

## CONTROLADORIA: Estudo na perspectiva da Teoria dos Stakeholders

### *CONTROLLER: Study from the perspective of Stakeholders Theory*

Gleicyanna Almeida de Freitas<sup>1</sup>

Lailson da Silva Rebouças<sup>2</sup>

Erika Maia Rocha<sup>3</sup>

Jandeson Dantas da Silva<sup>4</sup>

Wênnyka Preston Leite Batista da Costa<sup>5</sup>

**Resumo:** A controladoria surgiu no início do século XX nos Estados Unidos, motivada pela necessidade de ter controle mais amplo e permanente sob as atividades organizacionais. Beuren e Silva (2010), concluíram em seus estudos que este órgão é visto como suporte de gestão. Este trabalho justifica-se devido a controladoria ser instrumento que contribui na melhoria dos processos de tomadas de decisões empresariais. Possui como problemática: Como uma empresa de grande Porte na cidade de Mossoró-RN utiliza as ferramentas da controladoria no processo de tomada de decisões? Portanto seu objetivo é mostrar a perspectiva da controladoria e seus stakeholders no processo de desempenho e otimização de resultados nos aspectos econômicos, financeiros no departamento de controladoria em uma organização de grande porte. Metodologicamente trata-se de pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos enquadra-se como estudo de caso, sobre a abordagem do problema trata-se de um estudo qualitativo. A fonte de captação dos dados deu-se por meio de dois questionários. Um com 19 perguntas fechadas a dois profissionais de controladoria: o controller e seu assistente. E outro, com questões voltadas para os stakeholders da empresa: clientes, funcionários, fornecedor e governo. Conclui-se que a controladoria possui seus instrumentos voltados a melhoria do desenvolvimento das atividades da empresa e tem uma ligação com seus stakeholders de forma que só agrega valores a própria empresa. Planejamento, sistemas de informações, contatos diretos e indiretos contribuem para o ciclo econômico, financeiro da empresa.

**Palavras – chave:** Controladoria. Stakeholder. Sistemas. Gestão Empresarial

**Abstract:** *The controllership appeared in the beginning of the century XX in the United States, motivated by the need of having wider and permanent control under the organizational activities. Beuren and Silva (2010), they ended in their studies that this organ is seen as administration support. This work is justified due to controladoria to be instrument that contributes in the improvement of the processes of sockets of business decisions. He/she*

---

<sup>1</sup> Aluna de graduação da UERN. [gleicyanna\\_freitas@hotmail.com](mailto:gleicyanna_freitas@hotmail.com)

<sup>2</sup> Aluno de graduação da UERN. [lailson15@hotmail.com](mailto:lailson15@hotmail.com)

<sup>3</sup> Aluna de graduação da UERN. [erika\\_12k@hotmail.com](mailto:erika_12k@hotmail.com)

<sup>4</sup> Professor da UERN. [jandeson.dantas@gmail.com](mailto:jandeson.dantas@gmail.com)

<sup>5</sup> Professora da UERN. [wenykapreston@hotmail.com](mailto:wenykapreston@hotmail.com)

*possesses as problem: How does a company of great Load in the city of Mossoró-RN use the tools of the controladoria in the process of socket of decisions? Therefore his/her objective is to show the perspective of the controladoria and their stakeholders in the acting process and optimization of results in the economical aspects, financial in the controladoria department in an organization of great load*

**Key-words.:** *Controllership. Stakeholder. Systems. Business administration*

## 1. INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento da sociedade moderna percebe-se a cada dia que há uma preocupação por parte dos gestores das grandes empresas, como também dos microempreendedores em acompanhar as mudanças que tem se expandido no mundo dos negócios, tanto em nível nacional como internacional. Logo se entende a necessidade de uma ferramenta que os ajude a monitorar as informações de forma concreta, trazendo uma avaliação dos resultados obtidos nos setores ou departamentos das empresas. Com isso surgiu na década de 60 à controladoria considerado um órgão administrativo relevante para sobrevivência e desenvolvimento da empresa. Sua finalidade é dar suporte aos gestores no processo de gestão (BEUREN; SILVA, 2010; MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

Outro elemento relevante a ser citado dentro do ciclo empresaria é stakeholder, que na visão de Gibson (2000) é considerado a parte mediadora e essencial para o sucesso da empresa. Uma parte fundamental no planejamento estratégico de qualquer organização.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009) concluíram que a controladoria deve ser compreendida como um conjunto sistêmico que servirá para identificação, acompanhamento e coordenação dos esforços das organizações. Neste aspecto este trabalho se justifica pelo fato de tentar esclarecer que a controladoria além de ser uma ferramenta de controle do patrimônio da empresa, dará a administração informações que direcionarão as posições que devem ser seguidas para a otimização dos resultados em todas as áreas de uma organização. Com isso, chega-se a problemática deste estudo: Como uma empresa de grande Porte na cidade de Mossoró-RN utiliza as ferramentas da controladoria no processo de tomada de decisões?

É oportuno mencionar que a escolha pela empresa deu-se pelo fato desta se destacar no ramo de fruticultura, com um histórico que vem favorecendo socialmente para diversas transformações benéficas na região. Desta forma faz-se necessário estudar esta empresa, pois a mesma tem colaborado para crescimento não apenas da cidade Mossoró- RN e como também do Brasil. Logo sua localização é estratégica para o crescimento da economia, sendo que a mesma fica diante de três importantes corredores de produção. Conforme dados do próprio site da empresa ratifica que a Empresa tem gerado 9.000 empregos diretos, o que mostra a relevância desta também para o desenvolvimento direto e indireto das cidades as quais a mesma faz parte.

O objetivo geral deste presente deste trabalho é demonstrar a perspectiva dos stakeholders em relação a utilização da controladoria em uma empresa de grande porte na cidade de Mossoró-RN. Os objetivos específicos são: Estudar o uso da controladoria no processo decisório em uma empresa; Destacar as funções e habilidades do profissional controller em uma empresa de grande Porte; Compreender

como é a aplicação do processo de controladoria para melhor desempenho nas empresas de grande porte na cidade Mossoró.

