). A identificação do perfil dos respondentes visou qualificá-los de acordo com o cargo ocupado, tempo na empresa e formação acadêmica, como mostra a Figura 11.

QUESTÃO	EMPRESA A		EMPRESA B
	RESPONDENTE 1	RESPONDENTE 2	
Cargo ocupado	Diretor Administrativo Financeiro	Coordenador de Controladoria	Superintendente Administrativo Financeiro
Tempo na empresa	9 anos	6 anos	2 anos
Tempo no cargo	2 anos	3 anos	2 anos
Idade	36 anos	31 anos	38 anos
Formação	Bacharel em Economia com MBA em IFRS e Controle Governança pela USP de Ribeirão Preto	Bacharel em Ciências Contábeis com Pós Graduação em Gestão Tributária pela FECAP	Bacharel em Ciências Contábeis com pós graduação em Gestão de Negócios e MBA pelo Ibmecc
Sexo	Masculino	Masculino	Masculino

Figura 11. Perfil dos Respondentes

Conforme pesquisa de Calijuri (2004), a função de *controller* se caracteriza por uma constante atualização, dessa forma, a formação desse profissional deve ir além da graduação, com cursos de pós-graduação e participações em congressos e atividades junto aos órgãos de classe. Nesse aspecto, os três respondentes possuem cursos de pós-graduação em suas formações, sendo que o respondente da Empresa B possui duas pós-graduações. Outra

característica observada na formação dos profissionais é que os dois responsáveis diretos pela controladoria possuem graduação em Ciências Contábeis, aspecto que corrobora com o achado da pesquisa de Calijuri (2004) que identifica que 75% dos *controllers* possuem o curso de bacharel em Ciências Contábeis como sua graduação ou uma delas.

Os tempos de empresa e de cargo dos respondentes são superiores há dois anos, sendo que o respondente da Empresa B atua no segmento de concessões há exatamente dois anos, oriundo do segmento de construção civil. Os respondentes 1 e 2 estão atuando como responsáveis pela controladoria há mais de 3 anos e o respondente 1, antes de ocupar a posição de diretor administrativo financeiro, atuou como gerente administrativo financeiro, sendo responsável pela área de controladoria.

Na caracterização do perfil dos responsáveis pela controladoria, não foram identificadas evidências do isomorfismo normativo. Os dois respondentes da mesma empresa possuem formação em distintos cursos de graduação; dos três respondentes dois são formados em Ciências Contábeis e um em Economia. As formações complementares também são distintas, um dos respondentes da Empresa A possui formação em IFRS, Controle e Governança e o segundo possui formação complementar em Gestão Tributária. O respondente da Empresa B possui especialização em Gestão de Negócios.

Dessa forma, não se comprova que para exercer o cargo em que hoje atuam seja necessária uma determinada formação ou perfil. Outro aspecto que corrobora com a não influência ou presença do isomorfismo normativo é a resposta da questão que envolve a participação dos profissionais em órgãos de classes. Os respondentes da Empresa A informaram que raramente participam de eventos do SINDCON ou da ABCON, como palestras, treinamentos e outros eventos, já o respondente da Empresa B informou que possui registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), mas que não participa ativamente.

4.3 Perfil dos contratos pesquisados

A pesquisa na Empresa A foi desenvolvida em uma de suas regionais e os respondentes (1 e 2) são responsáveis pela controladoria dessa regional, composta por seis concessões, sendo uma delas em uma capital de Estado. Desses contratos, cinco são de concessão plena de água e esgoto e um apenas de concessão de água; juntos esses contratos atendem a uma população estimada de 700 mil habitantes, gerando aproximadamente 800 empregos diretos. A composição dessa regional, apesar de contemplar uma capital, se

caracteriza por contratos com Municípios de pequeno porte, que atende uma população de até 50 mil habitantes.

Na Empresa B, o respondente é responsável pela controladoria das duas concessões do grupo, sendo que um contrato é uma PPP em uma cidade de região metropolitana e a outra uma concessão plena de água e esgoto. Os dois contratos juntos atendem a uma população estimada de 1,5 milhões de habitantes, gerando 270 empregos diretos. Com uma previsão de investimentos nos dois contratos de aproximadamente R\$ 1,5 bilhões em 30 anos de contrato. No contrato da região metropolitana essa estimativa é para a construção de três estações de tratamento de esgoto, que deve ocorrer até 2017, num montante de R\$ 600 milhões.

Os contratos das duas empresas pesquisadas são relativamente novos; na Empresa A todos são de um prazo de 30 anos, sendo que em nenhum deles já se passaram mais de 10 anos, portanto, todos os contratos não atingiram ainda 1/3 do prazo previsto. Já na Empresa B, os dois contratos igualmente possuem o prazo de 30 anos, só que em ambos os contratos ainda não foi transcorrido mais de 10% desse prazo.

As principais metas contratuais das empresas pesquisadas são similares, basicamente a universalização do sistema, modernização do sistema, regularidade do abastecimento de água e redução de perdas. Os investimentos para atendimento a essas metas ocorrem ao longo de todo contrato, mas existe uma grande concentração até a metade do prazo, pois, a maioria dessas metas deve ser cumprida nesse período e isso representa um volume alto de investimento nos primeiros anos de operações.

O respondente 1 da Empresa A, fez a seguinte colocação em relação às principais metas contratuais: “[...] as metas são iguais de todos os contratos com alguma diferença entre modos, entre prazos, a regularidade do abastecimento de água, a cobertura praticamente integral de coleta e tratamento de esgoto e a redução de perda”.

O respondente da Empresa B sobre a mesma questão fez a seguinte colocação:

[...] no caso da PPP basicamente é a universalização, para isso existe um programa de investimento relativamente alto, para que o município em 4 anos passe a tratar 80% do esgoto coletado no município, chegando a universalização em praticamente 20 anos. O contrato de Concessão Plena é a principal meta, lá já é uma cidade totalmente universalizada, é a modernização do parque de tratamento de água e esgoto.

Quando é citada a “meta contratual” ou “meta do contrato”, pode-se entender como sendo o objetivo principal da empresa, ou seja, a razão da prestação de serviço da concessionária, a razão da existência da concessão; é o mesmo que olhar no contrato social ou estatuto de qualquer empresa e verificar o objetivo societário da organização.

As metas contratuais podem ser tratadas como sinônimas em relação ao objetivo. Dessa forma, as respostas fornecidas pelos entrevistados das duas empresas revelam a similaridade do ambiente no qual essas empresas atuam, repetindo a fala do respondente 1 da Empresa A, que define que a diferença entre as metas contratuais está entre os “modos e prazos”.

A similaridade das metas dos contratos, remete a hipótese 4 desenvolvida por DiMaggio e Powell (1983, p.82) que define que “quanto mais similar as metas de uma organização, maior grau em que está se moldará a outras organizações que considera bem-sucedidas”. Nessa hipótese elaborada sobre o isomorfismo mimético, as metas contratuais das concessionárias da Empresa A não são similares apenas das empresas pertencentes a esse grupo, mas elas também são similares às metas das duas concessionárias da Empresa B, o que evidencia que no segmento as metas são parecidas. Beuren, Fachini e Nascimento (2010) citaram em sua pesquisa que empresas com ambientes semelhantes e com desafios parecidos, favorecem o isomorfismo entre as organizações.

A atuação da controladoria no controle e gestão dessas metas ocorre apenas na Empresa A e, segundo o respondente 2, os indicadores operacionais, comerciais e administrativo-financeiros são compilados por uma área técnica e encaminhados à controladoria para validação, análise e divulgação. Salienta-se que alguns desses indicadores são predefinidos em contratos e cabe à concessionária periodicamente encaminhar esses indicadores para o poder concedente.

O respondente 2 informou que a maioria desses indicadores não representa as metas contratuais, mas são solicitados pelo poder concedente para acompanhamento das operações; desse modo, as concessionárias encaminham esses indicadores, e ele, como poder concedente, define essa obrigação como sendo “indicadores de acompanhamentos”.

Na Empresa B o respondente informou que em termos de meta contratual, existem indicadores relacionados aos investimentos, que são controlados por uma área denominada engenharia de investimentos, que tem como finalidade controlar todas as informações relacionadas aos investimentos e à gestão desses investimentos, cabendo preparar os indicadores que são informados ao poder concedente.

Existem também os indicadores técnicos operacionais, usados para controlar as metas contratuais de qualidade de água e esgoto e que são preparados pela própria área operacional; a controladoria possui acesso a essas informações e é a responsável pela sua consolidação e divulgação.

Na Empresa B as duas concessões foram oriundas de processo licitatório direto, já na Empresa A, das seis concessões que compõem a regional pesquisada, cinco foram oriundas de aquisição e apenas uma de processo direto licitatório. Essas aquisições da Empresa A geraram mudanças significativas não somente na estrutura organizacional, mas também nos processos.

Sobre esse processo de mudança o respondente 1 da Empresa A, fez duas colocações em resposta ao questionamento do processo de mudança organizacional:

Houve a troca do controle acionário, e também da gestão das operações; a gestão era feita por empresa privada também, mas era daqui do Estado, uma construtora que não tinha know-how na área de saneamento e quando o grupo adquiriu essas operações, foi mudando totalmente todo o sistema de gestão da companhia, as coisas ficaram muito maiores, com procedimentos e normas definidas e acompanhadas, coisa que não existiam antes.

[...] você sair de uma empresa com abrangência estadual, com modos operantes bem rudimentares e passar para a empresa nível nacional, nível de controle muito maior, nível de *report* para sede, para *holding* muito maior do que existia antes, em que você tinha o próprio dono tocando essas operações; hoje você passou a ter um grupo controlador, com gerentes, diretores, que controlam essas operações, passou a ter uma estrutura muito maior.

É possível perceber na fala do respondente 1 da Empresa A, que já existe um modelo de trabalho, uma estrutura definida, com procedimentos, controles e organograma institucional, evidenciando que, independente das características locais e do tamanho do negócio, essa estrutura é aplicada, pois, o padrão talvez seja algo que já tenha sido definido e discutido com a *holding* da organização. Nota-se que, dentre as rotinas da organização, o respondente cita o *report* para a *holding* como algo muito mais rotineiro do que o praticado antes da aquisição.

Esse relato evidencia indício do isomorfismo coercitivo, como apontam DiMaggio e Powel (1983), ou seja, a criação de uma estrutura organizacional em algumas circunstâncias pode ser uma resposta direta às pressões sofridas informalmente sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem. No caso do relato do respondente 1 da Empresa A, essa pressão informal é da própria *holding*, que já define uma sistemática de trabalho e principalmente de organização estrutural, impondo essas mudanças imediatamente ao término da conclusão de compra dessas novas operações.

A implantação de uma estrutura já padronizada nas empresas que foram objetos de aquisição, não vai ao encontro de uma das características do isomorfismo mimético que, segundo DiMaggio e Powell (1983), as organizações tendem a tomar como modelo em seu

campo outras organizações que elas percebem ser mais legítimas e bem-sucedidas e nessa questão acredita-se que a pressão informal exercida pela *holding* esteja mais presente.

No aspecto sobre aquisição a Empresa B não compartilhou de sua experiência, pois os dois contratos são oriundos de processos diretos de licitação, situação que não revela uma estratégia de crescimento que exclua a compra de concessões em funcionamento, apenas que por ser uma empresa nova e com dois contratos considerados grandes, não tenha surgido a oportunidade de ampliação de seus negócios por meio de aquisições.

4.4 Ambiente organizacional

Nesse bloco da entrevista procurou-se analisar o ambiente organizacional, direcionando a pesquisa para os aspectos que evidenciassem a presença de pressões do isomorfismo. As questões foram direcionadas para aspectos como, quadro de colaboradores, influências de aspectos políticos ao redor da concessionária, relacionamento com fornecedor e cliente, relacionamento com agências reguladoras e, por fim, o aspecto relacionado ao ambiente em que se encontram os colaboradores das concessões.

A troca de colaboradores entre empresas do segmento foi relatada pelos respondentes da Empresa A e Empresa B como algo com pouca frequência, se analisados apenas os colaboradores da área administrativo-financeira. O respondente 1 da Empresa A afirma que desconhece esse movimento de troca no mercado entre colaboradores e que, em 9 anos de empresa, não se recorda de ter visto tal fato.

