

Evidência do isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos das controladorias de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto

Vlademir Betaressi (FECAP) - betaressi10@bol.com.br

Claudio Parisi (FECAP) - claudio.paris@uol.com.br

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 pesquisa proposta neste estudo objetivou analisar as evidências do isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos 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.. 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. 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, ocasionado pela similariedade de metas contratuais e rotatividade de colaboradores. Concluiu-se que existem evidências de dois tipos de isomorfismo nas práticas pesquisadas, sendo que esses não estão relacionados entre si ou são independentes.

Palavras-chave: *Isomorfismo; Práticas de Controladoria; Concessionárias Privadas de Serviços Público*

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

Evidências do isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos das controladorias de concessionárias privadas de serviços de públicos de água e esgoto

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 pesquisa proposta neste estudo objetivou analisar as evidências do isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos 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.. 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. 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, ocasionado pela similariedade de metas contratuais e rotatividade de colaboradores. Concluiu-se que existem evidências de dois tipos de isomorfismo nas práticas pesquisadas, sendo que esses não estão relacionados entre si ou são independentes.

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

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

1 Introdução

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.

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. 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. 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.

Weber (2011), 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. Segundo Kanitz (1976), de forma sintetizada, as funções da controladoria são de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

O setor privado de serviço de água e esgoto tem quase duas décadas de atividades. Segundo (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.

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. 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.

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 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).

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.

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 planejamento estratégico e custos das controladorias de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto que operam no Brasil?

Diante do exposto, como objetivo geral este estudo pretende: identificar evidências de isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos das controladorias utilizadas pelas empresas privadas de concessionárias de serviços públicos de água e esgoto. Tendo como objetivo específico: identificar as pressões isomórficas sofridas pelas organizações do setor privado de concessões de saneamento básico.

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.

Para isso, o artigo se estrutura em quatro tópicos, além desse introdutório. O tópico a seguir apresenta o arcabouço teórico sobre controladoria, isomorfismo e as práticas pesquisadas. No terceiro tópico, são mostrados os procedimentos metodológicos aplicados ao estudo. O quarto tópico apresenta e discute os principais resultados. E o último tópico, relata as considerações finais.

2 Referencial teórico

2.1 Controladoria

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.

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).

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.

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.

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”.

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.

2.2 Práticas controladoria

O planejamento estratégico no contexto da controladoria é foco de diversos trabalhos nacionais e estrangeiros. Na tese 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 são o BSC (*Balanced Scorecard*) 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 autor afirma que o orçamento está 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.

A outra prática objeto de investigação na pesquisa são os custos na gestão. A contabilidade de custos é uma das atividades mais tradicionais no processo de geração de informações para gestão dos negócios. 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. Conforme tese de Borinelli (2006), as atividades de gestão de custos são atribuições da Controladoria, constando em 29% da literatura brasileira e 42% da estrangeira.

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. 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.

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.

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 e Megliorini (2004) define que o custeio variável, 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.

2.3 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 (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)

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. 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. 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.

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.

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. 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.

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.

3 Metodologia

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.

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 executivos da área administrativo-financeira de concessionárias privadas do serviço público de saneamento, com o propósito de compreender as práticas planejamento estratégico e custos das organizações identificando possíveis evidências de isomorfismo.

A pesquisa utilizou a técnica de amostra por acessibilidade ou conveniência. 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 da área financeira, 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 (Parceria Público Privada), 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.

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.

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.

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.

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.

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

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

- O bloco 1 visou identificar o perfil do respondente.
- O bloco 2 buscou caracterizar o perfil da empresa.
- O bloco 3 intencionou descrever o ambiente organizacional.
- O bloco 4 procurou identificar as práticas de custos, orçamento e planejamento estratégico das controladorias.

A principal limitação dessa pesquisa está na 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.

4 Análise de dados

Este capítulo é desenvolvido com base nas informações institucionais disponibilizadas em sites e nos próprios contratos de concessão, mas, principalmente nas respostas obtidas no instrumento de pesquisa. O desenvolvimento do capítulo se dá com a apresentação dos principais achados que identifica influências do isomorfismo.

No primeiro bloco do questionário, foi verificado o perfil dos participantes da pesquisa. 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.

O respondente 1 da Empresa A, ocupa o cargo de diretor administrativo, está a 9 anos na empresa e possui 2 anos no cargo, ele é Bacharel em Economia com especialização em IFRS e Controle Governança. Já o respondente 2 da mesma Empresa, ocupa o cargo de coordenador

de controladoria, há 3 anos dos 6 anos de empresa que possui, ele tem formação em Ciências Contábeis com especialização em gestão tributária pela. O respondente da Empresa B, ocupa o cargo de superintendente administrativo financeiro, com 2 anos no cargo e na empresa, possui formação em Ciências Contábeis, com especialização em gestão de negócios.

Durante a pesquisa não se comprova que para exercer o cargo em que hoje atuam seja necessária uma determinada formação ou perfil. Não existindo dessa forma a influência ou presença do isomorfismo normativo. Os respondentes da Empresa A informaram que raramente participam de eventos do sindicato e associação de classes, como palestras, treinamentos e outros eventos, já o respondente da Empresa B informou que possui registro no CRC (Conselho Regional de Contabilidade), mas que não participa ativamente.