A metodologia que será utilizada trabalho será qualitativa, por meio de dois questionários, direcionado a dois profissionais da controladoria: o controller e seu assistente e aos stakeholders da empresa. Os dados coletados servirão para constituir comparativos subjetivos da aplicabilidade da controladoria em detrimento das expectativas dos stakeholders, confrontando as respostas obtidas com os estudos de autores citados no referencial e analisando as afirmações em cada pergunta realizada no questionário.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 TEORIA DOS STAKEHOLDERS

Diante do cenário econômico em que as empresas estão enfrentando, fica notório que comportamento social da empresa, tem sido um ponto que define seu futuro de sucesso ou fracasso. Cavalcante (2010), afirmava que muitos empresários asseguram que o motivo para o encerramento de suas empresas, é a instabilidade econômica, o que ocasionam bloqueios para aquisição de financiamentos, aumento nas taxas de juros, entre outros fatores. Com isso busca-se a compreensão de que não se deve abrir um negócio sem antes buscar o manual correto para se prosseguir no mercado, este manual refere-se ao preparo psicológico, uma boa estrutura financeira, entendimento sobre o que quer oferecer e a prontidão em conhecer a necessidade da sociedade voltada para empresa. Esta visão serve para empresa de pequeno, médio e grande Porte.

Para que se possa ter uma adequada concepção sobre a definição de Stakeholders, no ponto de vista de FREEMAN (1984), a teoria dos Stakeholders é conceituada como a teoria das partes interessadas sendo de maneira direta ou indireta, onde a finalidade ou ponto tático resulta em atender um maior grupo de elementos sociais que de alguma forma afete, ou seja, afetados pelas ações e atuações da empresa. Já no entendimento de Gibson (2000), considera que a teoria dos Stakeholders como itens fundamentais para o planejamento estratégico dos negócios, sendo conceituada como a parte interessada ou mediadora.

Donaldson e Preston (1995) formularam três abordagens da teoria stakeholders, sendo elas: - Descritiva ou Explicativa: Esta por sua vez descreve ou explica as características, atributos e comportamentos específicos, inerentes da corporação, como por exemplo: a maneira como os gestores pensam sobre o gerenciamento, como as empresas são administradas, a natureza da firma; - Instrumental: Esta tem por finalidade identificar as conexões, relações ou falta de conexões entre a coordenação, gerenciamento dos stakeholders e a concretização de objetivos corporativos tradicionais, como por exemplo, a lucratividade; e - Normativa: que tem por objetivo interpretar a função da corporação, inclusive a identificação de diretrizes morais e filosóficas para o processo e a gestão das empresas.

Deve-se frisar, portanto que para que aja ligação entre stakeholder e a empresa, deve-se lembrar que a tomada de decisão é necessária, uma visão geral sobre quais métodos devem ser usados para se obter eficientes resultados numa empresa. Deve-se lembrar de que a presença do planejamento estratégico precisa ser levada em

consideração quando se trata de obter eficiência no que se faz. De acordo com Monteiro e Barbosa (2011), o planejamento estruturado não é privilégio apenas para empresas de médio e grande porte, podendo ser delineado dentro de uma proporcionalidade de funções exercidas.

Logo seguindo este raciocínio entende-se que para o sucesso de uma empresa, o mercado global requer conhecimento na área contábil, financeira, econômica, psicológica e prática de gestão. Para que a mesma alcance a satisfação empresarial, um bom plano de negócio, não se deve esquecer-se de elaborar uma missão, uma visão almejada. Desta maneira a administração precisa ter elaborada uma visão empresarial, demonstrar o quanto a empresa, os gestores e colaboradores estão firmes e convictos do seu negócio, sabendo como atingir seus propósitos e atender seus stakeholders.

## 2.2 ANÁLISES DOS STAKEHOLDERS

Na visão de Freeman (2004) stakeholders são considerados como grupos vitais para o desenvolvimento e sucesso de uma empresa. Considera a perspectiva de que os stakeholders, considerados partes interessadas e todas as atividades relevantes devem ser levados para a avaliação da gestão da empresa. Os autores Friedman e Mcvea (2006) exemplificam os principais grupos de partes interessadas: os Empregados, Clientes, Fornecedores e distribuidores, Comunidades Locais, Acionistas, o público em geral, os concorrentes, Governo-municipais, estaduais e federais, entidades acadêmicas e de Ensino, os meios de comunicações, as gerações futuras, sindicatos ou associações profissionais de fornecedores ou distribuidores, gerações passadas (Fundadores das organizações), e as ONGs e ativistas.

É fundamental enfatizar que o autor Sauerbronn (2011) tem um conceito em relação à teoria dos stakeholders, afirmando que esta teoria desempenha um papel específico como modelo para análise de ações sociais das organizações, frente aos seus diversos públicos. É relevante destacar que Freeman e Mcvea (2006), frisa é preciso à organização conhecer e identificar quem são os seus stakeholders, saber o estágio, o grau de merecimento e interesse de cada stakeholder para a empresa. Lembrando-se de relacionar objetivos e necessidades de ambos, notando que cada elemento que faz parte do ciclo de negócios direto e indiretamente da empresa, está inserido no ambiente organizacional.

## 2.3 CONTROLADORIA

Stávale Junior (2003), em um dos estudos sobre a controladoria, afirma que a mesma surgiu no início do século XX nos Estados Unidos. O motivo pelo qual originou este órgão administrativo foi devido à necessidade das organizações terem um controle mais amplo e permanente sob as suas atividades. Para uma melhor compreensão acerca da controladoria Beuren e Silva (2010), concluíram em seus estudos que este órgão é visto como suporte de gestão. Seguindo esta linha de pensamento pode-se deduzir que a controladoria além de coordenar as informações que são passadas por meio de relatórios contábeis, de setores administrativos até a própria controladoria, ela nos passa uma visão de independência em relação aos níveis hierárquicos dentro de uma organização.

