

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
ECONOMIA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JORDANA MENDES ILHÉO

O uso de ferramentas gerenciais na gestão de postos de combustíveis

Goiânia
2017

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Profa. Dra. Gisele de Araújo Prateado Gusmão
Pró-reitora de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

JORDANA MENDES ILHÉO

O uso de ferramentas gerenciais na gestão de postos de combustíveis

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal de Goiás, como parte das exigências para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo

Goiânia
2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do
Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Mendes Ilhéu, Jordana

O uso de ferramentas gerenciais na gestão de postos de
combustíveis [manuscrito] / Jordana Mendes Ilhéu. - 2017.
XXXVII, 37 f.

Orientador: Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade
Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis
e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2017.
Anexos.

1. Controle gerencial. 2. Postos de combustíveis. 3. Ferramentas
gerenciais. 4. Orçamento empresarial. I. Domingos de Araújo, Kleber ,
orient. II. Título.

CDU 657

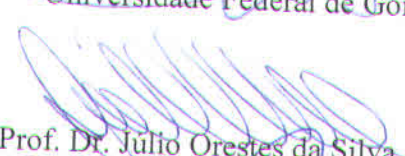
Jordana Mendes Ilhéu

O uso de ferramentas gerenciais na gestão de postos de combustíveis

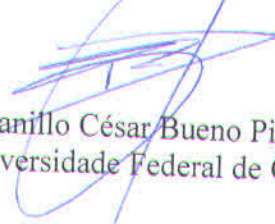
Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo - Orientador
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva - Avaliador
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Danillo César Bueno Pinto - Avaliador
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 05 de dezembro de 2017.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus, pois até aqui Ele me sustentou emocionalmente, me fortalecendo e me conduzindo da melhor forma para que eu conseguisse concluir esse trabalho.

Aos meus pais, Jurandir e Maria José, e à minha irmã Júlia que me incentivaram desde o ingresso no curso, me dando suporte e condições para que eu pudesse permanecer na universidade.

Agradeço aos professores Celma e Kleber que me orientaram com tanta paciência e sabedoria durante a realização desse trabalho.

Agradeço aos meus amigos Rodrigo e Júlio César, pois eles me ajudaram com muito empenho a conseguir as amostras utilizadas nessa pesquisa.

“Não te mandei eu? Esforça-te, e tem bom ânimo; não te atemorizes, nem te espantes; porque o Senhor teu Deus está contigo, por onde quer que andares.” Josué 1:9.

RESUMO

Através de um estudo de multicaso em 2 (duas) gestões de postos de combustíveis localizadas em Goiânia e 1 (uma) em Abadia de Goiás, buscou-se verificar a forma como as ferramentas gerenciais, com foco na elaboração e utilização do orçamento empresarial, estão inseridas nas rotinas dessas empresas. A partir da análise dos discursos obtidos por meio da realização de entrevistas semiestruturadas, verificou-se a baixa aderência de ferramentas gerenciais por parte dos administradores dos postos de combustíveis, em contrapartida, notou-se a presença de hábitos e rotinas institucionais das empresas, como a política de compras, e atividades diárias como fechamento de caixas e contagem de estoques. Constata-se particularidades no setor estudado, que justificam as dificuldades encontradas pelos gestores em realizar projeções futuras, e consequentemente a não elaboração formal do orçamento empresarial.

Palavras-chaves: Controle gerencial. Postos de combustíveis. Ferramentas gerenciais. Orçamento empresarial.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Objetivos do orçamento.....	14
Quadro 2. Tipos de orçamento.....	15
Quadro 3. Variáveis.....	19
Quadro 4. Perfil dos entrevistados.....	22
Quadro 5. Perfil das empresas.....	23

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1. Problema.....	9
1.2. Objetivo geral	9
1.3 Justificativa.....	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 Teoria institucional	10
2.2 Controle gerencial e a tomada de decisão	11
2.3 Orçamento	12
3 METODOLOGIA.....	16
3.1 Amostra e instrumento da pesquisa	17
3.2 Roteiro da entrevista.....	18
3.3 Descrição e análise do conteúdo.....	19
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	21
4.1 Perfil dos entrevistados e caracterização das empresas	22
4.2 Procedimentos institucionalizados	23
4.3 Controle gerencial e a tomada de decisão	25
4.4 Elaboração e utilização do orçamento	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	29
REFERÊNCIAS	31
ANEXO 1 – Roteiro da entrevista.....	35
ANEXO 2 – Carta de apresentação da pesquisa.....	37