O respondente da Empresa B afirma que a única exigência para colaboradores da área de controladoria, equivale às exigências da maioria das empresas, ou seja, que tenham vivência profissional na área, não importando, necessariamente, que essa vivência seja de concessionária.

Porém, o mesmo não acontece para os profissionais considerados de nível técnico ou operacional; nesse nível, nas duas empresas, houve relato que são comuns essas trocas de colaboradores entre as empresas. Nota-se que essa troca está direcionada às atividades que requerem especializações e, dessa forma, alguns desses profissionais estão qualificados para trabalharem sempre em empresas de um mesmo segmento, por exemplo, coordenador de redes, coordenador e operadores de ETA e ETE, encanadores e outros.

Os respondentes das duas Empresas afirmam que para esse nível técnico existe uma grande escassez de profissionais; eles identificam um problema que aparentemente não atinge

a área da controladoria, mas com certeza influencia a gestão dos negócios. O respondente da Empresa B relata que:

É um segmento que ainda é relativamente novo do ponto de vista de profissionais qualificados, então, a maior parte desses colaboradores vem do setor público, com pessoas com idade até mais avançada; é difícil conseguir que essas pessoas se predisponham a sair da iniciativa pública e ir para privada.

Essa dificuldade é apenas uma parte da complexidade chamada processo de privatização. Esse termo privatização é pouco utilizado pelos profissionais da iniciativa privada, mas o processo de concessão – em que a atividade operacional sai da gestão da empresa pública e passa a ser da empresa privada – é complexo e o aspecto relacionado aos colaboradores pode ser considerado com um dos mais problemáticos.

O respondente 1 da Empresa A, também afirma que profissionais de nível operacional em funções de gestão e coordenação fazem trocas mais frequentes entre empresas do segmento, justamente por se tratar de uma mão de obra muito especializada e escassa. Como citado, a mão de obra, então, representa aspecto relevante do segmento e, essa troca de colaboradores entre empresas do segmento é uma evidência do isomorfismo. De todo modo, não se considerar que o nível operacional possa influenciar na controladoria e sim a gestão dos negócios como um todo.

DiMaggio e Powell (1983) citaram em seus estudos que a difusão involuntária por meio de transferência ou rotatividade de funcionários de modelos e forma de trabalho constitui características do processo de isomorfismo mimético. Os relatos dos respondentes das duas empresas evidenciam a presença do isomorfismo mimético nas funções operacionais, chegando, inclusive, no nível de coordenação e gestão. Porém, na área da controladoria não existe relato dessa influência e as concessionárias seguem o padrão de exigências de qualificação para ocupação de cargos na área financeira. Esses padrões são estabelecidos por outras empresas em observação ao que o mercado está exigindo, porém, não foi possível ratificar que esse padrão seja algo praticado pelo processo de seleção de colaboradores.

A influência política nas concessões foram pontos de divergências entre as respostas do respondente da Empresa A e da Empresa B. Quando perguntado se as mudanças políticas externas influenciam a gestão estratégica das concessões, o respondente 1 da Empresa A foi categórico em afirmar que existe sim influência, conforme descrito:

Sim influencia, porque o nosso poder concedente, dependendo do perfil de quem assume a prefeitura, pode tentar querer mudar o rumo da operação, tentar forçar que seja feita obra no bairro A, B e C, um pouco fora do que está no contrato, mas isso tem

que ser tratado governo a governo, o negócio é que você tem um contrato, o que sai fora do contrato você tem que equilibrar nesse contrato [...].

O respondente da Empresa B, quando indagado sobre uma possível influência na gestão estratégica das empresas ocasionada por mudanças políticas, faz a seguinte afirmação: “Não. As empresas seguem basicamente o contrato de concessão que foram aprovados e assinados pelas partes”. Contrariando a resposta da Empresa A, o mesmo respondente, apesar de afirmar que não existe influência de mudanças políticas, considera relevante o monitoramento de possíveis mudanças políticas, justificando que esse monitoramento se faz necessário para conhecimento do interlocutor que tratará os assuntos relacionados à concessão; para ele o importante é que a concessionária esteja cumprindo as metas do contrato.

Nas respostas dos dois respondentes é possível perceber que – apesar do respondente da Empresa B não confirmar a preocupação com mudanças políticas – os dois citam que monitoram o cumprimento do atendimento de metas e performances relacionadas aos contratos, estando, dessa forma, respaldados para uma possível mudança política. Nesse sentido, o contrato de concessão resulta em uma pressão informal sobre a rotina das concessionárias.

Além disso, como relatado pelo respondente da Empresa A, os aspectos políticos também geram uma pressão de isomorfismo coercitivo, pois é preciso o monitoramento das pessoas que estão à frente da política do município ou dos agentes reguladores; o respondente, inclusive, admite a tentativa de influência na rotina operacional dessas concessionárias. Demonstra-se, assim, a evidência de presença do isomorfismo coercitivo ocasionado pela pressão informal da política sobre as concessionárias da Empresa A.

Já o respondente da Empresa B não admite essa preocupação com mudanças, mas, sim, a necessidade de um monitoramento para saber quem será o interlocutor com o qual a concessionária terá contato; o foco da Empresa B está no atendimento às metas e indicadores contratuais, o que evita ou minimiza qualquer risco com mudanças políticas.

DiMaggio e Powell (1983) definem que o isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas sobre as organizações; tais pressões podem ser sentidas como coerção, como persuasão ou como convite para se unirem em conluio, sendo que, em algumas circunstâncias, mudanças organizacionais são respostas diretas a ordens governamentais. No caso da pesquisa entende-se como ordens organizacionais a influência e a pressão que o contrato de concessão exerce sobre a rotina diária da concessionária.

Com a resposta da Empresa B, transparece que se existe um monitoramento de risco dos negócios, esse não considera que trocas de cargos executivos e até legislativos representem um risco para concessão. A Empresa A, tem uma visão diferente, para ela as mudanças políticas sempre representam um risco para concessão; dessa forma é importante que haja monitoramento, como qualquer outro risco do negócio. O respondente 1 faz inclusive a citação de um exemplo que, de maneira informal, se preocupa com o risco político:

[...] inclusive quando você vai tomar financiamento, ou quando sua empresa vai ser analisada por agentes externos, um dos riscos levantados é o risco político; por mais que esteja seguindo o contrato, questões governamentais pode-se discutir mais tempo um reajuste que está previsto em contrato do que era necessário; isso é um ponto sempre discutido em aprovação de financiamento, um risco inerente ao negócio.

O respondente 1 da Empresa A, afirma ainda que nas reuniões de apresentação sobre o negócio visando um financiamento, as questões políticas são sempre um aspecto de preocupação dos agentes financeiros, sendo o assunto político real motivo de preocupação e esses são tratados nas reuniões de maneira geralmente informal. Essa preocupação faz sentido, porque mesmo que a concessionária esteja cumprindo rigorosamente todos os objetivos e metas do contrato, esse, mesmo assim, pode ser objeto de questionamento por parte de todos que estão diretamente ligados ao contrato; um exemplo simples disso são as discussões referentes aos reajustes tarifários.

É comum verificar as partes envolvidas nos contratos de concessões recorrendo ao judiciário para definição de litígio sobre os aspectos relacionados ao entendimento do contrato, as obrigações, as questões de reajuste tarifário e outros. Mello (2005), em seu trabalho, cita essas situações analisando a experiência de 4 concessões mais antigas nessa área de saneamento básico.

Essa preocupação, demonstrada sobre as questões que envolvem os agentes financiadores, também é considerada nesta pesquisa como uma pressão informal exercida sobre as organizações, caracterizando, assim, o isomorfismo coercitivo. DiMaggio e Powell (1983) definem o isomorfismo coercitivo como o resultado de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem.

Ainda sobre essa definição de DiMaggio e Powell (1983) acerca dessas pressões, os respondentes foram questionados sobre possíveis funções ou estruturas criadas especificamente para atender ao contrato, ou seja, oriundas de exigência contratuais formais ou informais.

O respondente 1 da Empresa A afirma que não existe nenhuma função criada especificamente para atender a uma exigência contratual. Segundo ele, na proposta comercial, foi entregue, entre outros aspectos, uma estrutura organizacional da concessionária com funções e essa estrutura geralmente é muito próxima da proposta, contudo, não necessita que seja idêntica a que foi apresentada na proposta.

Na Empresa A, apesar do respondente afirmar que não existe uma função ou estrutura que seja oriunda de exigência contratual, foi identificado que existe um departamento denominado de gestão contratual, composto por diversos profissionais com o objetivo de acompanhar o andamento dos trabalhos operacionais e promover as comparações com as exigências contratuais. Esse departamento é composto, inclusive, com uma estrutura jurídica que está preparada para responder questões relacionadas ao cumprimento do contrato.

Constata-se uma estrutura que, mesmo de maneira informal, existe em função do contrato e mais uma vez o contrato de concessão exerce uma pressão sobre a organização, criando um departamento específico para monitorar o seu cumprimento, caracterizando o isomorfismo coercitivo. O respondente afirma ainda que o diretor presidente da concessionária atua na função institucional, lidando com o poder concedente, agência reguladora e câmara dos vereadores.

Não é possível, então, afirmar que a figura do diretor presidente exista exclusivamente para atendimento do contrato, o que viria ao encontro da definição de DiMaggio e Powell (1983) sobre a evidência sutil do isomorfismo coercitivo. Essa função possui diversas atribuições para atender a pressões informais do contrato e o departamento de gestão contratual, citado pelo respondente, existe em função do atendimento às regras do contrato de concessão.

A Empresa B informa que em seus dois contratos a estrutura é diferenciada quando relacionada às influências de estrutura contratual. O contrato da região metropolitana prevê um grupo ou um comitê, denominado Grupo de Gestor de Interface (GGI), composto por representantes da concessionária, do poder concedente e da agência reguladora. O objetivo desse grupo é tratar questões relativas à concessão dos serviços de saneamento básico, levando em conta que as previsões de reuniões são trimestrais e prevendo realizações mensais no caso de assuntos urgentes que necessitam ser tratados por esse grupo.

Nesse sentido, não existe uma função específica criada pelo contrato, mas existem colaboradores que, assim como na Empresa A, trabalham para monitorar dados para que os representantes das concessionárias estejam municiados de informações para atender aos temas de discussões desse grupo. A mesma Empresa B, em seu outro contrato de concessão plena,

afirma que não existe uma estrutura parecida com o GGI, mas que o contato com a agência reguladora é muito próximo; em sua resposta, deixa transparecer que existe uma influência no dia a dia da agência reguladora:

[...] existe uma relação muito próxima com a agência reguladora, principalmente porque lá a agência reguladora, além de fiscalizar todo o contrato e toda a parte de investimento, é o órgão responsável por garantir a qualidade no atendimento, então, toda e qualquer reclamação ou insatisfação do usuário a agência reguladora representa um caminho natural para que o usuário possa ter acesso; e de alguma forma, caso não tenha seu pleito realizado pela companhia, ter a agência reguladora como uma entidade para pressionar e fazer com que o usuário se sinta atendido.

Na resposta da Empresa B, se percebe que a agência reguladora exerce uma pressão coercitiva sobre a organização. A agência reguladora tem influência sobre a rotina da concessionária, quando o usuário se encontra insatisfeito e procura a agência reguladora; a intervenção desta junto à concessionária gera uma mudança nos procedimentos operacionais para atender tanto a demanda da agência quanto da demanda de usuário.

Sobre a interação entre concessionária e agência reguladora, o respondente 1 da Empresa A informou que das seis operações apenas a maior delas possui agência reguladora, porque nas demais o contrato é anterior à Lei 11.445 de 2007 que obriga a criação da agência; esses contratos possuem o prazo prorrogado até 2016 para criação das suas respectivas agências. No contrato da capital a agência passou por uma grande reformulação e atualmente se encontra em fase de entendimento do contrato.

Segundo o respondente 1, a agência reguladora anualmente avalia a Empresa A. Para tanto existe a necessidade do atendimento de alguns relatórios que permitam que a agência avalie inclusive os aspectos financeiros da concessionária; são entregues à agência: balanço contábil, indicadores de desempenho econômico, indicadores operacionais, indicadores técnicos e comerciais, andamento de investimento e um resumo anual geral do que aconteceu na concessionária. Com essas informações a agência emite uma opinião em relação ao atendimento ou não do contrato de concessão, relacionando os aspectos que devem ser atentados ou melhorados.