No segundo bloco do questionário foi verificado o perfil da empresa e dos contratos pesquisados. 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 (Sociedade Propósito Específico) criadas com a conquista, através de licitação ou aquisição, de contratos de concessões dos serviços públicos nos Municípios espalhados pelo Brasil.

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.

A similaridade das metas dos contratos, remete a citação de 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”. Identifica-se características do 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.

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.

Identifica-se dessa forma, o isomorfismo coercitivo, gerado pela holding das concessionárias, que definem uma sistemática de trabalho e principalmente de organização estrutural, impondo mudanças imediatamente ao término da conclusão de compra de novas operações

No terceiro bloco foi verificado o ambiente organizacional das concessionárias. Os colaboradores na área financeira não são oriundos de outras empresas do segmento, existe uma grande rotatividade entre colaboradores de concessionárias do mesmo grupo empresarial, mas os respondentes não se lembram de nenhum caso de troca entre Empresas. 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 – (Estação Tratamento de Água) e ETE – (Estação Tratamento Esgoto), encanadores e outros.

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. Esse isomorfismo não afeta de forma direta a controladoria, mas sim de forma indireta, os coordenadores oriundos de outras empresas, são pessoas chaves em processos como elaboração de indicadores, controle orçamentários e execução de planejamento estratégico.

Outro aspecto identificado nesse bloco, foi da influência política nas concessões. As respostas sobre esse tema foram pontos de divergências entre as respostas 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 feito 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.

O relato do respondente da Empresa A, identifica-se que os aspectos políticos geram uma pressão do isomorfismo coercitivo, pois é preciso o monitoramento das pessoas que estão a 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

evidencia da presença do isomorfismo coercitivo ocasionado pela pressão informal da política sobre as concessionárias da Empresa A.

Em relação a agência reguladora a resposta da Empresa B, 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.

No bloco 4 foi verificadas questões relacionadas as práticas de planejamento estratégico e custos das empresas. 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 (Taxa Interna de Retorno) 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 está 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.

No que concerne à gestão de custos, o respondente 2 da Empresa A informou que os 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 (gastos operacionais e administrativos) e capex (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.

5 Considerações finais

Com vistas a responder a situação problema e atender ao objetivo geral e específico, exposto na Introdução tem-se que foram encontradas evidências de isomorfismo coercitivo e mimético nas duas empresas pesquisadas, não sendo identificado nenhuma evidência do isomorfismo normativo. 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 agência reguladora que faz com que sejam alterados procedimentos e rotinas operacionais 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 isomorfismo mimético foi encontrado na estrutura das concessionárias e nas similaridades das metas. 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, atualização de planejamento estratégico, entre outros.

Este estudo conclui que, nesse segmento objeto de pesquisa, existem evidências dos dois

tipos de isomorfismo, nas práticas pesquisadas, 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, 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.

Referências

ALMEIDA, L. B., PARISI, C. & PEREIRA, C.A. (2001). Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.) Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. (2a ed.) São Paulo: Atlas.

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. Juiz de Fora, 3(1), 95-107.

(ABCON/SINDCON) - Associação Brasileira de Concessionária Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto e Sindicato das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto. (2014). Panorama da participação privada no saneamento Brasil 2014. São Paulo.

BARDIN, L. (2004). Análise de Conteúdo. (3a ed.) Lisboa: Edições 70.

BEUREN, I. M., FACHINI, G. J. & NASCIMENTO, S. (2010). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. Revista Contemporânea de Contabilidade. Florianópolis, 1(13), 35-62, jan./jun.

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.

BORINELLI, M. L. (2006). Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e práxis. 333f. (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.

CATELLI, A. (Coord.). (2001) Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. (2a ed.) São Paulo: Atlas.

CERVO, A. L., BERVIAN, P. A. & SILVA, R. (2002). Metodologia científica. (6a ed.) São Paulo: Pearson Prentice Hall.

COLLIS, J. & HUSSEY, R. (2005). Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. (2a ed.) Porto Alegre: Bookman.

DIMAGGIO, P. J. & POWELL, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160, Apr.

FREITAS, C. L. & LUNKES, R. J. (2011). Factores que interferieren em la toma de decisiones de los contadores gerenciais o controllers de los hoteles: un estudio en el sector hoteleiro de Florianópolis, Brasil. *Estudios y Perspectivas en Turismo*. Buenos Ayres, 20(3), 542-562, jan./jun.

GUERREIRO, R., FREZATTI, F., LOPES, A. B. & PEREIRA, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106, out./dez.

GUERREIRO, R. & MEGLIORINI, E. (2004). Conceitos de mensuração utilizados pelas empresas produtoras de bens de capital sob encomenda. In: IV Congresso de Controladoria e Contabilidade, USP 2004, São Paulo, SP. Anais... São Paulo, SP: USP.

KANITZ, S. C. (1976). Controladoria: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., FONSECA, V. S. & CRUBELATTE, 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.

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.

SANTOS, J. A. A. (2007). Contrato de Concessão de Serviços Públicos – Equilíbrio Econômico-Financeiro. Curitiba: Juruá.

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.

SOUZA, M. A. (2011). Mensuração e custeio: fundamentos de custos para gestão. In: PARISI, C. & MEGLIORINI, E. (Org.). *Contabilidade gerencial*. [Cap. 3.] São Paulo: Atlas.

VERGARA, S. C. (2008). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. (8a ed.) São Paulo: Atlas.

WEBER, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Jornal of Management Control*, 22(1), 25-46.