1 INTRODUÇÃO

Segundo Giordano (2011), a partir do ano 2000, com o crescimento do mercado de combustíveis no Brasil, o setor passou a ganhar representatividade e importância na economia nacional. O autor afirma que o comércio varejista de combustíveis triplicou na última década, pois deixou de ser regulamentado pelo Governo Federal e passou a ser representado pela ANP (Agência Nacional de Petróleo). A partir de um levantamento feito pelo órgão, até o final de 2016 o comércio varejista de combustíveis no Brasil soma um total de 41.829 revendedores. Diante desse número, os revendedores enfrentam um problema, pois necessitam sustentar seus negócios em um mercado de ampla concorrência (GIORDANO, 2011).

O setor de combustíveis no Brasil é formado principalmente pelas distribuidoras, postos de abastecimento e os transportadores. Em específico, os postos de combustíveis são divididos de acordo com sua propriedade e bandeira. Os postos de única bandeira são aqueles que possuem contrato de exclusividade de fornecimento com uma única distribuidora, já os de multi-bandeiras, popularmente conhecidos como “bandeira branca”, são aqueles que adquirem seus produtos de diferentes fornecedores, ou seja, não possui contrato de exclusividade com nenhuma distribuidora (MARTINEZ, 1999).

Diante da instabilidade econômica brasileira, somada à ampla concorrência do setor em questão, o uso de ferramentas gerenciais pode servir de apoio para a tomada de decisão. Contribuindo, portanto, que as empresas atinjam seus objetivos, que por muitas vezes se concentram na potencialização de seus resultados (CASTANHEIRA, 2008).

A partir desse contexto de mercado, a contabilidade gerencial se destaca pela forma de tratar os dados contábeis, os quais serão traduzidos em informações extraídas do planejamento e orçamento, assegurando aos gestores decisões mais adequadas (SOUZA; e REZENDE, 2016). O orçamento permite uma ligação entre a atuação de curto prazo da empresa e suas estratégias, portanto, ele auxilia o gestor a desempenhar suas funções (SOBANSKI, 2000). Para Fernandes, Klann e Figueredo (2011), o orçamento também permite que os gestores tenham uma visão futura da situação da empresa, dessa forma, a previsão garante mais facilidade em conduzir-se para o resultado desejado.

A institucionalização das ferramentas gerenciais, com foco no orçamento empresarial, pode estar inserida de maneira formal ou informal na gestão de postos. Desse modo, a teoria

institucional trata dos hábitos, rotinas e normas a serem seguidas no processo de gestão (BURNS; SCAPENS, 2000). Dessa forma, a teoria institucional constitui base de análise e interpretação dos resultados.

Para que se tenha a otimização de seus resultados e a perpetuação de seus negócios em um cenário concorrido, os gestores dos postos revendedores de combustíveis devem se preocupar em traçar objetivos, fazendo o uso de planejamentos estratégicos, para garantir o melhor uso possível de seus recursos, e também a sobrevivência de suas empresas (LACOMBE; HEILBORN, 2003; MEGGINSON *et al.*, 1998). Diante da representatividade que as varejistas de combustíveis têm na economia brasileira, a utilização do orçamento nesse setor trará um apoio às decisões a serem tomadas pela gestão dessas empresas.

1.1. Problema

O presente trabalho busca responder a seguinte questão: Como as ferramentas gerenciais estão inseridas na gestão de postos de combustíveis?

1.2. Objetivo geral

Este trabalho tem como objetivo identificar de que forma as ferramentas gerenciais estão inseridas nas rotinas das gestões de postos de combustíveis como apoio na tomada de decisões.

1.3 Justificativa

Segundo informações da ADVFN, (Advanced Financial Network) em 2016, na economia brasileira as atividades do comércio varejista apresentam uma importância que vem sendo cada vez mais reconhecida e destacada. Os postos de gasolina estão entre os principais componentes do setor varejista brasileiro, sendo assim, a pesquisa em questão busca explorar uma área cuja sua gestão é carente de estudo.