No entendimento do respondente 1 da Empresa A, a agência exerce o tripé entre a intermediação do poder concedente, usuário e concessionária. E qualquer solicitação e questionamento feito pela agência reguladora, cabe à concessionária a obrigação de atender e responder.

Na Empresa B o respondente informou que não considera que a agência reguladora exerça uma pressão sobre a concessionária, mas sim que ela exerce um trabalho efetivo de

monitoramento dos indicadores que foram definidos no contrato de concessão, uma vez que existem índices a serem atendidos, tanto relacionados ao atendimento ao usuário quanto à qualidade dos serviços, dessa forma, essa fiscalização para o cumprimento efetivo do contrato faz com que a concessionária tenha uma relação muito próxima com a agência reguladora.

O respondente da Empresa B citou um exemplo de preocupação com atendimento dos índices do contrato. No ano de 2015, no meio da crise hídrica, foi necessário fazer um investimento que não estava previsto no contrato e este não chegou a ser objeto de solicitação da agência reguladora.

O local onde estavam as bombas e equipamentos de captação de água, devido à crise, teve seu nível afetado impossibilitando o seu funcionamento, o que implicaria no não fornecimento de água para 100% da população. Para isso, foi feito um investimento de um flutuante em 300 metros da margem do rio para que fosse feita a captação, esse investimento não estava previsto no contrato, será discutido com a agência e será objeto de reequilíbrio econômico financeiro.

DiMaggio e Powell (1983), sobre o isomorfismo coercitivo, citam que este resulta tanto de pressões formais quanto informais exercidas sobre organizações por outras organizações das quais elas dependem. Nesse sentido, o contrato de concessão e o agente regulador fazem o papel dessa organização que gera dependência. A agência reguladora faz o papel formal de cobrança de aspectos definidos no contrato e, assim, os dois exercem esses dois tipos de pressão nas concessionárias.

Em relação a uma possível dependência das concessionárias para algum tipo de fornecedor, as respostas foram similares. A Empresa A afirma que vários produtos são comuns para todas as empresas, mas que o fornecedor em si não é o mesmo. O respondente 1 afirma que nem dentro do próprio grupo existe escolha definida para a compra com uma determinada empresa e isso, geralmente, por causa da logística; por mais que alguns produtos, como tubos e hidrômetros, sejam fornecidos e atendidos por essas empresas em âmbito nacional, existe sempre a questão da logística e do volume, o que move as compras em âmbito regional. Com base nisso, o respondente acredita que não exista nenhum tipo de dependência, considerando as diversas opções existentes.

O respondente da Empresa B segue na mesma linha de resposta quando afirma que devido à logística das concessionárias não é uma missão fácil ter um único fornecedor para todas as concessionárias e enfatiza que os tipos de materiais são fornecidos por diversas empresas e muitas delas regionais, não gerando nenhum tipo de dependência. A única exceção relatada por ele são as compras de produtos químicos, que apresentam uma quantidade menor

de opção de fornecimento, mas não representam nenhum tipo de dependência ou preocupação.

Sobre a questão de serviço, o respondente da Empresa B afirma que o principal serviço são as obras das concessionárias, porém, esses possuem características totalmente diferenciadas, não sendo possível a contratação de uma única empresa para sua construção. Na Empresa A, a questão de obras não foi citada como sendo executada de maneira centralizada, provavelmente em virtude da distância e logística das concessionárias.

Na Empresa A o principal serviço citado pelo respondente 1 foi o das consultorias técnicas, que são comuns em todas as empresas e, como exemplo, citou o caso de um *expert* na área de perdas físicas de água; trata-se de um tipo de profissional que presta serviços para praticamente todas as empresas do segmento. Só que essa situação, segundo o respondente ocorre apenas na área operacional, já que na área de gestão é uma ocorrência mais difícil.

Para DiMaggio e Powell (1983), a resposta da incerteza de uma organização é a de copiar, de maneira consciente ou inconsciente, os modelos de práticas de outras organizações consideradas como exemplo e isso pode ocorrer, conforme já citado anteriormente, pela transferência de funcionários ou pelas firmas de consultoria. De acordo com as respostas da Empresa A, as consultorias técnicas operacionais são comuns em todas as empresas de saneamento o que evidencia o isomorfismo mimético, cabendo o registro que essas consultorias não atuam na área de controladoria, mas, de qualquer modo, podem interferir na gestão dos negócios, influenciando coordenadores e gestores.

Quando indagado sobre o fato de alguma empresa no segmento ser considerada um modelo de gestão como algo a ser buscado, os respondentes das duas empresas afirmam que não existe no segmento uma empresa que aflore esse sentimento. O respondente da Empresa B enfatiza existirem muitas empresas no segmento com experiência e reconhecimento do mercado e que são exemplo de eficiência, mas eles, da Empresa B, especificamente não se espelham ou procuram seguir nenhuma delas, eles possuem o perfil de procurar no mercado, não necessariamente da área de saneamento, as melhores práticas, no intuito de conhecer e analisar.

O respondente 1 da Empresa A, nesse aspecto, não cita nenhuma empresa do segmento como exemplo de modelo de gestão, mas, em particular, tem admiração pelo modelo de gestão da Ambev, que considera um modelo enxuto baseado em metas e focado na diminuição de custos.

Em relação ao ambiente organizacional em que a empresa se encontra, o respondente 1 da Empresa A, informou que a empresa passa por um momento difícil, que os gestores estão

se empenhando em tentar manter o pessoal engajado com o cumprimento de metas e rotinas diárias e que vêm conseguindo, apesar do momento difícil. Esse momento é ocasionado pelo processo de venda que a empresa está passando e o saneamento é um ativo que foi dado como garantia de uma recuperação judicial, sendo ainda impactado pela crise da investigação da Operação Lava Jatoⁱ.

Ele declara:

A empresa está passando por um processo de venda, ela é um ativo dado em garantia de uma recuperação judicial, nós estamos tendo que enxugar o que é possível, para vender, ainda esse ano, precisamos arregaçar ainda mais as mangas e ir para o campo de batalha.

Já o respondente da Empresa B não entrou no assunto da crise e nem dos impactos relacionados ao ambiente organizacional que a empresa vive; informou apenas que as empresas se encontram operando normalmente e ambas estão em busca de financiamento para os investimentos necessários. Porém, foi verificado que o grupo ao qual pertence a Empresa B, pelo mesmo motivo da Empresa A, também passa por uma recuperação judicial e o saneamento básico foi dado como garantia e colocado a venda pelo grupo para procurar sanar os problemas, enfrentando sérios problemas para conseguir fontes de investimentos para seus negócios.

A crise pela qual as duas empresas estão passando são originadas pela mesma causa e os impactos são idênticos e isso se mostra como mais uma evidência de que as organizações possuem as mesmas características e semelhanças. Para Carpenter e Feroz (2001), as organizações apresentam tendências de acordo com suas normas, tradições e influências sociais adquiridas dos ambientes internos e externos.

4.5 Práticas de Controladoria

Nesse bloco da entrevista procurou-se levantar quais são as práticas de controladoria nas concessionárias e verificar as evidências do isomorfismo nessas práticas. As questões foram elaboradas partindo do arcabouço teórico da controladoria, desenvolvido na pesquisa de Borinelli (2006), que definiu a ECBC e de onde foram extraídas as práticas de controladoria. A condução da entrevista foi feita de modo a identificar práticas ou características específicas das concessionárias que se diferenciavam do referencial teórico da pesquisa.

As práticas foram agrupadas nos seguintes tópicos:

- Planejamento estratégico formal.
- Ferramenta de gestão.
- Custos para gestão.
- Sistema de informações e processamento de dados.
- Elaboração de relatórios.
- Análise de avaliação econômica.
- Controle interno.
- Gestão de risco.
- Contabilidade.

4.5.1 Estrutura da Controladoria

Nas duas empresas a controladoria tem uma atuação caracterizada como uma regional de serviços, onde as operações possuem uma estrutura administrativa e financeira e os serviços de controladoria são executados por essa regional, tendo em um dos casos uma característica de Centro de Serviços Compartilhado (CSC).

Na Empresa A, a controladoria possui nessas operações apenas profissionais que auxiliam no recebimento de documentação e no controle do que é chamado pela empresa de controle de logística e almoxarifado. Esse colaborador é responsável pelo controle físico de compras e pelo recebimento de notas fiscais que, por sua vez, são encaminhadas para a controladoria, que se localiza fisicamente na administração da maior concessionária das seis operações.

A localização dos serviços de controladoria executado pela Empresa A é conhecido internamente como sendo o “centro regional”, no qual as informações das empresas que pertencem a esse centro regional são consolidadas. Segundo o respondente 2 da Empresa A, os trabalhos de controladoria são executados por três profissionais, sendo ele como responsável e mais dois analistas que atendem toda a demanda de controladoria das seis operações, como planejamento estratégico, orçamento, planejamento e análise de custos, análise de desempenho econômico, enfim toda a demanda da área.

A controladoria desse centro regional tem ainda sob sua responsabilidade departamentos como financeiro (contas a pagar e receber), contabilidade e fiscal, totalizando 9 colaboradores. Por sua vez, a controladoria, na figura do respondente 2 da pesquisa, o *controller*, responde diretamente para o diretor financeiro do centro regional e esse responde diretamente para o diretor presidente dessas operações.

Essa estrutura de centro regional da Empresa A, reporta as informações diretamente para a *holding* do grupo, que consolida as informações de todos os centros regionais. Segundo informação do respondente 1, atualmente todas os serviços relacionados com a controladoria são executados por cada centro regional, não existindo nenhuma atividade sendo realizada pela *holding*, tendo apenas a ligação de *report* de resultado para que sejam efetuadas as devidas consolidações.

Nessas informações obtidas junto aos dois respondentes da Empresa A, não ficou evidenciada nenhuma influência da *holding* no processo de estrutura de controladoria de suas operações. Porém, é importante lembrar que no tópico 4.2 foi obtida a informação que cinco das seis operações foram objetos de aquisições e que a estrutura das concessionárias, assim como os procedimentos e processos, sofreram modificações generalizadas, sendo implantada a estrutura considerada pela *holding* como adequada, portanto, apesar de não se identificar a influência na rotina dessa estrutura, essa já foi implantada sobre o padrão definido pela *holding*.

A estrutura da controladoria da Empresa B se diferencia da estrutura da Empresa A e talvez essa diferença exista por possuir uma quantidade menor de SPEs, se comparada com a Empresa A. Na Empresa B, em cada uma das duas operações, existe um coordenador administrativo-financeiro, com uma equipe que faz todo o *input* de dados no sistema e realiza a atividade de contas a pagar e receber, cabendo à controladoria a responsabilidade de fazer toda a gestão dessa atividade.

Ainda como diferença na Empresa B, a *holding* do grupo possui um CSC, que é responsável pela contabilidade e fiscal de todos os ativos do grupo, esse CSC faz o fechamento contábil e cabe à controladoria a validação e gestão dessas informações. Na Empresa B a controladoria tem sob sua responsabilidade a parte administrativo-financeira, composta pelo financeiro (contas a pagar e receber), planejamento financeiro, análise de custos, recursos humanos e TI.

Na Empresa B já fica evidenciada a influência da *holding* nas operações, através dos serviços prestados pelo CSC. Importante analisar que não existe um questionamento se o serviço de contabilidade executado pelo CSC é ou não importante, quando se tem a presença do CSC a questão está em analisar se o custo ou os benefícios são superiores e se considerar a possibilidade desse trabalho ser executado diretamente pelas concessões, como é o exemplo da Empresa A. Como citado pelo respondente da Empresa B, esse serviço de contabilidade realizado pelo CSC, não é prestado apenas para empresas do saneamento, o serviço é executado para todos os ativos do grupo.

Na entrevista não foi aprofundado se existe uma possibilidade de analisar outras alternativas para a execução desses serviços que não pelo CSC, porém, pelo fato de todos os ativos utilizarem o CSC, fica comprovado que a obrigatoriedade da utilização desse serviço do CSC na *holding* é algo fundamental. Fica caracterizado o isomorfismo coercitivo.

DiMaggio e Powel (1983, p.83) em sua pesquisa elaboraram duas hipóteses para o isomorfismo coercitivo, uma dessas hipóteses, cita como coercitivo que “quanto mais centralizado o fornecimento de recursos para a organização A, maior é a possibilidade de a organização A se transformar isomorficamente para se assemelhar às organizações de cujos recursos depende”. Essa hipótese se enquadra nessa possível visão da *holding* em relação aos serviços do CSC.