Vieira *etal.* (2012, p.91) descreve que “a Controladoria é o suporte da administração para as tomadas de decisões, é o setor que administrar as informações

gerenciais para melhorar processos das empresas como um todo". Sendo assim mais esta argumentação mostra que a controladoria é um setor com um nível avançado de informações ligadas ao Patrimônio da empresa, ela identifica e busca ter um controle interno do ambiente dos negócios empresariais.

Para uma melhor compreensão acerca da controladoria Beuren e Silva (2010), concluíram em seus estudos que este órgão é visto como suporte de gestão. Seguindo esta linha de pensamento pode-se deduzir que a controladoria além de coordenar as informações que são passadas por meio de relatórios contábeis, de setores administrativos até a própria controladoria, ela nos passa uma visão de independência em relação aos níveis hierárquicos dentro de uma organização.

Outro ponto que vale salientar é, assim como a contabilidade tem o seu profissional na área, sendo o contador que auxilia com precisão, dando as informações tempestivamente quando necessário aos que requerem a controladoria também não é diferente, pois a mesma tem um profissional que atua como controller, isso obviamente por ter inúmeras habilidades para suportar dados, resolver conflitos, analisar informações e com eficiência enunciar soluções.

#### 2.4 CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL E SUA MISSÃO

A controladoria é a unidade administrativa que tem a incumbência de acompanhar a gestão e controle dos recursos acessíveis para continuação da produção, como também pela análise da execução das operações da empresa. (MORAIS, 2009). Salienta-se que a deficiência no planejamento de uma gestão, inicia-se quando as etapas deste processam não são trabalhadas. Quando é realizado um planejamento estratégico, a empresa já começa a apresentar um diferencial competitivo no cenário empresarial. Já afirmava em seus estudos, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p.6), ao mencionar: "o objeto principal da Controladoria é o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e a divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral".

Conforme a visão de Guerreiro (1989), assim como a missão da empresa resulta em desempenhar alguns pontos, como, por exemplo: os valores essenciais da empresa; produtos e serviços ofertados, modelos de gestão. Desta forma também é elaborado o perfil de missão da controladoria. Figueiredo (1995) ratifica sua opinião quando menciona que como a missão de uma empresa tem seu foco ligado a satisfação do consumidor, qualidade na prestação de serviços e produtos, assim também a missão de uma área organizacional necessita estar condicionada ao oferecimento de produtos e serviços.

Vale frisar conforme a percepção de Garcia (2003) a função da controladoria é uma função coordenadora, mas ressalta com clareza que não substitui a responsabilidade dos gestores diante dos seus resultados obtidos. Ainda anuncia que a missão da controladoria é ser corresponsável, ou seja, incumbido também juntamente aos gestores dos demais setores e departamentos da organização pela otimização, aperfeiçoamento do resultado econômico. Seguindo este raciocínio entende que não é missão da controladoria tomar decisões sozinhas, mas juntamente com gestores auxiliar informações que os embasem em alternativas seguras a seguirem.

Do ponto de vista de Monteiro e Barbosa (2011), a controladoria compõe para o processo de gestão, um relevante instrumento cuja meta é auxiliar na obtenção de

melhores resultados econômicos e financeiros. Eles ainda afirmam que a controladoria funciona como interseção, ou seja, como um cruzamento nos modelos de gestão, decisão, informação e mensuração, inserida no meio, devido ser participante da empresa.

Controladoria também considerada uma ciência, busca ampliar os conhecimentos que concederão aos gestores a mais adequada compreensão de todo o processo decisório, de forma que possa facilitar a obtenção da eficácia gerencial suficiente em busca de resultados econômicos intensificados além da continuidade da empresa. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Contudo ressalta-se que o processo de gestão empresarial é essencial, pois por meio deste a controladoria dar procedimento a sua missão, " flexibilizando técnicas que devem em alguma circunstância serem avaliadas juntamente com os executivos da empresa para escolha de um propósito a ser tomado.

Já afirmava Monteiro (2010) ao relatar que a controladoria tem como objeto de estudo a estruturação do modelo de gestão, modelo de decisão, modelo de mensuração, modelo de informação que possibilitaria a criação dos sistemas de informações. Nesse contexto pode dizer que uma empresa sem um bom modelo de gestão, tende a obter diversas falhas no seu controle interno, deixando brechas para ocasionar futuros problemas para a mesma. Cabe então dessa forma a direção da empresa criar juntamente com os demais setores seu modelo eficaz de gestão empresarial.

## 2.5 A CONTROLADORIA E OS SEUS ASPECTOS RELEVANTES

Nesse sentido de órgão administrativo entende-se o quanto é relevante às atividades exercidas no setor de controladoria, a mesma busca prestar assessoria necessária para o engajamento das rotinas administrativa da empresa.

Segundo Santos (2012, p.6) afirma que a controladoria é: "como órgão administrativo tem por propósito garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com gestores, na obtenção da eficácia empresarial".

Conforme Borinelli (2006) aborda diferentes visões sobre o que é controladoria, seus aspectos dentro das organizações, o mesmo estabelece que a controladoria deva ser estudada em três aspectos: conceitual, procedimental e organizacional. Em relação à primeira perspectiva, o autor procura mostrar, o que é a controladoria enquanto a ramo de conhecimento, buscando responder perguntas sobre o seu conceito e seu objeto de estudo. Sobre a segunda perspectiva o autor já tem uma visão voltada para verificar como são o funcionamento da controladoria, procurando entender suas funções, responsabilidade dentro da organização. Já a terceira perspectiva possui o papel de averiguar como se situa a controladoria na sua forma de estrutura organizacional.