Segundo Barros (2006) o Brasil é um país onde os transportes rodoviários são a maioria dentre os existentes, os quais dependem da utilização de combustíveis fósseis e

biocombustíveis. Dado essa predominância, a demanda por esses derivados do petróleo contribui com a sua representatividade na economia brasileira e mantém o ciclo econômico do país.

No âmbito do orçamento empresarial, há diversas pesquisas que abordam a aplicação da ferramenta em outros setores, porém o mercado de combustíveis, mesmo com tal importância no cenário brasileiro, é uma área cuja gestão é carente de estudos. Portanto, busca-se através desse estudo retratar a forma que os gestores de postos de combustíveis os sustentam em um mercado competitivo.

O presente trabalho poderá contribuir com os estudos ligados à área de contabilidade gerencial com enfoque no planejamento estratégico por meio da utilização do orçamento empresarial como aliado aos gestores dos postos de combustíveis de Goiás, e também poderá contribuir com a literatura no sentido de fornecer informações sobre como ocorre a gestão de postos de combustíveis em Goiás, incentivando a discussão sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria institucional

Para entender a teoria institucional e sua implicação no estudo, é necessário compreendermos o conceito de instituição, definida por Selznick (1957) como um sistema social que permite a integração de um grupo de pessoas. Para Walton Hamilton (1932) a instituição está ligada aos hábitos e costumes de um povo. Logo, a contabilidade gerencial é considerada pela teoria institucional, como uma rotina composta de hábitos aceita e praticada por um determinado grupo de pessoas (BURNS; SCAPENS, 2000). Para Cardoso *et al.* (2007) a vertente institucional é formada pela união de instrumentos e métricas que formam a contabilidade gerencial e que vão influenciar nas escolhas da organização.

Grandlund (2001) afirma que as empresas têm ao seu dispor ferramentas gerenciais capazes de facilitar o trabalho de seus gestores, todavia há uma baixa implantação dessas técnicas gerenciais e também de conceitos da contabilidade gerencial nas empresas. Esse fato foi explorado pelos estudos de Bright *et al.* (1992), onde ele concluiu que grande parte das

organizações não utilizam ferramentas gerenciais. A pouca aderência dessas ferramentas propostas pela contabilidade gerencial se deve, principalmente, ao fato delas não se mostrarem eficazes para resolver problemas como avaliação de desempenho, compensação de gestores e alocação de custos (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

A empresa é um ambiente institucional e refém de mudanças não apenas externas, como por exemplo, a concorrência, abordada no contexto desse estudo, mas também internas. Essas mudanças devem ser enfrentadas pelos gerentes que deverão utilizar de estratégias para que a organização se adapte às incertezas ambientais, e para isso ele deverá administrar ativamente o controle do fluxo de recursos (GREINER, 1972).

2.2 Controle gerencial e a tomada de decisão

Administrar é um processo dinâmico baseado em tomar decisões sobre o uso de recursos para que se alcance os objetivos da empresa. Tomar decisão consiste em fazer escolhas sobre planejamento, organização, direção e controle (MAXIMIANO, 2000).

A expectativa de retorno exige que a tomada de decisão seja eficiente, ou seja, a escolha dos recursos necessários para a administração do negócio deve atingir os objetivos da empresa, a qual deve seguir um modelo de decisão, que tem o intuito de definir quais ações e de que forma elas deverão ser executadas para que se alcance um determinado estado da natureza (TUNG, 1983). Para isso é necessário um sistema que ofereça informações gerenciais, bem como contábil, de custos e orçamento (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2004).

Para Anthony e Govindarajan (2001) o controle gerencial é uma ferramenta estratégica capaz de direcionar a organização aos seus objetivos. Trata-se de um processo que os gestores influenciam os trabalhadores a seguirem às estratégias traçadas.

O controle gerencial constitui, portanto, de um conjunto de artefatos gerenciais para a gestão do negócio. Entende-se como artefatos gerenciais as ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão e produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções (SOUTES; GUERREIRO, 2007). Os artefatos gerenciais são caracterizados como técnicas de planejamento e controle gerencial, que envolve informações do desempenho da organização (OYADOMARI *et al.*, 2008).