4.5.2 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico da Empresa A, segundo o respondente 2, ocorre anualmente e as projeções são realizadas para o período total de tempo restante dos contratos; esse planejamento envolve a projeção de fluxo de caixa, projeção de resultado econômico-financeiro com o auxílio de todas as áreas e gestores das operações. Em relação à participação dos gestores nesse planejamento o respondente 1 informou que:

Esse planejamento estratégico é feito em conjunto com os gestores, ele não é de cima para baixo, ele é de baixo para cima; esse planejamento estratégico sofre revisões trimestrais para ajustar a tendência do que foi programada.

O respondente 1 da Empresa A, quando indagado sobre o envolvimento da controladoria no planejamento estratégico e se o foco desse planejamento é apenas financeiro, fez a seguinte colocação:

Não, dentro da elaboração desses planos de negócios que fazemos para traçar o estratégico do ano seguinte, de cinco anos e do restante da concessão, ele engloba todo o planejamento de investimento, problema com licenciamento, estratégia de receita da companhia, está tudo envolvido, ele é consolidador do planejamento estratégico, desse plano de negócio, ali estão os dados de todas as áreas, de todas as vertentes dentro da empresa, e aí o final é o fluxo de caixa, DRE e o balanço.

Em relação ao envolvimento das operações nesse planejamento estratégico, o respondente 1 informa que os coordenadores das áreas participam do planejamento, tanto na elaboração quanto nas revisões trimestrais.

Esse processo de planejamento estratégico na Empresa A evidencia indícios do isomorfismo coercitivo, uma vez que é possível identificar essa pressão sobre a organização

em dois aspectos. O primeiro é que esse é um processo idêntico em todas as operações e esse cronograma da periodicidade da revisão é definido pela *holding*, outro aspecto é a forma de elaboração desse planejamento que é feito no próprio centro regional e com a participação dos gestores nesse processo.

Na Empresa B o planejamento estratégico gera três documentos considerados pelo respondente como “documento básico”:

O primeiro é o plano de negócios que, segundo o respondente, é onde ficam registradas todas as premissas que foram estudadas para elaboração da proposta comercial; esse plano de negócios reflete diversos temas, entre eles expectativa de retorno, indicadores de atendimento, característica e valores dos investimentos entre outras.

O segundo documento é um modelo financeiro, que é gerado a partir do plano de negócios, onde é demonstrada toda projeção de resultado anual, taxa de retorno, valor presente das operações e outros.

O terceiro documento, gerado a partir desse modelo financeiro, é o orçamento que deve ser objeto de acompanhamento mensal e tem o envolvimento de todos os gestores da operação.

O respondente da Empresa B considera que os planejamentos estratégicos das concessionárias não são passíveis de grandes alterações ou modificações, em virtude do compromisso firmado da concessionária no momento da licitação dos serviços; todo planejamento do negócio é feito no estudo detalhado antes da apresentação da proposta, cabendo depois de iniciada, a operação apenas seguir o que foi definido nessa proposta comercial, conforme declarado:

[...] então, basicamente, o planejamento estratégico ele não cabe, vamos dizer assim uma variação expressiva daquilo que foi licitada, uma vez que você tem compromissos tanto com o agente regulador, poder concedente, como com os acionistas e você tem um plano de negócios que vai nortear toda a operação da companhia, então existe sim, uma capacidade de mudança, ele pode ser alterado, ele pode ser modificado, mas ele não sofre grandes variações ao longo da operação, uma vez que ele foi a base da sua proposta comercial, que foi sua proposta técnica.

A visão demonstrada do planejamento estratégico, pelo respondente da Empresa B, mostra mais uma vez o isomorfismo coercitivo em função de exigências do contrato. Na proposta comercial elaborada pelas duas empresas na licitação dos serviços, um dos itens considerados de maior relevância são os valores apresentados, de investimentos, custos, previsão de receitas e outras premissas; todas essas premissas geram demonstrações

financeiras ao longo dos 30 anos de contrato e, conseqüentemente, é de conhecimento público o percentual de retorno da concessionária, a TIR do contrato.

Dessa forma, a concessionária transporta essas premissas para um plano de negócios, e esse plano se torna o objetivo a ser seguido, à risca, durante os 30 anos de contrato, por isso, conforme a fala do respondente B, citada acima, entre outras palavras ele entende que: “[...] então, basicamente, ao planejamento estratégico não cabe, vamos dizer assim, uma variação expressiva daquilo que foi licitado [...]”.

Além do compromisso com os acionistas, que o negócio vai gerar uma determinada TIR, o contrato define um compromisso com o poder concedente, ou seja, em caso de retorno maior do que o estabelecido em contrato, que haja um reequilíbrio econômico nas tarifas para o poder concedente, que resulte em uma diminuição dessas.

É presente o isomorfismo coercitivo, na resposta do respondente da Empresa B, quando aponta que o planejamento estratégico não seja passível de grandes mudanças. Apesar de não ter sido identificado na fala da resposta da Empresa A, pode-se afirmar que esta sofre a mesma pressão contratual, porque o processo de licitação é idêntico, sendo necessária apresentação de premissas de valores que se tornam uma obrigação contratual.

4.5.3 Ferramentas de Gestão

No quesito ferramentas utilizadas pela controladoria para controle, o respondente 1 da Empresa A informou que a companhia possui um relatório que foi desenvolvido pela *holding* do grupo, que é utilizado em todos os ativos do grupo, que está integrado ao sistema ERP e que também é padrão em todas as empresas do grupo. Esse relatório possui o registro da meta do ano e, mensalmente, é demonstrado o acompanhamento do real vs. o orçado, bem como, é traçada a tendência do ano, tudo isso integrado ao sistema ERP.

Existe também uma ferramenta, desenvolvida dentro do sistema, que abre o orçamento mensal em centro de custo, considerando o orçamento de cada gestor e área; essa ferramenta também demonstra os números do real vs. orçado e, quinzenalmente, é apresentado aos gestores para que eles possam analisar e justificar os desvios, traçando metas para recuperar esses desvios.

Na parte dos indicadores a Empresa A trabalha com o BSC. Segundo o respondente 1, o BSC é composto por 20 indicadores, que analisam as áreas operacionais, gestão de clientes, qualidade de água, área de Qualidade, Segurança, Meio Ambiente e Saúde (QSMS), área ambiental e área financeira, funcionando como um *dashboard* da empresa inteira. O BSC

também é um padrão de todas as concessionárias do grupo implantado pela *holding*; esses indicadores são mensalmente comparados com as demais concessionárias do grupo e também com indicadores considerados como referência do mercado.

As ferramentas de controladoria utilizadas pela Empresa A, denotam, mais uma vez, a influência da *holding* na criação das ferramentas. Ressalta-se que essas são utilizadas por todas as concessionárias do grupo, conforme declarado pelo respondente 1, sendo que o sistema elaborado pela *holding*, que funciona integrado ao ERP, é utilizado não somente pelas empresas do setor de saneamento, mas por todos os ativos do grupo, demonstrando uma pressão que caracteriza o isomorfismo coercitivo.

Na apresentação da ferramenta BSC foi enfatizado que essa poderia ser apresentada como um *dashboard*, porém, o respondente informou que essa ferramenta se trata do BSC, inclusive tentando explicar a estrutura do BSC, deixando indício que essa afirmação se deve ao fato dessa ferramenta ter reconhecimento do mercado e, assim, buscando, uma legitimidade em relação às práticas de análises desses indicadores.

Essa legitimidade da ferramenta caracteriza o isomorfismo mimético; como em questões anteriores o respondente informou que é comum na operação em nível de coordenação e gestão a troca entre colaboradores com empresas do segmento, além da presença de empresas de consultorias técnicas. A definição desses indicadores e a afirmação do uso do BSC podem ser influenciadas por esses dois aspectos, já que esses indicadores, em sua grande maioria, são indicadores operacionais.

Na Empresa B existe uma ferramenta muito parecida com o da Empresa A, eles chamam essa ferramenta de *dashboard*, que apresenta informações da área administrativa, operacional e técnica e também da área financeira. A *holding* – por meio de um comitê de gestão de ativos e em conjunto com os gestores das operações – define, com base no planejamento estratégico das operações, as metas dessas áreas. Tais metas são alimentadas no *dashboard* e acompanhadas mensalmente em reuniões realizadas na *holding* por esse comitê de gestão de ativos, onde é verificado o desempenho de todos os ativos do grupo.

Nessa reunião são analisados os desvios entre o orçado e o realizado e o respondente da Empresa B cita exemplos de indicadores presentes no *dashboard* como: projeções de resultados mensais, projeção de fluxo de caixa, absenteísmo, *turnover* de funcionários, acidente de trabalho, indicadores de tratamento de água e esgoto, consumo de energia elétrica entre outros.

O *dashboard*, segundo o respondente da Empresa B, é uma ferramenta criada pela *holding* e o acompanhamento dessas reuniões é mensal. Quando indagado se essa ferramenta

seria algo parecido ou uma adaptação do BSC, o respondente não concordou e fez a seguinte colocação:

Não, porque nele, no *balanced scorecard*, você define as metas, talvez ele não é; do ponto de vista de ferramenta ela nada se parece, mas, do ponto de vista de conceito talvez, porque são estabelecidas as metas e são acompanhadas em base mensais; é um modo de saber ao longo do ano do exercício se todas as metas estabelecidas foram cumpridas ou não.

Da mesma forma que a *holding* da Empresa A criou as ferramentas utilizadas pela controladoria, na Empresa B o *dashboard* também é uma criação da *holding* no qual é feito o controle e acompanhamento dos resultados de todas as operações, evidenciando a pressão definida por DiMaggio e Powell (1983) que caracteriza o isomorfismo coercitivo.

4.5.4 Custos para Gestão

No que concerne à gestão de custos, o respondente 2 da Empresa A informou que o custos são tratados por departamentos, denominados centros de custos e não existe a apuração de custos por tipo de serviço; por exemplo, a empresa não tem o custo ou não faz o controle do custo de uma ligação de água ou ligação de esgoto, apesar de existir no comercial a cobrança desse serviço, o que se controla é o custo total do departamento.

O respondente chama esse controle de custo do processo de produção, do mesmo modo que o departamento administrativo, controladoria e outros departamentos de apoio não têm seus gastos absorvidos ou rateados pelos departamentos produtivos, esses também possuem seus respectivos centros de custos e são controlados pelo valor total do departamento.

Na Empresa B, o respondente, para o mesmo questionamento sobre o método de custos, informou que a empresa utiliza do método de custeio por absorção e que a única preocupação é a segregação dos custos com os investimentos; os gastos não relacionados com investimentos são classificados nos seus respectivos centro de custos e a Empresa B, assim como na Empresa A, fazem uso das terminologias *opex* e *capex*, e a segregação desses dois é o fator mais importante. Ressalta-se que a *Operational Expenditure* (OPEX) são as despesas operacionais e a *CapitalExpenditure* (CAPEX) são as despesas de capital ou investimento em bens de capital.

O respondente da Empresa B demonstra uma preocupação dessa separação de *opex* e *capex* em virtude de uma necessidade de apresentar os valores de investimentos nos livros

contábeis, sendo dessa forma, a maneira de comprovar o volume de investimento assumido na proposta comercial, estando esse número disponível para o poder concedente acompanhar.

Outra preocupação demonstrada é de classificar gastos relacionados com itens de ativo fixo como *capex*; por exemplo, uma bomba de captação de água apresenta um problema e existia o compromisso contratual de substituir os equipamentos, se esse reparo se tornar relevante, esse gasto é classificado como *capex*, atendendo, assim, o valor previsto de investimento.

Outro exemplo dessa classificação como *capex*, é que se no contrato de concessão estiver prevista a reforma de uma determinada instalação ou modernização de um determinado setor ou atividade, todos os gastos relacionados com essa instalação, setor ou atividade serão considerados como *capex* e assim tratadas nos registros contábeis, para que esse possa ser a prova que a concessionária está atendendo o percentual de investimento.