Na opinião de Ribeiro Filho (2005), a controladoria originou-se com a missão de dissipar, ou seja, espalhar o entendimento da empresa e seu entorno. O mesmo ainda relata quais fatores estão auxiliando ou não, para eficiência e eficácia de suas atividades, na condição que venha assegurar a continuidade do ambiente empresarial, gerando resultados econômicos pertinentes. Sendo assim pode-se entender que existem vários caminhos que buscam mostrar o papel da controladoria, frisando que a mesma tem a finalidade de dar continuidade ao processo de gestão numa organização seja

pequena ou de grande porte. Nota-se que há uma sequência de passos a serem seguidos para um melhor entendimento do papel deste departamento numa empresa. Iniciando no estudo de compreensão de características, conceitos, funções, objetivos até a sua forma de como se estruturar-se.

De acordo com a visão Borinelli (2006), para que o processo de gestão conceda excelentes resultados, é preciso tudo esteja baseado na lógica do processo decisório, ou seja, a avaliação e a escolha de opções para várias ações. No entanto para que ocorram estas modificações benéficas na gestão é preciso que seja uma boa estrutura, suportado por sistemas de informações que guiem as decisões que ocorrerão em fase do processo. Para que a controladoria der o suporte necessário para a gestão tomar suas decisões, observa-se que há necessidade de que este órgão, também chamado de órgão administrativo tenha uma visão sistêmica, sobre a contabilidade financeira, contabilidade gerencial e entre outras áreas que nortearão caminhos a serem seguidos pela administração, gerando resultados satisfatórios na organização.

## 2.6 SISTEMAS INTEGRADOS DE INFORMAÇÕES EMPRESARIAIS E CONTROLADORIA

A Informação nos dias atuais tem um valor significativo, sua presença é notória, pois estão em todas as atividades que envolvem recursos financeiros, sistemas e entre outros. Devido à necessidade informações precisas e tempestivas na rotina empresarial, torna-se imprescindível a ausência de um sistema, pois estes softwares além de armazenar dados de valor, repassa uma maior certeza das informações recebidas pelos outros setores.

Com isso torna-se relevante a presença de um sistema de informação em toda e qualquer empresa, seja qual for o ramo que segue, pois por meio das informações prestadas pela administração, pela produção, contabilidade e demais departamentos, diariamente, que a controladoria capta informações que são transformadas em fatores que servirão de base para a direção da empresa em certo momento tomar como orientação.

O motivo básico da informação é o habilitar, ou seja, capacitar à empresa, para que possa alcançar seus objetivos pela eficiência dos recursos disponíveis. (REZENDE; ABREU, 2009). Sabe que são diversos fatores que levam a empresa a adotar sistemas de informações, pois como outrora mencionado a uma dependência por parte dos setores para o uso de softwares para aperfeiçoar suas atividades e aprimorar os resultados esperados pela empresa, que são eficiência, lucratividade, crescimento e reconhecimento pelos serviços por ela prestados a sociedade.

Conforme o ponto de vista de Padoveze (2003) existe dois tipos de sistema de informações. O primeiro é o que sustenta às operações, dando prioridade as informações necessárias ao planejamento, execução e controle das atividades operacionais. O segundo tipo de sistema é de apoio à gestão, cujo foco é o controle econômico da empresa.

Portanto a controladoria é vista como suporte, controle que auxilia a várias operações que são realizadas na empresa, funcionando como ponto de apoio aos demais setores.

## 2.7 PROFISSIONAL DA ÁREA DE CONTROLADORIA: CONTROLLER

Assim como o executivo de grandes empresas necessita de uma liderança a frente do processo de gestão, as pequenas empresas também necessitam do auxílio de bons profissionais. Na controladoria também não é diferente, o processo decisório é influenciado por meio das informações do controller.

De acordo com os estudos de Cavalcante (2010), os recentes conceitos de controladoria mostram que o controller exerce sua função de controle de forma diferente, específica, ou seja, ao organizar e repassar dados relevantes, este desempenha uma força ou influência que estimula os gerentes a tomarem decisões lógicas e firmes, com a missão e objetivo da empresa. Sendo assim, normalmente, fica sendo de responsabilidade do controller a implementação e manutenção do sistema de informações da empresa, e certificando-se que este desempenhe eficientemente suas funções, o controller deve ter suas tarefas definidas.

No dizer de Frezatti et.al. (2009), o controller é o profissional competente, com o potencial de idealizar a empresa como sistema e seus departamentos como subsistemas, capacitado para compreender as inter-relações entre as partes. Tudo isso por possuir informações monetárias, físicas e operacionais.

Do ponto de vista de Marques (2009), considera o controller é uma espécie de contador atualizado, aquele profissional que procura se desenvolver, estudar, e controlar o patrimônio das empresas, com a meta de acrescentar inovações que motivem e satisfaçam empresários e melhorem suas empresas. Controller é o profissional que visa contribuir responsavelmente na contabilidade gerencial. O mesmo autor afirma que o controller é o que desempenha a função de gerente da contabilidade, sendo assim com o compromisso de gerenciar a execução dos trabalhos contábeis em todos os níveis, tais como: organização, finanças, planejamento e entre outros.

Diante do cenário econômico em que as empresas encontram-se, é de suma relevância ter um profissional deste porte nas organizações. Pois o mesmo vem destacando-se pelo acúmulo de conhecimentos e pelo poder de avaliar as informações que servirão de base para os executivos tomem suas decisões. Sejam empresas de grande ou pequeno Porte necessitarão da presença deste profissional para que der suporte ao seu negócio.

Marques (2009) tem sua opinião sobre habilidades necessárias para a atuação do profissional controller, sendo este um profissional que busca o entendimento em diversas áreas, a saber: Controle orçamentário empresarial, Sistemas de informações contábeis, contabilidade e análises de custos, legislação tributária, contabilidade comercial e industrial, auditoria e perícia contábil e etc.