Um cenário marcado pela competitividade onde as gestões são desafiadas a se adaptarem às mudanças bem como manter ativas sob qualquer circunstância, exige que os gestores das organizações possuam habilidade e competência e também usufruam de práticas gerenciais como estratégia para garantir a continuidade do negócio (ESPEJO, 2008). Para assegurar a sobrevivência das empresas em um mercado marcado pela concorrência, é necessário adotar um processo eficiente que seria a utilização de uma estrutura sistemática que auxilie o gestor em suas decisões e contribua para que as suas metas sejam alcançadas. A contabilidade gerencial se destaca pela capacidade em acumular informações úteis para contribuir na tomada de decisão, pois possui artefatos que podem ser usados como estratégias no controle de gestão das empresas (CASTANHEIRA *et al.*, 2012).

Soutes e Guerreiro (2007) realizaram uma pesquisa exploratória sobre o uso de artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas brasileiras. Nesse estudo os autores segregam os artefatos da contabilidade gerencial em tradicionais e modernos, como proposto por Sulaiman *et al.* (2004) e também por Soutes e De Zen (2005). Classificaram então como artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Consideraram como artefatos modernos: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (target costing), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (Economic Value Added), simulação, Balanced Scorecard e gestão baseada em valor (VBM). O enfoque da pesquisa é um dos artefatos citados, a elaboração e o uso formal do orçamento.

2.3 Orçamento

A origem do orçamento iniciou-se em 1760 na Inglaterra, surgindo como uma necessidade de planejar e controlar os gastos governamentais (THEISS, 1937). Porém, antes mesmo disso, em 1689 a Constituição Inglesa estabelecia que a cobrança de impostos e os gastos dos recursos só poderiam ser realizados pelo rei e ministro após a autorização do Parlamento. Em 1907, o congresso americano aprovou a obrigatoriedade da elaboração do orçamento público, sendo Nova York a primeira cidade a implantá-lo. A utilização do orçamento nas instituições privadas foi iniciada em 1919 pela empresa americana Du Pont de Memours, já no Brasil a prática só teve início em 1940 (LUNKES, 2009).

Padoveze (2004) definiu orçamento como um conjunto de atividades de uma empresa que são organizadas quantitativamente e capazes de expressar através dos números informações dos departamentos da organização, que englobam as políticas de compras, as produções, vendas, recursos humanos e gastos em geral. Para o autor, “orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício”. Sendo assim, o orçamento busca controlar os resultados através da reunião dos objetivos da empresa (SILVA; BISPO; MAIA, 2015).

O orçamento é uma atividade de planejamento para um período específico da organização, onde são traçados as receitas e as despesas, e que estão sob a responsabilidade de um determinado executivo (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001). Trata-se de um planejamento, pois é fruto do consenso entre o gerente e o seu superior hierárquico, onde são traçadas as receitas e despesas, chegando ao lucro previsto.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2006) e Frezatti (2009), a elaboração de orçamentos que auxilie a administração é a ferramenta mais importante e utilizada para facilitar na execução do processo de gestão, pois compreende o planejamento e conseqüentemente o controle de resultados.

Para que se tenha uma gestão eficiente em uma organização, o planejamento é uma atividade útil e eficaz. O orçamento empresarial trata-se de um representante do planejamento gerencial, uma vez que é uma estratégia capaz de definir em termos financeiros os objetivos da organização traçando-os como metas a serem cumpridas (CORR e HILL, 1998). De acordo com a pesquisa de Soutes e de De Zen (2005) o orçamento é uma prática gerencial tradicional usado pelos gestores como base para a tomada de decisão.

A utilização de orçamentos empresariais vai além da necessidade das empresas em traçar limite de gastos, pois segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004) a maioria das organizações o utiliza para focar nas finanças e operações da empresa, capaz de transparecer aos gestores os problemas principais bem como vantagens, facilitando a tomada de decisão para que se evitem os problemas e aproveitem as vantagens.