As respostas do respondente da Empresa B demonstram que existe, mais uma vez, uma grande influência do contrato de concessão no controle de custos das concessionárias, isto porque, conforme declarado há uma preocupação na segregação do *opex* e *capex*, para o correto registro contábil, visando comprovar ao poder concedente ou a quem interessar, através das demonstrações financeiras, qual foi o total de gastos e investimentos atendendo, assim, as metas contratuais. Trata-se de mais uma evidência da pressão das obrigações assumidas no contrato de concessão, caracterizando o isomorfismo coercitivo.

4.5.5 Sistemas de Informações

Quando indagado sobre o sistema de informação e processamento de dados das concessionárias, as duas empresas avaliaram o ERP como principal sistema de informação e processamento de dados. Ambas fazem uso do mesmo sistema, que é considerado por elas como um dos líderes do mercado; além disso, afirmaram que esse sistema ERP é utilizado pelas concessionárias e em todas as empresas do grupo, visando um acompanhamento melhor dos ativos tendo, inclusive, o mesmo plano de contas e centro de custos em todas as concessionárias.

A resposta dos responsáveis pela controladoria das duas empresas indica evidências do isomorfismo coercitivo e do isomorfismo mimético. O coercitivo porque o sistema ERP é uma imposição da *holding* para todos os ativos do grupo e, conseqüentemente, um padrão imposto por ela. Já o mimético é identificado pelo modo com que os dois respondentes

classificam o sistema ERP, ou seja, fizeram questão de afirmar que o sistema é considerado um dos líderes de mercado, demonstrando a necessidade da legitimidade pelo seu uso.

O respondente 1 da Empresa A, quando indagado sobre o ERP como única estrutura do sistema informação, respondeu que não, que o sistema ERP estava voltado para a área de contabilidade e controladoria como um sistema de gestão, que a operação da empresa era controlada por outro sistema, desenvolvido especificamente para isso, onde existe o controle da gestão do serviço como, por exemplo, controle do serviço executado em campo, controle da qualidade de água, gestão comercial do cliente, arrecadação entre outros.

Esses dois sistemas, em alguns momentos, se integram, principalmente na questão dos números para apuração do resultado da concessionária e os indicadores técnicos operacionais que são tratados no BSC. O respondente entende que essa integração não apresenta nenhum ponto crítico e que eles se complementam como sistema de informação e processamento de dados da concessionária.

Esse segundo sistema citado pelo respondente 1 da Empresa A, é um sistema operacional que atende a diversas concessionárias de água e esgoto, tanto privada como pública. Compreende-se que o uso desse sistema caracteriza o isomorfismo mimético, pois, mesmo possuindo um ERP implantado pela *holding*, os ativos do saneamento básico optaram por um sistema de controle da operação, elaborado com as particularidade do segmento.

O uso do sistema aceito, reconhecido e utilizado pelo setor transforma-se num modo de copiar modelos para atender a objetivos que são comuns, sendo corroborado justamente pelo aspecto de existir uma rotatividade grande entre os colaboradores operacionais de todos os níveis, inclusive de coordenação e gestão que, no caso do sistema, provavelmente já tenham conhecimento do mesmo em outras operações.

O respondente da Empresa B quando indagado sobre a mesma questão, considera que o *dashboard* em conjunto com o ERP são os principais sistemas de informações da empresa e que os dois se complementam. As informações e comparativos apresentados pelo *dashboard*, que é automaticamente alimentado pelo ERP, geram a necessidade de uma investigação mais detalhada para apresentação das causas de tais distorções; essa necessidade de buscar a informação e o plano para correção faz com que os objetivos de um sistema de informação sejam atendidos. O respondente não considera que o ERP sozinho seja o principal item do sistema de informação.

4.5.6 Elaboração de Relatórios

A controladoria das duas empresas, em termos de relatórios, produzem as demonstrações financeiras tradicionais, além disso, essa controladoria valida as demonstrações e os comparativos gerados pelo sistema desenvolvido pelas duas empresas para acompanhamento do real vs. orçado, assim como os indicadores.

O respondente 2 da Empresa A informou que existe apenas outro relatório, com necessidade de uma periodicidade trimestral que é gerado especificamente para o agente regulador. Esse relatório, basicamente e segundo o respondente, é uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) com um formato específico elaborado pelo próprio agente regulador, sendo esse um item de obrigação contratual.

A Empresa A, que possui um volume alto de financiamento, tem a necessidade de apresentação em datas específicas das demonstrações financeiras auditadas, para serem entregues aos agentes financeiros, estando disponível para geração de qualquer informação adicional que esses necessitem.

Para Beuren, Fachini e Nascimento (2010) as funções de controladoria, assim como os profissionais que nela atuam, estão sujeitos aos três mecanismos de isomorfismo, sendo o primeiro, o atendimento à legislação, o segundo, as exigências para desempenho da profissão e o terceiro, os cursos de graduação e pós graduação.

O primeiro item é confirmado pela rotina de geração de relatório da controladoria das duas Empresas. Pelas respostas obtidas é nítido que existe a obrigação de atendimento de informações financeiras para os agentes financeiros e agente regulador, sendo que o agente regulador é quem define o modelo de como deseja receber as informações de uma DRE, sendo essa a característica do isomorfismo coercitivo. O segundo e terceiro mecanismos citados por Beuren, Fachini e Nascimento (2010) são tratados na análise do perfil dos respondentes.

4.5.7 Análise de Avaliação Econômica

Em termos de práticas de avaliação econômica, segundo o respondente 1 da Empresa A, são basicamente dois os indicadores que são acompanhados e utilizados frequentemente, a saber: a dívida líquida por Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização (EBITDA) e o outro é o índice de cobertura do serviço da dívida. As operações são bem alavancadas, tendo em alguns casos uma disparidade entre o resultado operacional e o lucro líquido, em virtude do alto volume de despesa financeira.

Ainda de acordo com o respondente 1 da Empresa A, recentemente a controladoria passou a acompanhar o lucro líquido com mais atenção, pois a empresa está listada na bolsa de valores e tem como objetivo a abertura de capital dentro de um período de cinco anos, com isso, o lucro líquido passou a ser uma preocupação interna, já que é um número de grande importância para o investidor que analisa a empresa.

Na resposta do respondente 1 da Empresa A, identifica-se o isomorfismo mimético, pois a empresa passou a utilizar uma determinada métrica para acompanhar as análises feita pelo mercado; a empresa considera esse indicador relevante na análise financeira da concessionária, segundo o respondente 1.

Para o respondente da Empresa B, o EBITDA e o monitoramento da TIR e VPL são os principais indicadores e práticas de avaliação econômica das concessionárias. Esses dois indicadores são os mais avaliados e supervisionados em virtude da necessidade de acompanhamento do realizado vs. o orçado; nesse caso, orçado na proposta comercial que passa a ser um item de contrato que é considerado o gatilho para um processo de equilíbrio econômico, seja ele por parte da concessionária ou do poder concedente.

Na resposta da Empresa B, mais uma vez o contrato exerce uma pressão que representa um isomorfismo coercitivo, pois os indicadores utilizados para avaliação econômica são acompanhados pelo fato de ser esse o gatilho para um possível processo de reequilíbrio econômico financeiro, com a preocupação de comparar esse indicador com o que foi apresentado na proposta comercial.

Como a Empresa A também informa que faz uso da métrica do EBITDA surge uma possível evidência do isomorfismo mimético, em virtude de ser um indicador usual do mercado, talvez influenciado pelos indicadores contratuais.

4.5.8 Controle Interno

Com relação ao controle interno, nas duas empresas foi detectado que a área de controle interno está centralizada nas duas *holdings*, não tendo a controladoria das concessionárias nenhuma responsabilidade sobre a gestão dessas áreas. Em ambas as empresas, as regras foram criadas pela *holding*, tendo os responsáveis pela operação apenas participações em termos de sugestões.

O respondente 1 da Empresa A informou que não existe um departamento denominado controle interno ou auditoria interna e que na *holding* existe um departamento denominado *compliance*, que criou o manual de procedimentos do grupo, com revisões periódicas. Na

holding foi montada uma equipe de colaboradores de diversas áreas e de outras operações, que aplicam anualmente o que é chamado de Lista de Verificação (LV).

Essa LV é aplicada nas áreas de contabilidade financeira, suprimentos, RH, jurídico, ambiental, estoque, gestão de contrato, gestão de investimento e operacional. Profissionais de outras concessionárias se direcionam para outras operações e aplicam essa LV, com o objetivo de verificar se os procedimentos de controle interno estão sendo cumpridos ou não, não tendo a controladoria das operações nenhuma participação nesse processo. O respondente 1 da Empresa A enfatiza que essa LV não funciona de forma oficial como uma auditoria interna, mas tem o mesmo objetivo.

Na Empresa B, de forma oficial, existe um departamento chamado de auditoria interna localizado na sede da *holding* do grupo, que é responsável pelos trabalhos de auditoria interna de todos os ativos do grupo. Periodicamente esse departamento se desloca até as operações para verificar o cumprimento das normas e procedimentos; nesse caso, a única participação da controladoria local é a de sugerir e analisar em conjunto adaptações de algumas regras do grupo para as particularidades do setor de saneamento, não tendo nenhum tipo de gerência sobre essa área de auditoria interna.

Nos aspectos relacionados ao controle interno, nas duas empresas há evidências de isomorfismo coercitivo, pois os procedimentos de controles são definidos pela *holding* e a auditoria interna também é executada pela *holding*, dessa forma, a *holding* decide todos os aspectos relacionados com as práticas de controle interno.

4.5.9 Gestão de Risco

Sobre a gestão de risco na Empresa A, o respondente 1 informou que existe um departamento dentro da própria concessão que acumula a função de gestão de risco, gestão contratual e o jurídico das concessões; essa área é composta por cinco advogados e não está hierarquicamente ligada à controladoria.

Segundo o respondente existe um documento chamado Plano de Gestão de Risco (PGR), elaborado no início da concessão, com base em análises prévias. Trata-se de um plano anualmente revisado, no qual estão levantados todos os riscos da operação, passando pela parte dos *stakeholders*, poder concedente, aspectos ambientais, risco de captação de recursos e outros, tendo a participação de todos os gestores nessa revisão.

O respondente 1 da Empresa A informou ainda que nessa revisão do PGR, é identificado um montante destinado para essas possíveis contingências e esse valor é

apontado no orçamento anual, através de um cálculo feito a partir do PGR que define o risco conforme uma pontuação, peso e análise da probabilidade de ocorrência.

Na Empresa B não existe um departamento responsável pela gestão de risco, segundo o respondente. No início da operação, no momento do processo de licitação, na precificação dos negócios é elaborada uma matriz de risco e, como todos os riscos inerentes aos negócios da concessionária, esses riscos são atualizados semestralmente. A matriz de risco já define quais são as ações que devem ser tomadas e procura monitorar esses riscos por meio do *dashboard*, onde são criados, quando possíveis, indicadores para monitoramento desses riscos. Os responsáveis de cada área é quem deve fazer os devidos acompanhamentos.

A gestão de risco das duas Empresas evidencia uma autoridade da *holding*, influenciando no modelo e até nos procedimentos de gestão de risco. Com exceção na Empresa A que, aparentemente possui uma estrutura local que não sofre o controle da *holding*. Na Empresa B o mapa de risco é elaborado com base em uma análise prévia dos serviços; esse procedimento é executado antes do início das operações e demonstra um indício de influência da *holding* nessa análise. Evidencia-se o isomorfismo coercitivo.

4.5.10 Contabilidade

Em relação ao processo de contabilidade e sua interação com a controladoria, o respondente 1 da Empresa A, informa que a contabilidade está dentro da estrutura da controladoria no centro regional e que toda a contabilidade das seis empresas que compõem o centro regional é executada pela área, num setor composto por três analistas que respondem diretamente para o *controller* do centro regional. Como o centro regional não está estruturado em termos jurídicos, a consolidação das seis operações é feita pela *holding* que concretiza todas as operações do grupo, porém, todo o serviço de contabilidade é realizado nas respectivas concessões, no caso do centro regional esse executa o serviço de todas as concessões que pertencem a esse centro regional.

Na Empresa B a estrutura é diferenciada, o departamento de contabilidade não tem nenhuma ligação com a controladoria das concessionárias, sendo todo o serviço de contabilidade centralizado na *holding* do grupo que, por sua vez, executa o serviço não somente nas empresas do setor de saneamento, mas, também, de todos os ativos pertencentes ao grupo.