Na opinião de Perez Junior (1995) afirma que são necessárias algumas responsabilidades essenciais para o desenvolvimento da função de controller organizar adequados sistemas de informações gerenciais que possam conceder a administração compreenderem os fatos e os resultados atingidos com as atividades; fazer comparações ente o desempenho esperado com o real. Classificar variações de desempenho e estimativa. Nortear e fornecer informações seguras para os gestores.

### 3 METODOLOGIA

No que se refere à delimitação do trabalho, é necessário compreender que esta pesquisa busca explicar com mais abrangência o estudo sobre diferentes aspectos da controladoria. A pesquisa tem como objeto de estudo uma empresa de grande porte no ramo de fruticultura na cidade Mossoró-RN.

É fundamental lembrar que a escolha pela empresa deu-se pelo fato de além da mesma possuir o departamento de controladoria e envolvimento com vários stakeholders, também ter se destacado no setor de agronegócio, principalmente no ramo de fruticultura. Uma empresa que tem se mostrado a maior produtora e exportadora de frutas in natura do Brasil, aumentando cada vez mais seus mercados, expandindo-se suas exportações para vários lugares do mundo. Considerada a maior exportadora de melão para o mercado europeu e a maior produtora de melão do mundo. No que diz respeito à delimitação temporal, pode-se afirmar que a pesquisa teve início no mês de agosto do ano de 2016 a maio do ano de 2017.

A metodologia aplicada nesta pesquisa será baseada nos procedimentos metodológicos de Raupp e Beuren (2008), Mattar (1999). De acordo com estes autores quanto aos objetivos, à pesquisa pode ser considerada exploratória, descritiva e explicativa. Porém, para alcançarmos os objetivos deste estudo foi utilizada a abordagem descritiva que de abordará aspectos, características da controladoria na empresa, expectativas dos stakeholders, a qual se buscará identificar a relevância e aplicabilidade dos instrumentos da controladoria nessa empresa. Vale frisar que de acordo os autores mencionados uma pesquisa se enquadra como descritiva, quando descrevem aspectos ou comportamentos de determinada população analisada.

Quanto à abordagem do problema da pesquisa, trata-se de um estudo qualitativo, em que Raupp e Beuren (2008) descrevem que esta visa estudar características que não são destacadas no estudo quantitativo, buscando dar ênfase aos detalhes do fenômeno estudado.

Outro ponto relevante de mencionar é sobre as fontes de captação dos dados utilizados neste estudo, que foram realizados através da coleta de dados de forma primária, sendo necessárias elaborações de dois questionários. Questionário (1) com 19 perguntas direcionado ao setor de controladoria, objetivou-se que o questionário fosse direcionado a alguém ligado a área de controladoria, e o questionário (2) contendo 4 perguntas objetivas, sendo uma para cada stakeholder para compreender as expectativas destes em relação a empresa. Especificou-se o grupo de stakeholders que responderia, no caso foi: um funcionário, um cliente, alguém que representasse o governo, abordou-se um fiscal da Secretaria de tributação e um fornecedor que prestasse serviço em qualquer área da empresa. O contato com os respondentes iniciou-se por e-mail, em seguida de forma direta indo a própria empresa. Obteve-se informações também através de fontes secundárias por meio de um levantamento de materiais publicados como livros, artigos, revistas e outros.

Após o término da coleta dos dados, no caso as respostas auferidas pelos stakeholders e as respostas do profissional da controladoria, foi feito um comparativo com autores que tratam sobre os stakeholders e sua perspectiva na visão de alguns autores e um confronto entre o referencial da pesquisa.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Faz-se necessário mencionar que o principal objetivo deste capítulo é atender o objetivo geral e os objetivos específicos propostos neste estudo com base no problema de pesquisa que foi formulado no início do trabalho. O objeto de estudo deste trabalho foi uma empresa no ramo de fruticultura na cidade de Mossoró e seus *stakeholders* envolvidos.

### 4.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISES DE DADOS

Foi elaborado o primeiro questionário com 19 questões e enviado por e-mail em dias diferentes para os responsáveis do setor de controladoria: o *controller* e seu assistente. Na questão nº 1, perguntou sobre o cargo que ambos exerciam na empresa. Em seguida na questão nº2 perguntou-se sobre o tempo de experiência que ambos tinham na área de controladoria e na questão nº3 o setor de atividade que se enquadrava a empresa e na questão 4ª perguntou-se realmente a empresa possuía o setor de controladoria. O *controller* respondeu que tem de 6 a 10 anos de experiência na área. Já o assistente de controladoria marcou a opção que tinha afirmando menos de 1 ano de experiência na área. Sobre o setor de atividade da empresa obteve como resposta setor de atividade agronegócio e sim realmente a empresa tem o setor de controladoria.

A partir da questão nº 13 que se iniciou a busca para alcançar o objetivo geral deste trabalho: Demonstrar a perspectiva dos *stakeholders* em relação à utilização da controladoria. A mesma tratava-se da pergunta: em relação aos *stakeholders* que fazem parte do ciclo da empresa, algum trouxe influência positiva ou negativa em alguma decisão da empresa? Sim ou não, foram as opções. Ambos assinalaram as mesmas opções, ratificando que sim e que foi influência positiva.

Neste mesmo raciocínio Donaldson e Preston (1995), Jones e Wicks (1999), Monteiro e Barbosa (2011), corroboraram com achados na pesquisa ressaltando que tanto o *stakeholder*, como também a empresa precisa conhecer e estudar um ao outro. Desta forma ambos saberão as influências de cada um, se trará ou não benefícios para a empresa.