O orçamento é um sistema capacitado de quantificar em valores físicos e monetários os planos da administração da empresa (BRAGA, 1995). A tradução dos objetivos da organização em ações quantificadas e resultados mensurados contribuem para que as metas sejam cumpridas com eficiência (SOBANSKI, 2000).

Se produzido de forma eficiente os sistemas orçamentários torna possível a presença de planejamento e controle na gestão. Todavia, um planejamento se torna inútil caso não haja um acompanhamento para assegurar sobre o fiel cumprimento das metas e objetivos traçados na fase da execução do que foi planejado.

Os objetivos da ferramenta são apresentados no quadro 1, segundo Brookson (2000).

Quadro 1 – Objetivos do orçamento

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais da empresa.
CONTROLE	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
AVALIAÇÃO	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson (2000).

Brookson (2000) salienta que os orçamentos são fundamentais para o planejamento e controle da empresa, pois com a sua elaboração os líderes são coordenados a executarem as suas ações, dando autonomia para que o gestor de cada área projete metas de receitas e despesas. Essa atitude permite a comunicação dos diversos gerentes da equipe, uma vez que quantitativamente serão informados os objetivos da empresa, facilitando para que a equipe trabalhe para alcançá-los, além de terem o acompanhamento se as atividades estão operando de forma a contribuir para atingir o que foi planejado.

Alguns tipos de orçamento serão apresentados no quadro 2 a seguir:

Quadro 2 – Tipos de orçamento

Tipos	Descrição
Orçamento base zero	A principal característica desse tipo de orçamento é a exclusão do histórico de despesas passadas, ou seja, são orçadas apenas as despesas necessárias para o ano seguinte (LEITE, 2008).
Orçamento estático	O orçamento estático é independente das alterações das atividades. Uma vez orçado, ele não pode sofrer modificações, mesmo havendo mudança nas atividades (WARREN; REEVE; e FESS, 2008).
Orçamento flexível	Passível de modificação, esse tipo de orçamento prevê quais despesas devem ter sido ocasionadas pelos volumes reais de vendas e de produção (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008).
Orçamento ajustado	Sua implantação é decorrente de qualquer alteração no planejamento original, ou seja, ele é o orçamento que apresenta os valores atualizados frente às mudanças do orçamento original (SOUSA; BORINELLI, 2012).

Fonte: Adaptado de Monteiro, Pereira e Assis (2014)

Lunkes (2009) divide o orçamento em etapas: o orçamento operacional e o financeiro. A etapa operacional compreende aos planos das atividades da organização, e é composta pelos seguintes elementos: orçamento de vendas, orçamento de produção e orçamento de despesas operacionais (PADOVEZE, 2012). Já a etapa financeira diz respeito aos valores monetários do que foi orçado na etapa anterior, e é composta por: orçamento de investimentos, orçamento de financiamentos, orçamento de caixa, projeção das demonstrações financeiras, e análise financeira das projeções (PADOVEZE; TARANTO, 2008; FREZATTI, 2009).

Frezatti (2009) destaca a importância de se adotar premissas para elaborar o plano orçamentário, pois segundo o autor, essa adoção irá orientar todo o processo de desenvolvimento do orçamento. Atkinson *et al.* (2008) afirmam que para realizar o processo orçamentário a empresa deverá: “1. Identificar seus objetivos a longo prazo e suas metas a curto prazo e ser específica no estabelecimento de metas e na avaliação do desempenho

relativo as elas; 2. Reconhecer a necessidade de enxergar a empresa como um sistema de componentes interagindo que devem estar coordenados; 3. Comunicar as metas da empresa a todos os seus sócios e envolvê-los no processo orçamentário; 4. Antecipar problemas e tratá-los proativamente em lugar de reativamente".

Pode-se destacar como benefícios do orçamento como base de auxílio à gerência para tomar as decisões: 1. Permitir aos gestores uma visão de futuro por meio da concretização do planejamento; 2. Oferecer confiança no julgamento do desempenho da empresa no período planejado; 3. Auxiliar os gestores no controle de sua diligência, a fim de que a execução se aproxime ao que foi orçado colaborando, portanto, que os objetivos da organização sejam alcançados (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Como auxiliar na tomada de decisão com o propósito de permitir que a empresa atinja suas metas, o orçamento vai além de uma ferramenta que limita os gastos da empresa a partir da projeção de seus ganhos, ele é um instrumento que converge a atenção para o operacional e financeiro da organização e permite a previsão de possíveis problemas que requerem uma prudência por parte do tomador de decisão (LEITE *et. al*, 2008).