O funcionamento é idêntico ao CSC, tendo a cobrança para as concessionárias do serviço executado e cabe à controladoria a validação dos números. O respondente da Empresa

B informou que a relação é muito próxima e todas as observações de inconsistência de lançamentos são prontamente atendidas por esse CSC de contabilidade.

Na Empresa A, não foram identificadas evidências de isomorfismo coercitivo, pois a contabilidade é feita pela estrutura da própria controladoria no centro regional, mas, na Empresa B, a definição que a contabilidade de todos os ativos do grupo deve ser executada pelo CSC, indica uma pressão de isomorfismo coercitivo.

Ainda na Empresa A, foram identificadas evidências do isomorfismo normativo; a função contábil e as responsabilidades da contabilidade estão ligadas à controladoria da concessionária. A profissão contábil sofre a influência do isomorfismo normativo ocasionado pelos órgãos reguladores da profissão como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Conselho Regional de Contabilidade (CRC), além de pressões fiscais exercidas pelas obrigações acessórias da Receita Federal. Por outro lado, a Empresa B não sofre do isomorfismo normativo, em virtude da contabilidade não se reportar à controladoria das concessões e sim diretamente à *holding* do grupo.

A Empresa A possui como auditor externo uma das *big four* de auditoria, em seu maior contrato, localizado na capital. As demais operações, de tamanho menor, são auditadas por uma empresa regional do Estado. Essa *big four* de auditoria é a mesma empresa que audita as demais concessionárias do grupo e as empresas de outros ativos. Na Empresa B os serviços de auditoria externa também são executados por uma empresa das *big four* de auditoria e essa é definida pela *holding*.

A utilização de uma *big four* de auditoria em seu maior contrato denota pressões do mercado e uma necessidade de legitimidade pela grife de se usar uma empresa de reconhecimento do mercado; essa necessidade de legitimidade, indica a presença do isomorfismo mimético. Porém, como a auditoria também é a mesma utilizada pela *holding*, isso pode ser considerado como uma pressão, já que a definição da empresa a ser contratada ocorre pela *holding*, o que demonstra uma evidência do isomorfismo coercitivo.

4.6 Práticas de Controladoria e os tipos de Isomorfismo identificados

O objetivo desse tópico é apresentar, de forma organizada e pelos três tipos de isomorfismo, todas as evidências identificadas e relatadas ao longo dos tópicos 4.2, 4.3, 4.4 e 4.5. A ideia desse tópico é de apenas apresentar as proeminências, não abrindo para discussões teóricas e maiores explicações, pois essas já foram tratadas nos outros tópicos do capítulo 4.

DiMaggio e Powell (1983) citam em seu trabalho duas hipóteses para cada tipo de fenômeno do isomorfismo e, com o objetivo de categorizar os achados de evidências do isomorfismo, estas são apresentadas de acordo com o seu tipo de isomorfismo.

4.6.1 Isomorfismo Coercitivo

Para o isomorfismo coercitivo, DiMaggio e Powell (1983) definiram as duas hipóteses descritas a seguir, nominadas de Categoria 1 e Categoria 2.

Categoria 1 - C

Quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação a outra, mais similar ela se tornará a essa organização, em termos de estrutura, ambiente e foco comportamental.

Categoria 2 - C

Quanto mais centralizado o fornecimento de recursos para a organização A maior é a responsabilidade de a organização A se transformar isomorficamente para se assemelhar às organizações de cujos recursos depende.

Por meio do instrumento de coleta de dados e de análise do contrato, foram identificadas duas grandes pressões que influenciam em diversos aspectos nas práticas de controladoria das concessionárias, ocasionando o surgimento do isomorfismo coercitivo. A primeira é a pressão tanto direta quanto indireta exercida pelo contrato de concessão e a segunda é a influência da *holding* nas operações.

Os achados de isomorfismo ocasionados pelo contrato de concessão foram os seguintes:

- Acompanhamento de mudanças de cenários políticos, que possam impactar no relacionamento entre concessionária e poder concedente.
- Criação de estrutura de departamento para gestão de contratual, visando o acompanhamento de metas, prazos e outras obrigações do contrato.
- Preparação de gestores para participação em grupos, como o GGI da Empresa B, que visa discutir questões do andamento de metas e obrigações contratuais, envolvendo agência reguladora, poder concedente e outros.
- Agência reguladora, órgão que serve como instrumento para a regulação do contrato de concessão, o relacionamento com a agência é acompanhada sempre de diversas obrigações

como os relatórios de desempenhos – alguns deles até mesmo padronizados exclusivamente para agência – visando, no caso da Empresa A, um parecer favorável da agência em relação ao andamento do contrato.

- Influência no planejamento estratégico, pois, a proposta comercial torna-se balizadora dos objetivos e procedimentos da concessionária, impossibilitando as poucas opções para mudanças relativamente significativas que possam impactar nos números da concessionária.

- A gestão de custos é toda direcionada para o correto registro dos investimentos, procurando, na medida do possível, sempre atribuir os gastos como investimentos, quando esses envolverem aspectos que contratualmente eram obrigações e, dessa forma, contabilizando-os como valores investidos e, conseqüentemente, promovendo o cumprimento de metas.

- Os indicadores de avaliação econômica utilizados para o acompanhamento dos negócios são aqueles que definem o equilíbrio econômico do contrato, como EBITDA e TIR.

Os achados de isomorfismo ocasionado pela *holding* foram os seguintes:

- Imposição da *holding* na estrutura organizacional e procedimentos das concessionárias que foram objetos de aquisições.

- Imposição do uso do CSC para a Empresa B, e da organização da estrutura da controladoria nas duas empresas pesquisadas.

- A forma, modo e cronograma do planejamento estratégico definido pela *holding*.

- A implantação de ferramentas de gestão criadas e implantadas pela *holding* para todas as operações e ativos do grupo, visando um controle e comparações entre esses ativos; ferramentas como o uso do ERP, sistema de gestão operacional integrado ao ERP para controle de resultados, BSC e *dashboard*.

- Centralização dos procedimentos e da gestão do controle interno das operações.

- Definição do modelo da gestão de risco que as operações devem implantar.

- Definição do auditor contábil externo padronizado.

Além dos exemplos citados de pressões ocasionadas pelo contrato e pela *holding*, foi verificado também que o isomorfismo coercitivo está presente na área de controladoria, no atendimento de relatórios que cumpram a legislação societária das demonstrações financeiras, enviadas aos agentes financiadores das concessionárias.

4.6.2 Isomorfismo Mimético

Para o isomorfismo mimético, DiMaggio e Powell (1983) definiram duas hipóteses descritas a seguir, nominadas de Categoria 3 e Categoria 4.

Categoria 3 - M

Quanto mais incerto o relacionamento entre meios e fins, maior a probabilidade de a organização moldar-se em outras organizações que considere bem-sucedidas.

Categoria 4 - M

Quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considere bem-sucedidas.

Foram identificadas, através do instrumento de coleta e análise do contrato, evidências de isomorfismo mimético, nos seguintes aspectos:

- Transferências de colaboradores operacionais de todos os níveis, inclusive coordenação e gerência; essa transferência não impactou como evidência de isomorfismo diretamente na controladoria, mas, de forma indireta, como na elaboração de indicadores, controle orçamentário e outros.

- Utilização de empresas de consultorias técnicas na operação. Houve isomorfismo indireto na controladoria, da mesma forma que o item anterior da transferência de colaboradores, apesar dessa consultoria ocorrer apenas nas áreas operacionais, essas influenciam nos aspectos relativos ao controle da concessionária, seja através de indicadores ou do próprio controle orçamentário.

- A forma que os respondentes apresentam o ERP e o BSC indicam evidências do isomorfismo mimético, no qual se busca a legitimidade na utilização desses dois instrumentos.

- A controladoria passou a acompanhar o indicador de lucro líquido em suas análises de avaliações econômicas, porque o mercado considera esse indicador importante para as empresas que possuem capital aberto.

- A escolha de uma *big four* de auditoria, na maior concessão do centro regional da Empresa A, apresenta um indício da procura da legitimidade aproveitando uma empresa reconhecida pelo mercado.

Além dos itens citados, a análise e as características do contrato constroem um ambiente favorável ao isomorfismo mimético, pois as empresa possuem acionistas oriundos do mesmo segmento e com a mesma visão; os contratos são parecidos em seus objetivos e metas e esses fatores juntos corroboram para a presença do fenômeno do isomorfismo.

4.6.3 Isomorfismo Normativo

Para o isomorfismo normativo, DiMaggio e Powell (1983) definiram duas hipóteses descritas a seguir, nominadas de Categoria 5 e Categoria 6.

Categoria 5 - N

Quanto maior a confiança em credenciais acadêmicas para a escolha de pessoal gerencial e funcional, maior o grau em que a organização se tornará mais semelhante a outras em seu campo.

Categoria 6 - N

Quanto maior a participação de gestores organizacionais em associações de comércio e profissionais, maior a probabilidade de a organização ser, ou se tornar, semelhante a outras organizações em seu campo.

Durante a coleta de dados e a análise documental do contrato não houve identificação de evidência do isomorfismo normativo. Os perfis dos profissionais responsáveis pela controladoria são distintos, além disso, não foi identificado que a empresa estabeleça um padrão profissional para escolha dos profissionais para exercer os cargos. Do mesmo modo, os respondentes declararam que não participam de eventos de classe ou qualquer outro que envolva profissionais com o mesmo perfil.

A única exceção é em relação à Empresa A; nela foi identificada a presença do isomorfismo normativo na estrutura da controladoria. Nessa empresa a atividade do setor contábil é de responsabilidade da controladoria, dessa forma, segundo pesquisa de Beuren, Fachini e Nascimento (2010), quando citam que o profissional da controladoria já está sujeito ao isomorfismo normativo, quando possuem a responsabilidade pela área contábil, em virtude da influência da profissão contábil por órgãos como CFC, CRC e Receita Federal.

Com a pesquisa realizada, os resultados apresentados, bem como a análise desses dados de acordo com a fundamentação teórica, esta dissertação parte para as considerações finais, nas quais se verifica o atendimento aos quesitos propostos na Introdução deste trabalho.

5 Considerações Finais

Esta dissertação teve como objetivo geral identificar possíveis evidências de isomorfismo nas práticas de controladoria utilizadas nas empresas privadas de concessionárias de serviços públicos de água e esgoto. E, conseqüentemente, identificar quais são as práticas de controladoria das empresas objeto de pesquisa, bem como, elencar quais as pressões isomórficas mais observadas nessas organizações.

Com base nesses objetivos propostos foi possível identificar tanto as práticas de controladoria das concessionárias quanto às evidências de isomorfismo nessas práticas e, adicionalmente, foram identificados aspectos relacionados ao modelo de gestão. Observou-se que, no que se refere às práticas de controladoria abordadas na pesquisa junto às empresas, que ambas possuem adesão dos departamentos de controladoria das concessionárias, apresentando cada uma, uma particularidade em relação ao seu uso.

Com vistas a responder a situação problema exposta na Introdução tem-se que foram encontradas evidências de isomorfismo coercitivo e mimético nas duas empresas pesquisadas, bem como, evidências do isomorfismo normativo em uma delas. Assim, se pode concluir que não existe, necessariamente, a obrigatoriedade da presença dos três tipos de isomorfismo, ressaltando não haver relação entre os três mecanismos, o que demonstra que são distintos.

O isomorfismo coercitivo foi encontrado em dois agentes que exercem pressões nas concessionárias e, conseqüentemente, na controladoria dessas. O primeiro foi o contrato de concessão, no qual se identificou tanto pressão direta quanto indireta. O segundo foi a *holding* dessas concessionárias que exerce pressões diretas sobre as operações.

O contrato de concessão exerce pressões relacionadas às práticas utilizadas pelas concessionárias e na estrutura dessas concessionárias. Dentre as pressões coercitivas ocasionadas pelo contrato de concessão estão: a criação de um departamento conhecido como setor de gestão contratual; a agência reguladora que faz com que sejam criados procedimentos e rotinas para atender suas demandas; o acompanhamento do cenário político do Município; as interferências na forma de atuar em práticas como planejamento estratégico e gestão de custos das concessionárias; o acompanhamento constante de indicadores de metas e andamento das obrigações; a utilização de indicadores para avaliação econômica que são citados no contrato de concessão.