Para esclarecer a questão nº 14, sobre quais os *stakeholders* fazem parte do ciclo da empresa, após ter obtido as respostas do *controller* (Fornecedores e colaboradores) e seu assistente de controladoria (Comunidade; Acionistas; Fornecedores e colaboradores; Governo), ressalta-se que ambos confirmaram estudos de autores Freeman (1984), Friedman e Mcvea (2006) que exemplificavam em seus trabalhos as respostas obtidas pelos respondentes em relação aos tipos de *stakeholders* que fazem parte do ciclo das empresas.

Na questão de número 15, perguntou-se qual a visão que a controladoria tem dos seus *stakeholders*. Ambos os respondentes consideram que os *stakeholders* da empresa são vitais para o sucesso da mesma. Semelhantemente confirma Gibson (2000), ao considerar os *Stakeholders* como elementos fundamentais para o planejamento estratégico dos negócios, sendo conceituada como a parte interessada ou mediadora.

Quadro 1- Perspectivas dos *stakeholders* da empresa pesquisada.

<i>Stakeholders</i>	Perspectiva
<b>Governo</b>	Arrecadar o valor devido conforme legislação vigente.
<b>Cientes (Supermercado)</b>	Que o produto/serviço tenha o custo adequado aos benefícios proporcionados.
<b>Funcionários</b>	Serem reconhecidos pela empresa.
<b>Fornecedores (Máquina e Equipamentos)</b>	Ter sempre uma confiabilidade e aumentar a parceria.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Quadro 2, trata-se das respostas obtidas dos *stakeholders* da empresa em relação a perspectiva de cada em relação a empresa por consequência da controladoria.

Em continuação as perguntas realizadas, das questões 16 a 19, questionaram-se aos respondentes acerca da opinião do setor de controladoria sobre os *stakeholders* governo, clientes, fornecedores, e os funcionários em relação à empresa, respectivamente.

Em primeiras instâncias foi respondido, tanto na opinião do *controller* como no do assistente de controladoria, que haveria uma continuidade empresarial com responsabilidades fiscais ao governo. Ambos corroboraram do mesmo modo o que Tristão, José Américo Martelli (2003) afirma que a perspectiva do governo por sua vez é responsabilizar-se pela tributação e coleta dos impostos.

Na questão 17, em relação aos clientes, os respondentes divergiram quantos as respostas, tendo o *controller* respondido que a empresa deveria se preocupar não somente com o atendimento, mas também com a preservação do meio ambiente, e o assistente, respondeu que ela deveria se preocupar em oferecer o melhor para os clientes, em baixo custo.

No que diz respeito ao *stakeholder* fornecedor (questão 18), os dois respondentes concordaram que a entidade deve buscar selecionar seus fornecedores pelo atendimento de qualidade e velocidade e organização da entrega. Já na perspectiva dos funcionários eles também entendem que a empresa seja um ambiente de crescimento e desenvolvimento pessoal e profissional.

Ao mencionar a pergunta nº 01 do questionário 02, ao *stakeholder* funcionário: O que os funcionários esperam da empresa e por consequência da controladoria. Obteve-se como resposta: ser reconhecido. O *controller* e seu assistente corroboraram com a visão de Chiavenato (2005), Gil (2001), onde afirmam em seus estudos exatamente conforme respostas obtidas. Diferentemente da resposta do *stakeholder* funcionário questionado.

No questionário 02, questão nº 02, perguntou-se ao *stakeholder* cliente (Supermercado): O que os clientes esperam da empresa e por consequência da controladoria. O mesmo assinalou a opção que afirmava que sua perspectiva em relação à empresa, seria que a mesma oferecesse produto ou serviço com custo adequado aos benefícios. Kotler e Armstrong (2003), Westbrook e Oliver (1991) também confirmam conforme dados obtidos pelos respondentes da pesquisa.

Ao fazer a pergunta nº 04 do questionário 02, para o próprio *stakeholder* fornecedor, o que o mesmo espera da empresa e por consequência da controladoria. Obteve a seguinte resposta: que sua perspectiva em relação a empresa, seria ter sempre

uma confiabilidade e aumentar a parceria. Uniformemente Martins (2005), ratifica que existem vários critérios para apresentação de fornecedores que favorecem seu potencial, sendo alguns deles, conforme respostas dadas pelos respondentes deste estudo.

Iniciou-se com a questão nº10 e 11ª para que conseguisse alcançar o primeiro objetivo específico estudar o uso da controladoria no processo decisório em uma empresa. Na questão nº10 ao perguntar sobre quais as atividades que eram desenvolvidas pelo setor de controladoria, o controller marcou duas opções uma afirmava que era, desenvolver políticas e gerenciamento de controles e a outra era, desenvolver e gerenciar os sistemas de informações gerenciais. Já o assistente de controladoria respondeu apenas que era, desenvolver políticas e gerenciamento de controles. Conforme Borinelli (2006) em tabela 01 no referencial teórico confirma da mesma maneira os achados na aplicação deste questionamento.

A Questão nº11 perguntou-se qual era a missão da controladoria, diante das alternativas, ambos marcaram a mesma opção, afirmando que a missão da controladoria é, otimizar resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informação baseado no modelo de gestão. Os achados nesta questão são conforme os ensinamentos de Benedicto e Leite (2004), de Mambrini, Beuren e Colauto (2002), Guerreiro (1989), Figueiredo (1995) e Ribeiro Filho (2005), onde todos opinam que controladoria originou-se com a missão de dissipar conhecimento e novas estratégias que aumentam a eficiência e eficácia de suas atividades, gerando resultados econômicos.

Para alcançar o segundo objetivo específico da pesquisa: Destacar as funções e habilidades do profissional controller em uma empresa de grande Porte foi feita apenas a Questão nº 12 que perguntou-se; o que era o profissional controller na visão dos respondentes. Ambos com assinalaram alternativas diferentes.