Somado aos benefícios da ferramenta em questão, há limitações que estão relacionadas à dificuldade em se prever o que ocorrerá no prazo planejado, uma vez que essas previsões não são uma garantia do que realmente vai acontecer, ou seja, são estimativas passíveis a erros. Qualquer fato interno ou externo que fuja do comando da administração são capazes de interferir no que foi planejado. Portanto, o orçamento será eficaz se as estimativas tiverem sido quantificadas de forma correta (LUNKES, 2003). Dessa forma, King *et. al* (2010) afirma que quanto mais incerto o ambiente mais difícil o controle gerencial fazendo com que os orçamentos dispendam à desatualização.

Diante das vantagens e limitações oferecidas pelo instrumento, o julgamento da adoção ou não de tal artefato gerencial, está nas mãos da organização que deverá analisar o seu custo benefício e saber se atende aos interesses da empresa (SILVA; BISPO; MAIA, 2015).

3 METODOLOGIA

O presente trabalho trata-se de um estudo de casos múltiplos, que são pesquisas que utilizam mais de um estudo de caso, confrontando a teoria com os resultados de cada caso (YIN, 2005). Dessa forma, permite uma aproximação com a realidade social e capaz de apurar as semelhanças e diferenças entre os casos analisados (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Quanto aos objetivos, o presente trabalho é caracterizado como descritivo, visto que buscou revelar se as gestões de postos de combustíveis utilizam o orçamento empresarial como ferramenta estratégica para a tomada de decisão.

. Vergara (2000) diz que a pesquisa descritiva revela as características de uma população ou fenômeno, tendo como principal objetivo “tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno.”

Trata-se de um estudo que apresenta uma abordagem qualitativa do problema, cuja coleta dos dados foi através de uma entrevista semi-estruturada.

Beuren et al. (2009) defende que a abordagem qualitativa permite uma análise mais profunda em relação à quantitativa, uma vez que mais do que medir ou enumerar as unidades, ela pretende evidenciar características e descobrir particularidades do indivíduo ou entidade que está sendo pesquisado.

3.1 Amostra e instrumento da pesquisa

Há no Brasil 41.829 postos de combustíveis, sendo 17.128 revendedores de “bandeira branca” que correspondem à parcela de 40,95%. Esses estabelecimentos comerciais estão divididos da seguinte maneira: 39,24% na região Sudeste, 24,69% na região Nordeste, 19,54% na região Sul, 8,78% na região Centro-Oeste e 7,75% na região Norte (ANP, 2017). No estado de Goiás há 1.629 postos de abastecimento.

A população da pesquisa é composta pelas gestões que administram o total de 1.629 postos de abastecimento localizados em Goiás, segundo dados apontados pela ANP (2017).

Devido à impossibilidade em realizar a pesquisa em todas as gestões responsáveis pelos postos de combustíveis em Goiás, a amostra limitou-se aos estabelecimentos localizados em Goiânia e região metropolitana, adotando o critério de acessibilidade. Portanto, a amostra da população foi estabelecida devido ao acesso do autor aos dados, e é composta por 4 gestões de postos de combustíveis, sendo 2 situados na cidade de Goiânia e 2 na cidade de Abadia de

Goiás. As entrevistas foram agendadas por telefone, e realizadas presencialmente onde são operadas as atividades administrativas dos postos de combustíveis.

Para analisar os dados, uma gestão localizada em Abadia de Goiás não será utilizada, pois a entrevistada não se enquadrou ao perfil esperado para responder as perguntas. Ela nos informou que apenas cumpre ordens vindas dos proprietários e que participa de atividades rotineiras dos postos, como coordenar as atividades dos frentistas, na contagem de estoque, fechamento de caixas, etc.