As evidências de isomorfismo coercitivo exercido pela *holding* foram identificadas em interferências na definição da estrutura organizacional e nos procedimentos das

concessionárias; a imposição do uso de um ERP nos ativos pertencentes ao grupo e na imposição do uso de ferramenta como o BSC.

O isomorfismo mimético foi encontrado na estrutura das concessionárias e nas suas práticas. Em relação à estrutura foram identificadas trocas de colaboradores nos níveis operacionais, nos cargos de coordenação e gestão; não foram observadas trocas na estrutura da controladoria, porém, essas trocas operacionais impactam de forma indireta nas práticas de controladoria como, por exemplo, o uso, interpretação e elaboração de orçamentos e BSC, atualização de planejamento estratégico, entre outros.

Nas práticas de controladoria o isomorfismo mimético está presente na necessidade de legitimidade em relação a uma determinada prática aceita e reconhecida pelo mercado. Foi identificada essa situação na utilização do sistema ERP, no uso da ferramenta BSC e na escolha da empresa de auditoria; os entrevistados declaram o uso dessas práticas de tal modo que evidencia a legitimidade dessas. Outra evidência identificada do isomorfismo mimético está na presença de empresas de consultoria técnica na área operacional, uma evidência indireta que impacta na controladoria da mesma forma que a rotatividade de colaboradores.

O isomorfismo normativo como já relatado não foi identificado nos instrumentos de pesquisa. Na análise do perfil dos profissionais responsáveis pela controladoria foi observado que dois possuem formação em Ciências Contábeis e pós-graduação em áreas distintas, mas não foi identificada nenhuma evidência de que exista um pré-requisito para o cargo, como já identificado por outras pesquisas. Os respondentes também relataram que não participam de nenhum órgão de classe. De outra forma, foi identificada evidência do isomorfismo normativo da estrutura da controladoria da Empresa A, pois essa é responsável pelas atividades da área contábil, sendo que essas atividades por si só já sofrem pressões do isomorfismo normativo, em virtude de órgãos reguladores da profissão como CFC, CRC e Receita Federal.

Este estudo conclui que, nesse segmento objeto de pesquisa, existem evidências dos três tipos de isomorfismo, sendo que esses não estão relacionados entre si ou são independentes. Compreende-se que a pesquisa contribuiu para o entendimento da realidade da controladoria, nesse segmento que possui particularidades que se diferenciam de outros segmentos, demonstrando, através da identificação de práticas de controladoria e adição de aspectos relacionados ao modelo de gestão, que a controladoria exerce um papel relevante na condução dos negócios.

Dentre as limitações deste estudo está a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois, trata-se de uma pesquisa qualitativa baseada em apenas dois grupos de empresas, devido à dificuldade de se obter uma amostra mais abrangente de

concessionárias. Cabe ainda o registro que os achados da pesquisa estão relacionados apenas às concessionárias pesquisadas, não podendo estender esses achados para todas as empresas do grupo.

Nesse contexto, foram geradas algumas outras inquietações que seguem como sugestão de pesquisas futuras:

- a) Uma replicação do estudo para outras empresas do segmento.
- b) Uma pesquisa no mesmo segmento de negócio identificando as práticas de controladoria e fazendo uma análise da diferenciação teórica dessas, analisando o conceito de cada prática e a sua real aplicação nas concessionárias.
- c) Uma pesquisa que possa identificar e analisar os litígios contratuais de concessões de serviços públicos.
- d) Um estudo com o levantamento de todos os reequilíbrios contratuais discutidos ou aplicados nas concessões de serviços públicos e as causas desses pedidos. Neste caso especificamente, identificar quem foi o solicitante desse reequilíbrio econômico financeiro.
- e) Um estudo estruturado de forma quantitativa, que possa mensurar qual tipo de isomorfismo ou tipo de pressão teria um peso maior entre as identificadas.

Referências

- Almeida, L. B., Parisi, C., & Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In A. Catelli. (Coord.), *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Alvarenga, J. E. (2005, maio/jul.). Parcerias público-privadas: Breves comentários. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, (2).
- Anderson, D. R. (1944, jan.). The function of industrial controllership. *The Accounting Review*. Sarasota, Florida, 19(1), 55-65.
- Anderson, D. R., & Schmidt, L. A. (1961). *Practical controllership*. Homewood, Illinois: Irwin.
- Assis, L. B., Andrade, J. O., Carvalho Neto, A., Tanure, B., & Carrieri, A. (2010). O isomorfismo entre executivos nas maiores empresas brasileiras. *Revista Interinstitucional de Psicologia*, 3(1), 95-107.
- Associação Brasileira de Concessionária Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto e Sindicato das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto - ABCON/SINDCON. (2014). *Panorama da participação privada no saneamento Brasil 2014*. São Paulo.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. Trad. André Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro. (2a ed.) São Paulo: Atlas.
- Attie, W. (1998). *Auditora: Conceitos e aplicações*. (3a ed.) São Paulo: Atlas.
- Barbosa, E. J. P. (2004). *Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas indústria de transformação da região metropolitana do Recife* (Dissertação de Mestrado). Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós graduação em Ciências Contábeis – UNB-UFPE-UFPE-UFRN. Brasília, DF, Brasil.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. (3a ed.) Lisboa: Edições 70.
- Barroso, L. R. (2005, fev./abr.). Constituição, ordem econômica e agências reguladoras. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, (1).
- Beuren, I. M. (1998). *Gerenciamento da informação: Um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da controladoria no processo de gestão. In: P. Schmidt (Org.) *Controladoria: Agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman/Artmed.
- Beuren, I. M., Fachini, G. J., & Nascimento, S. (2010, jan./jun.). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(13), 35-62.

- Bio, S. R., & Cornachione Júnior, E. B. (2008). *Sistemas de informação: Um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Birnberg, J. G. (2011). Robert N. Anthony: A pioneering thinker in management accounting. *Accounting Horizons*, *25*(3), 593-602.
- Blanchet, L. A. (2006). *Parceria público privada – comentários à Lei 11.079 de 30 de dezembro de 2004*. Curitiba: Juruá.
- Boff, M. L., Beuren, I. M., & Guerreiro, R. (2008, jul./set.). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. *Revista Organizações & Sociedade*, *15*(46).
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e práxis* (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Brandau, M., Endenich, C., Trapp, R., & Hoffjan, A. (2013). Institutional drivers of conformity – evidence for management accounting from Brazil and Germany. *International Business Review*, *22*(2), 466-479.
- Brink, V. Z. (1950, jul.). Education for controllership. *The Accounting Review*, *25*(3), 251-259.
- Brito, B. M. B., & Silveira, A. H. P. (2005, jan./mar). Parceria público-privada: Compreendendo o modelo brasileiro. *Revista de Serviços Públicos de Brasília*, *56*(1), 7-21.
- Brown, R. S. (2011). Does institutional theory explain foreign location choices in fragmented industries? *Journal of International Business Research*, *10*(1), 59-78.
- Bruni, A. L., Famá, R., & Siqueira, J. O. (1998). Análise do risco na avaliação de projetos de investimento: Uma aplicação do método de Monte Carlo. *Caderno de Pesquisa em Administração*. São Paulo, *1*(6).
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, *16*(3), 469-498.
- Calijuri, M. S. S. (2004, nov./dez.). Controller: O perfil atual e necessidade do mercado de trabalho. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, (150), 1-16.
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis for four US state governments's decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, *26*(7-8), 565-596.
- Carvalho, M. F. (1995). *Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de um banco múltiplo* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP., Brasil.

- Catelli, A. (Coord.). (2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON*. (2a ed.) São Paulo: Atlas.
- Cavalcante, R. J., De Luca, M. M. M., Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012, jul./set.). Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&BOVESPA. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 8(3), 113-134.
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., & Silva, R. (2002). *Metodologia científica*. (6a ed.) São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Cheng, H., & Yu, C. J. (2008). Institutional pressures and initiation of internationalization: Evidence from Taiwanese small-and medium-sized enterprises. *International Business Review*, (17), 331-348.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. (2a ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Covaleski, M., & Aiken, M. (1996). Accounting and theories of organizations: Some preliminary considerations. *Accounting Organizations and Society*, 11(4-5), 297-319.
- Crozatti, J. (1999, jan./jun.). Planejamento estratégico e controladoria: Um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Enfoque: Reflexão Contábil*. Maringá, 18(1), 12-21.
- Crozatti, J. (2003). Planejamento estratégico e controladoria: Um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *ConTexto*. Porto Alegre, 3(5).
- Cruz, R. B. (2009). *A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983, Apr.). The iron cage revisited: Institutional isomorphism collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Di Pietro, M. S. Z. (1995). *Direito Administrativo*. (5a ed.) São Paulo: Atlas.
- Donnelly, R. M. (1981, Sept.). The controller's role in corporate planning. *Management Account*, Montvale, ABI/Inform Global, 63(3), 13-18.
- Faria, A. C., & Gonçalves, M. A. (2010, maio/ago.). Serviços compartilhados: Estudo de caso sobre a atuação da controladoria em 13 países da América Latina. *Brazilian Business Review*. Vitória, 7(2), 85-104.
- Farias, C. G. B. (1998). *A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON): Uma abordagem em instituições financeira* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.

- Féres, M. A. (2005, out./nov.). As sociedades de propósito específico (SPEs) no âmbito das parcerias público privadas (PPPs): Algumas observações de direito comercial sobre o art. 9º da lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004. *Revista Jurídica Virtual*. Brasília, 7(75).
- Fernandes, F. C. (2000). *Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: Uma abordagem da gestão econômica* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Figueiredo, S. M. A. (1995). Contabilidade e a gestão empresarial – a controladoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 24(93), 20-34, maio/jun.
- Figueiredo, S., Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: Teoria e prática*. (3a ed). São Paulo: Atlas.
- Finnerty, J. D. (1996). *Project Financing: Asset-based financial engineering*. Nova Jersey: Wiley.
- Fiske, W. P. (1940, Jun.). Training for the controllership. *The Accounting Review*. Sarasota, Florida, 15(2), 232-238.
- Freitas, C. A. S. (2005). *Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: O caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós Graduação em Administração, Universidade de Brasília – UNB. Brasília, DF, Brasil.
- Freitas, C. L., & Lunkes, R. J. (2011, jan./jun.). Factores que interferieren em la toma de decisiones de los contadores gerenciais o controllers de los hoteles: Un estudio en el sector hotelero de Florianópolis, Brasil. *Estudios y Perspectivas en Turismo*, 20(3), 542-562.
- Garcia, E. A. R. (2003). *Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade gerencial*. (9a ed.). Rio de Janeiro: LTC.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gimenez, F. A. P.; Hayashi Júnior, P., & Grave, P. S. (2007). Isomorfismo mimético em estratégia: Uma ferramenta para investigação. *Revista de Administração Mackenzie*, 8(4), 35-59.
- Gitman, L. J. (2002). *Princípios da administração financeira*. São Paulo: Hbra.
- Goto, E. Y. H. (2013). *A controladoria sob a perspectiva da teoria da contingência: A influência dos fatores contingenciais na área de controladoria divisional em subsidiárias de uma organização multinacional* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, (10), 153-179.
- Grotti, D. A. M. (2007, mar.). A experiência brasileira nas concessões de serviço público. *Interesse Público*, 9(42).
- Guerreiro, R. (1984). *Sistema de custo direto padrão: Estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação da gestão econômica: Uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, SP., Brasil.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005, out./dez.). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R., & Meglorini, E. (2004). Conceitos de mensuração utilizados pelas empresas produtoras de bens de capital sob encomenda. Congresso de Controladoria e Contabilidade, USP 2004, São Paulo, SP. *Anais...* São Paulo, SP: USP, 4.
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011, jan./abr.). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, 22(55), 88-113.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- Guimarães, I. C., Parisi, C., Pereira, A. C., & Weffort, E. F. J. (2009, jul./set.). A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: Um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. *Revista Brasileira Gestão Negócios*, 11(32), 260-275.
- Haveman, H. A. (1993). Follow the leader: Mimetic isomorphism and entry into new markets. *Administrative Science Quarterly*, 38(4), 593-628.
- Hendriksen, E. S. (1977). *Accounting theory*. Michigan: Richard Irwin.
- Hoji, M. (2001). *Administração financeira: Uma abordagem prática*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organization structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401-411.
- Hopwood, A. (1990). Accounting and organization change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (3), 7-17.

- Hornngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. (2004). *Contabilidade gerencial*. (12a ed.) São Paulo: Prentice-Hall.
- Indjejikian, R. J., & Matejka, R. J. (2006). Organizational slack in decentralized firms: The role of business unit controllers. *The Accounting Review*, 81(4), 849-872.
- Iudícibus, S., & Marion, J. C. (2001). *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Jacomossi, F. A., Casagrande, R. M., & Reis, L. G. (2014). O isomorfismo nos relatórios de sustentabilidade: Uma análise das empresas brasileiras que compõem o Dow Jones sustainability index. ENGEMA, FEA-USP. *Anais...* São Paulo, 16.
- Jarvenpaa, M. (2009, Apr.). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444-471.
- Kanitz, S. C. (1976). *Controladoria: Teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced scorecard*. (10a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995*. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previstos no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm
- Lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004*. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111079.htm
- Lima, C. H. C. (2011). Empresas privadas como modelo de gestão para a prestação de serviços de saneamento básico. Recuperado de <http://abconsindcon.com.br/biblioteca-2/>
- Linhardt, M., & Sundqvist, S. (2004). *The role of the Controller* (Master's Thesis) Business Administration and Economics Programme – Lulea University of Technology, Lulea, Sweden.
- Loo, I. D., Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287-313.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009, out./dez.). Considerações sobre as funções de controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil – FURB*, 5, 63-75.
- Lunkes, R. J., Heichsen, L., & Rosa, F. S. (2014, jan./jun.). Adoções das funções de controladoria: Um estudo em empresa do setor elétrico. *Revista Inovação*, Faculdade Santo Agostino, Teresinha, 3(1).
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009, July). Balancing the dual responsibilities unit controllers: Field and survey evidence. *The Accounting Review*, 84(4), 1233-1253.

- Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M. (2005, Jan./June). Unlocking the institutionalization process: Insights for an institutionalizing approach. *Brazilian Administration Review*, 2(1), 01-20.
- Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M. (2010). Estrutura, agência e interpretação: Elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea* [Ed. Especial, art. 4], p. 77-107.
- Mambrini, A., Beuren, I. M., & Colauto, R. D. (2002). A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná*, 27(133), 41-50.
- March, J. G., & Olsen, J. P. (1983). The new institutionalism: Organizational factors in political life. *American Political Science Review*, 78(3), 734-749.
- Marques Neto, F. A. (2002, jan./mar.). Breve considerações sobre o equilíbrio econômico financeiro nas concessões. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, (227), 105-109.
- Martin, N. C. (2002, jan./abr.). Da contabilidade à controladoria: A evolução necessária. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, 13(28), 7-28.
- Mello, C. A. B. (1983). *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. (2a ed.) São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Mello, M. F. (2005, jul./set.). Privatização do setor de saneamento no Brasil: Quatro experiências e muitas lições. *Economia Aplicada*, 9(3), 495-517.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The social construction of organizational knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 653-683.
- Motta, R. R., & Calôba, G. M. (2006). *Análise de Investimentos*. São Paulo: Atlas.
- Muller, L. H., Cardoso, R. L., Leone, R. J. G., & Saravia, E. J. (2012, out./dez.). Conciliando modicidade tarifária e equilíbrio econômico financeiro nas concessões rodoviárias: TIR flutuante, uma proposta de regulação. *Revista de Contabilidade Vista & Revista*, 23(4), 129-155.
- Nagakawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: Conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.
- O Empreiteiro*. Ranking da Engenharia Brasileira. Recuperado de <http://oempreiteiro.com.br/ranking.pdf>.
- Oliveira, E. L. (2009). *Isomorfismo na institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresas familiares brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade Regional de Blumenau - FURB. Blumenau, SC, Brasil.

- Operação Lava Jato*. (2016). Entenda o caso. Recuperado de <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>
- Padoveze, C. L. (2004). *Controladoria básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Parisi, C. (2001). Ensaio sobre o comportamento organizacional. In A. Catelli. (Coord.) *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON*. (2a ed.) São Paulo: Atlas.
- Parisi, C. (2011). Planejamento estratégico. In C. Parisi & E. Megliorini (Org.). *Contabilidade gerencial*. [Cap. 5.] São Paulo: Atlas.
- Parisi, C., & Megliorini, E. (Org.). (2011). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Peixe, B. C. S. (1996, mar./abr.). Controladoria governamental um enfoque municipal: estudo de caso. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 25(98), 64-79.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Peleias, I. R. (2003). Falando sobre controle interno. *Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, 50, 1-9.
- Peleias, I. R., Caetano, G., Parisi, C., & Pereira, A. C. (2013, out./dez.). Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no ENANPAD e Congresso USP: Análise bibliométrica no período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, 9(4), 29-49.
- Pereira, J. C. (1991). *Controle do desenvolvimento de software sem especialistas em informática: Uma visão da controladoria e da qualidade* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Pierce, B., & O’Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35, 257-290.
- Piva, R. S. (2013). *As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, SP, Brasil.
- Portal Brasil*. (2009). Agências reguladoras fiscalizam a prestação de serviços públicos. Recuperado de <http://www.brasil.gov.br/governo/2009/11/agencias-reguladoras>
- Reginato, L. *Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: Métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.

- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (2000). *The controller's function: The work of the managerial accounting*. (2nd ed.) New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Russo, P. T., Parisi, C., Megliorini, E., & Almeida, C. B. (2012, jan./abr.). Evidências de elementos da institucionalização do Balanced Scorecard na obra “A estratégia em ação”: Um olhar baseado na teoria institucional. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, 23(58), 7-18.
- Salvador, G. F. (2015). *Informações contábeis tempestivas: Uma análise dos mecanismos isomórficos do processo de fechamento contábil* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Sampaio, M. S., Gomes, S. M. S., Bruni, A. L., & Dias Filho, J. M. (2012, jan./mar.). Evidenciação de informações socioambientais e isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 105-122.
- Santos, L. R. (2004). *A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, A. R. (2008). *Diagnósticos institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor elétrico brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, PR, Brasil.
- Santos, J. A. A. (2007). *Contrato de Concessão de Serviços Públicos: Equilíbrio econômico-financeiro*. Curitiba: Juruá.
- Sathe, V. (1982). *Controller involvement in management*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and organizations: Ideas and interests*. Thousand Oaks: Sage.
- Selznick, P. (1996). Institutionalism "old" and "new". *Administrative Science Quarterly*, 270-277.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro: Campus.
- Sieweke, J. (2014, jan.). Imitation and processes of institutionalization: insights from Bourdieu's theory of practice. *Schmalenbach Business Review*, 24-42.
- Silva, A. C. M. (2005). *Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: Um estudo na região metropolitana do Recife – PE* (Dissertação de Mestrado). Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UNB-UFPB-UFPE-UFRN, Brasília, DF, Brasil.
- Silva, C. D. (2008). *O papel da área de controladoria nas empresas que adotam boas práticas de governança corporativa* (Dissertação de Mestrado). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. São Leopoldo, RS, Brasil.

- Slack, T., & Hinings, B. (1994). Institutional pressures and isomorphic change: An empirical test. *Organization Studies*, 15(6), 803-827.
- Slomski, V., Batista, I. V. C., & Carvalho, E. M. (2003). Os métodos de custeio variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos. *Revista de Contabilidade*, 8(1), 9-20.
- Souza, M. A., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003, maio/ago.). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, 32, 40-57.
- Souza, M. A. (2011). Mensuração e custeio: Fundamentos de custos para gestão. In C. Parisi, & E. Megliorini (Org.). *Contabilidade gerencial* [Cap. 3.] São Paulo: Atlas.
- Stede, V. W. A. (2003). The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: Evidence of intracorporate isomorphism. *European Accounting Review*, 12(2), 263-285.
- Steppan, A. I. B. (2006). *Investigação das práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil da cidade de Natal – RN* (Dissertação de Mestrado). Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UNB-UFPB-UFPE-UFRN. Natal, RN, Brasil.
- Suchman, M. C. (1995, Jul.). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Tavares, M. G., Sousa A. K. M., Lima, S. M. L., & Freitas, M. C. (2013). A importância da controladoria no processo de tomada de decisões: Estudo de caso na companhia de água e esgoto do Ceará (Cagece). *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGeT*. 23-25 out.
- Teixeira, O. C. (2003). *Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, SP, Brasil.
- Trata Brasil, I. (2015). *Objetivos e metas*. Recuperado de <http://tratabrasil.org.br/objetivos-e-metas>
- Tung, N. H. (1993). *Controladoria financeira das empresas: Uma abordagem prática*. (8a ed.) São Paulo: Edições Universidades Empresa.
- Vergara, S. C. (2008). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (8a ed.). São Paulo: Atlas.
- Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2005). A survey of management accounting practices in South Africa. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2(3), 226-263.
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: Explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25-46.

- Weibenberger, B. E., Angelkort, H., & Holthoff, G. (2012, nov.). MAS Integration and controllership effectiveness: Evidence of a preparer-user perception gap. *BUR - Business Research Official Open Access Journal of VHB*, 5, 134-153.
- Weston, J. F., & Brigham, E. F. (2004). *Fundamentos da administração financeira*. São Paulo: Makron Books.
- Wijewardena, H., & Zoysa, A. (1999). A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 49-70.
- Willson, J. D., Roehl-Anderson, J. M. R., & Bragg, S. M. (1995). *Controllershhip: The work of the managerial account*. (5th ed.) New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: An empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organization Change*, 3(1), 29-43.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.

¹ O nome “Operação Lava Jato”, decorre do uso de uma rede de postos de combustíveis e lava jato de automóveis para movimentar recursos ilícitos pertencentes a uma das organizações criminais inicialmente investigadas. Embora a investigação tenha avançado para outras organizações criminosas, o nome inicial se consagrou. A Operação Lava Jato é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve. Estima-se que o volume de recursos desviados dos cofres da Petrobras, maior estatal do país, esteja na casa de bilhões de reais. Soma-se a isso a expressão econômica e política dos suspeitos de participar do esquema de corrupção que envolve a companhia. No primeiro momento da investigação, desenvolvida a partir de março de 2014, perante a Justiça Federal de Curitiba, foram investigadas e processadas quatro organizações criminosas lideradas por doleiros, que são operadores do mercado paralelo de câmbio. Depois, o Ministério Público Federal recolheu provas de um imenso esquema criminoso de corrupção envolvendo a Petrobras. Nesse esquema, grandes empreiteiras, organizadas em cartel, pagavam propina para altos executivos da estatal e outros agentes públicos. O valor da propina variava de 1% a 5% do montante total de contratos bilionários superfaturados. Esse suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema, incluindo doleiros investigados na primeira etapa. As empreiteiras, em um cenário normal, concorreriam entre si, em licitações, para conseguir contratos da Petrobras, e a estatal contratava a empresa que aceitasse fazer obras pelo menor preço. Nesse caso, as empreiteiras se cartelizaram, num ‘clube’, para substituir uma concorrência real por uma concorrência aparente. Os preços oferecidos à Petrobras eram calculados e ajustados em reuniões secretas nas quais se definia quem ganharia o contrato e qual seria o preço, inflado em benefício privado e em prejuízo aos cofres da estatal. Entre março de 2014 e junho de 2016, a Operação Lava Jato apresentou trinta fases, a partir da sétima fase, essas passaram a ser batizadas com um nome que representava curiosidades sobre o conteúdo da etapa da investigação. A seguir os nomes de cada uma dessas fases: 7ª fase (Juízo Final), 9ª fase (*My Way*), 10ª fase (Que país é esse?), 11ª fase (A Origem), 14ª fase (*Erga Omnes* – expressão em latim que significa vale para todos), 15ª fase (Conexão Mônaco), 16ª fase (Radioatividade), 17ª fase (Operação Pixuleco), 18ª fase (Operação Pixuleco II), 19ª fase (Operação *Nessum Dorma*), 20ª fase (Corrosão), 21ª fase (Passe Livre), 22ª fase (Operação Triplo X), 23ª fase (Acarajé), 24ª fase (Operação Aletheia), 25ª fase (Polimento), 26ª fase (Xepa); 27ª fase (Carbono 14), 28ª fase (Vitória de Pirro), 29ª fase (Operação Repescagem) e 30ª fase (Operação Vício). Recuperado de <http://lavajato.mpf.br/entenda-o-caso>.