O controller respondeu que este profissional era a Pessoa Competente e que possui informações monetárias, físicas e operacionais da empresa. Já o assistente de controladoria assinalou duas opções: Pessoa capacitada para interpretar os relatórios gerenciais. Afirmando a opção que ratificava dizendo que o controller era uma Pessoa com habilidades de análises de dados contábeis estatísticos, com profundo conhecimento dos princípios contábeis. Equitativamente as opiniões de Figueredo e Caggiano (2004), Cavalcante (2010), Frezatti et.al. (2009), Marques (2009), Perez Junior (1995) citadas no referencial deste trabalho estão em concordância com as informações obtidas pelo controller e seu assistente.

Inicia-se na questão 05 do questionário 01 a busca pelo terceiro objetivo específico desta pesquisa. A pergunta citada questionou-se sobre a estrutura da controladoria, e observou-se que ambos deram as mesmas respostas, afirmando que a controladoria possuía uma estrutura de planejamento e controle. Comprovando a percepção de Beuren e Silva (2010), Padoveze (2005), Oliveira *et al.* (2008), Guimarães *et al.*, (2009), Vieira *et al.* (2012) que veem a controladoria como estrutura de gestão organizacional, suporte de administração, planejamento e controle.

Em relação à Questão nº6 perguntou-se: o setor de controladoria utiliza de sistema integrado de informações. O controller e seu assistente de controladoria responderam que sim. Corroborando igualmente a visão de Padoveze (2003), são os sistemas de informações que sustentam as operações necessárias ao planejamento,

execução e controle. Em seguida teve a questão nº 07, onde se indagou na empresa ocorria o planejamento estratégico antes da tomada de decisão, Obteve-se a resposta sim de ambos os respondentes. Confirmando achados neste referencial por meio de Lunkes e Schnorrenberg (2009), onde ratifica que processo de gestão é essencial antes de qualquer propósito a ser realizado.

Na questão nº 08 ao perguntar se a controladoria participava de planejamento estratégico, o controller e seu assistente de controladoria afirmaram que sim. Mais uma vez favorecendo achados nesta pesquisa conforme Moraes (2009) afirma em seus estudos.

Na questão de número 9, questionou-se acerca da revelação, por parte dos gestores, dos processos de tomada de decisões, e obteve-se como resposta a opção sim, quando se perguntou em relação à controladoria se a mesma revelava aos gestores algum processo na tomada de decisões. Constatando conforme mencionados no referencial desta pesquisa MONTEIRO; BARBOSA (2011), BEUREN; SILVA, (2010), MOSIMANN; FISCH, (2009) que garantem que a controladoria contribui como instrumentos e dar suporte aos gestores da empresa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude dos fatos mencionados nesta pesquisa, pode-se perceber o quanto a controladoria é um órgão administrativo essencial para o desenvolvimento das atividades operacionais de uma empresa. Órgão este que é considerado relevante para a sobrevivência da própria empresa e visto como suporte no processo de gestão.

Dessa forma esta pesquisa conseguiu atingir o objetivo geral que foi mostrar a perspectiva da controladoria e seus stakeholders no processo de desempenho e otimização de resultados nos aspectos econômicos, financeiros no setor controladoria em empresas de grande porte de Mossoró. Ao entender que é necessária a empresa conheça seus stakeholder, como também o próprio stakeholder estude e conheça a empresa. Só assim ambos saberão as influências que cada um possui. Averiguou-se que é preciso que haja ligação entre stakeholder e a empresa, para que tomada de decisão seja eficaz, trazendo resultados positivos e vantajosos para ambos.

Fundamentado nos dados obtidos por meio dos questionários, pode-se afirmar que se alcançou todos os três objetivos específicos. Estudar o uso da controladoria no processo decisório em uma empresa, sendo este o primeiro objetivo, pode-se verificar com as informações do controller e seu assistente de controladoria, identificou-se que a controladoria tem o objetivo de auxiliar os gestores responsáveis das empresas na tomada de decisão. Sendo assim observou-se na empresa pesquisada que a controladoria tem um papel fundamental no processo decisório da empresa em aspectos econômicos, financeiros ou de informações integradas.

Pela observação das respostas dadas pelos respondentes e de acordo com o referencial teórico estudado, proporcionou-se atingir o segundo objetivo específico que foi destacar as funções e habilidades do profissional controller em uma empresa de grande Porte. Compreendeu-se que o controller é um profissional Competente, eficiente que possui informações monetárias, físicas e operacionais da empresa. É uma pessoa com habilidades de análises de dados contábeis estatísticos, com profundo conhecimento dos princípios contábeis.

Diante da execução desta pesquisa pode-se atingir o terceiro objetivo específico que foi, compreender como é a aplicação do processo de controladoria para melhor desempenho nas empresas de grande porte na cidade Mossoró. Conforme os questionários respondidos, notou-se que a controladoria verdadeiramente possui uma estrutura de planejamento e controle. Ressaltando que este setor é direcionado por meio de processos, formados por uma estrutura de gestão organizacional, gestão de pessoas, assim também como sistemas de informações que são ligados aos departamentos que interagem com as atividades da empresa

Salienta-se que este trabalho limita-se por ser aplicado somente em uma empresa e em um segmento. Perante tudo o que se discutiu neste trabalho, bem como os resultados obtidos, entende-se que há espaço e mais assunto para abranger quando o tema tratar-se de controladoria e seus stakeholders. Portanto para futuras pesquisas aconselha-se que seja feito um estudo multicaso, fazendo comparativos nas mudanças que a controladoria trouxe para empresas, sejam elas mudanças positivas ou negativas.

## REFERÊNCIAS

BENEDICTO, Gideon Carvalho de LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 33, n. 146, p. 61-81, mar./abr. 2004. Disponível em :<<http://cfc.org.br/rbc/revista-brasileira-de-contabilidade-no-146/>> Acesso em:10.04.2017.

BEUREN, Ilse Maria; SILVA, Adriana José. Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES. *Enf.: Ref. Cont.*, v. 29, n.3, p.09-21, 2010. Disponível em:<<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/4721/6509>>. Acesso em: 16 de Set de 2016.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/en.php>>. Acesso em 26 de set. de 2017.