O instrumento de pesquisa adotado é a entrevista semi-estruturada. Segundo Boni e Quaresma (2005) esse instrumento é formado por perguntas abertas e fechadas, dando a possibilidade ao entrevistado de discorrer sobre o tema proposto. O entrevistador deve pré-definir as questões que serão levantadas durante a entrevista, que deverá ser conduzida se assemelhando ao contexto de uma conversa informal. A principal vantagem na utilização desse tipo de instrumento “é a possibilidade de uma melhor amostra da população de interesse.” Além disso, é ideal para “delimitar o volume das informações, obtendo assim um direcionamento maior para o tema, intervindo a fim de que os objetivos sejam alcançados.”.

As entrevistas foram realizadas com os gestores dos postos de combustíveis, e gravadas com prévia autorização dos entrevistados, os quais foram instruídos por uma carta de apresentação, que se encontra no Anexo 2.

3.2 Roteiro da entrevista

Para a formulação das questões do roteiro de entrevista semi-estruturada para a coleta de dados, utilizou-se como base as pesquisas dos autores como: Oyadomari *et al.*, 2008; Burns e Scapens, 2000; Maximiano, 2000; Braga, 1995 e Monteiro, Pereira e Assis, 2014.

O roteiro da entrevista foi estruturado em cinco seções, conforme Anexo 1, compostas de questões que buscaram mostrar de que forma as gestões dos postos de combustíveis utilizam o orçamento empresarial como ferramenta de auxílio na tomada de decisão. As seções que compõem o roteiro da entrevista são: 1. perfil do entrevistado; 2. perfil da empresa; 3. teoria institucional; 4. controle gerencial; 5. orçamento.

Na primeira seção buscou-se descrever o perfil dos entrevistados, já na segunda, destacar as características da gestão, bem como dos postos de combustíveis administrados por

ela. Na terceira objetivou abordar questões que revelassem se há procedimentos institucionalizados nas empresas, como aborda a teoria institucional. Na quarta, foram evidenciados aspectos relevantes relacionados ao controle gerencial utilizado pela gestão no desempenho de suas funções e na tomada de decisão. Na quinta procurou-se verificar de que maneira a gestão realiza o orçamento, sendo formal ou informal, bem como as principais dificuldades em elaborá-lo.

3.3 Descrição e análise do conteúdo

Para analisar o conteúdo obtido nas entrevistas, foi utilizado o método de análise de discurso, que segundo Martins (2008) é a maneira adequada de interpretar um estudo de caso: "São frequentes as necessidades de compreender depoimentos falados e escritos de atores de um estudo dessa natureza, daí o interesse pela análise do discurso." (MARTINS, 2008, p. 55).

Para elaborar o conteúdo obtido nas entrevistas realizadas, foram traçadas variáveis que determinaram perguntas delimitadas a partir do objetivo da pesquisa, a fim de se identificar o que foi abordado no referencial teórico. Diante do método abordado acima, as entrevistas terão seus discursos analisados para alcançar o objetivo do trabalho.

As variáveis são levantadas no quadro 3 a seguir:

Quadro 3 – Variáveis

Variáveis	Roteiro da entrevista	Autores
Teoria Institucional I. Rotinas II. Integração	- Você controla os gastos dos postos? De que forma essa tarefa é realizada? - Com qual gasto você tem a maior preocupação? - A gestão controla os estoques? De que forma? - Frequentemente como são realizadas as compras? São realizadas cotações, verificadas as	- Burns e Scapens (2000)