BOWERSOX, Donald J.; CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimentos**. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Elis Maria Carneiro. **O planejamento de micro e pequenas empresas comerciais por meio da atuação da controladoria**. 2010. 60f. (Monografia em ciências contábeis) – Faculdade Lourenço Filho. Fortaleza, 2010. Disponível em:<<http://br.monografias.com/trabalhos/planejamentoempresas/planejamentoempresas.shtml>>. Acesso em: 28 de set de 2016.

CHIAVENATO, Idalberto. **Comportamento organizacional: a dinâmica do sucesso das organizações**. Editora Manole, 2005.

DONALDSON, Thomas; PRESTON Lee E; the stakeholder theory of the Corporation: concepts evidence and implications .Academy of Mangement Review, v.20, 1995.

FREEMAN, R. E. A stakeholder theory of the modern corporation. In: BEAUCHAMP, T.; BOWIE, N. (Ed.). **Ethical theory and business**. 5th ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1984.

FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar. Contabilidade e a gestão empresarial – a controladoria. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 24, n. 93, p. 20-34, Mai./Jun. 1995.

GARCIA, Editinete André da Rocha. Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GIBSON, K.the moral basis of stackeholder theory.**journal of busisness ethics**, v.26, p.245-257, 2000.

GIL, Antônio Carlos, **Gestão de Pessoas: enfoque nos papéis profissionais**. São Paulo: Atlas, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação da gestão econômica**: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em:< <http://www.spell.org.br/documentos/ver/4916/a-study-about-the-functions-of-controllership>>. Acesso em: 03 de Abr. de 2017.

GUIMARÃES, Iolanda Couto et al. A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas Não-Financeiras: Um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers.**R. Bras. gest. Neg.** v.11, nº 32, p. 260- 175, São Paulo, 2009.

JONES, Thomas M.; WICKS, Andrew C. Convergent Stakeholder Theory. **Academy of Management Review**. Briarcliff Manor, v.24, n.2, p.206-222, Apr. 1999.

KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de marketing**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

LORENZETT, Daniel Benitti. **A importância da controladoria no processo decisório da pequena empresa**. 2013.85f. Dissertação (Mestrado em engenharia de produção) – Universidade Federal de Santa Maria, Rio Grande do Sul, 2013. Disponível em:< [http://cascavel.ufsm.br/tede/tde\\_arquivos/12/TDE20131112T093052Z4719/Publico/LOR ENZETT,%20DANIEL%20BENITTI. pdf](http://cascavel.ufsm.br/tede/tde_arquivos/12/TDE20131112T093052Z4719/Publico/LOR ENZETT,%20DANIEL%20BENITTI. pdf)>. Acesso em: 28 de set de 2016.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

MONTEIRO, José Moraes; BARBOSA, Janny Dantas. Controladoria empresarial: Gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **R. da Micro e pequena empresa**, v.5, nº 2, p.38-59,2011. Disponível em <<http://www.faccamp.br/ojs/index.php/RMPE/article/view/194/15>>. Acesso em: 16 de set de 2016.

MABRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. **A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica**. Revista do CRCPR, CRCPR: Curitiba, v. 27, n. 133, 2o quadrimestre, 2002. Disponível em:< <http://periodicos.ufpb.br/index.php/mpgoa/article/view/15083>> Acesso em:10.04.2017.

MORAIS, David Roberto. **A controladoria na pequena empresa**. 2009.50f.(Monografia de Pós-graduação em Gestão Financeira e controladoria) – Instituto Superior de Ciências Aplicadas, Limeira-SP, 2009. Disponível em:<<http://br.monografias.com/trabalhospdf/controladoriapequenaempresa/controladoria-pequena-empresa.pdf>>. Acesso em: 28 de set de 2016.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: Seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

MONTEIRO, José Moraes. **Controladoria empresarial**: Gestão econômica para micro e pequenas empresas. 2010. Dissertação (Mestrado em desenvolvimento Regional e Gestão de Empreendimentos locais) – Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, 2010. Disponível em:<<http://www.faccamp.br/ojs/index.php/RMPE/article/view/194>>. Acesso em: 28 de Setembro de 2016.

MATTAR, Fauze Najib. Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento. 5. ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **ControladoriaEstratégica. Textos e Casos Práticos com Solução**. 8. Ed. São Paulo: Altas, 2011.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **ControladoriaEstratégica. Textos e Casos Práticos com Solução**. 4 ed. 2 reimp. São Paulo: Altas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria**: estratégia e operacional. São Paulo: Thompson, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria avançada**. São Paulo, Sp: Thomson, 2005.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas S.A. 2009.

REZENDE, Denis A. e ABREU, Aline F. **Tecnologia da Informação**: Aplicada a Sistemas de Informação Empresariais. 9.Ed. São Paulo: Atlas, 2013

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências**. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008.

VIEIRA, Redvânia Pinto et al. **CONTROLADORIA**: um estudo do uso de instrumentos de controladoria nas médias e pequenas empresas do ramo hospitalar da cidade de Manaus (AM). Revista do Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentes, v. 1, n. 1, 2013. Disponível em:<<https://periodicos.ufpb.br/index.php/mpgoa/article/view/15083>>. Acesso em: 28 de set de 2016.

Westbrook, R.A., Oliver, R.L. **"The Dimensionality of Consumption Emotion Patterns and Consumer Satisfaction"**. Journal of Consumer Research, 1991. Disponível em:<[https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/16192/2/Satisfa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Clientes\\_O%20Caso%20de%20Uma%20Empresa%20Industrial.pdf](https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/16192/2/Satisfa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Clientes_O%20Caso%20de%20Uma%20Empresa%20Industrial.pdf)>. Acesso em: 03 de Abr. de 2017.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. 2003. Tese de Doutorado. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 03 de Abr. de 2017.