	disponibilidades de caixa? - Além dessas atividades, quais outras são rotineiras na empresa? - Estes controles são realizados com qual frequência? - A gestão tem o hábito de consultar o contador para tomar algum tipo de decisão? Qual por exemplo?	
Controle gerencial I. Escolhas II. Estratégia III. Ferramentas IV. Sistemas	- Você tem conhecimento da sua margem por produto? - A maioria das escolhas são baseadas em valores financeiros, econômicos ou estatísticos? - Rotineiramente são estabelecidos objetivos (anuais, mensais, etc.)? - A rentabilidade é planejada? De que forma? - Qual ferramenta ou recurso é mais utilizado no processo decisório da gestão? - Você tem ideia do seu ponto de equilíbrio? - A gestão utiliza algum <i>software</i> para registrar, armazenar, processar e organizar as informações geradas por todos os processos da empresa? Qual?	- Maximiano (2000) - Oyadomari <i>et al.</i>, (2008) - Anthony e Govindarajan (2001) - Figueiredo e Caggiano (2004)
Orçamento I. Projeções II. Controle de resultados III. Tipos de orçamento IV. Dificuldades	- A gestão projeta as receitas e despesas previstas durante um determinado período para cada estabelecimento que é responsável? - Essa projeção é realizada em alguma planilha ou <i>software</i>? - Esse tipo de projeção (orçamento) é feito com que frequência? Qual o mês de início e término da elaboração	- Soutes e De Zen (2005) - Frezatti (2009) - Monteiro, Pereira e Assis (2014) - Silva, Bispo e Maia (2015)

	do orçamento? - As previsões são feitas levando em conta o nível de atividade das empresas, isto é, o volume de vendas previsto naquele período? - Você tem o conhecimento do resultado mensal da empresa? - As despesas passadas são levadas em conta para se fazer previsões futuras? - Depois de feitas projeções/previsões de receitas e despesas, elas são passíveis de modificações? - Caso haja mudanças no que foi planejado, é realizada uma nova previsão em relação aos ganhos e gastos das empresas? - Caso não haja elaboração formal do orçamento, quais são os motivos da não elaboração? - Quais são as dificuldades encontradas para não elaborar o orçamento? - Na sua opinião, a elaboração do orçamento contribuiria para um melhor desempenho dos resultados das empresas?	
--	---	--

Fonte: Elaboração própria.

As gravações obtidas durante as entrevistas, que duraram uma média de 20 minutos, foram transcritas através da utilização do reconhecedor de voz, *Speech* (google.com/speech). Após transcritas, os diálogos foram analisados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos entrevistados e caracterização das empresas

O objetivo desta seção é identificar o perfil das empresas da amostra bem como dos seus gestores. As empresas estudadas possuem como principal atividade o comércio varejista de combustíveis, e a prestação de serviços de abastecimento e troca de óleo.

No quadro 4 a seguir, será apresentado o perfil dos entrevistados:

Quadro 4 – Perfil dos entrevistados

Gestor	Idade	Gênero	Formação	Cargo	Tempo de atuação no cargo
Gestor I	32 anos	masculino	Graduação em Ciências Contábeis	Gestor	9 anos
Gestor II	21 anos	masculino	Graduando do 9º período de Direito	Gestor	1 ano
Gestor III	49 anos	feminino	Graduação em Administração	Sócia administradora	10 meses

Fonte: Elaboração própria.

A formação dos gestores é impactante quanto ao seu domínio sobre os temas propostos durante o diálogo. Pois os gestores I e III por terem formação acadêmica ligada ao cargo exercido por eles, demonstraram maior conhecimento ao serem empregadas palavras técnicas durante a entrevista, como: “margem de lucro”, “ponto de equilíbrio”.

As principais características de cada gestão são abordadas no quadro 5 a seguir:

Quadro 5 – Perfil das empresas

Gestão	Tempo no mercado	Número de postos	Os postos são “bandeirados”?	Número médio de colaboradores/posto	Contabilidade interna ou terceirizada?
Gestor I	18 anos	3	2 não, 1 sim	10	Interna
Gestor II	11 anos	1	não	14	terceirizada
Gestor III	4 anos	1	sim	7	terceirizada

Fonte: Elaboração própria.

Tanto a gestão quanto os estabelecimentos comerciais que I e II são responsáveis, estão localizados no município de Goiânia. Já a gestão III é responsável pela administração de 1 posto em Abadia de Goiás, onde também funciona a sua gestão.

4.2 Procedimentos institucionalizados

Nesta seção buscou-se retratar a empregabilidade de procedimentos institucionalizados nas gestões de postos de combustíveis. Portanto, com o intuito de desvendar se há rotina nas empresas analisadas, bem como a integração do pessoal, conforme explorado por Burns e Scapens (2000), foi questionado durante a entrevista se a gestão possuía hábitos dentro da organização, como: controle de gastos, controle de estoques e compras.

Os três entrevistados afirmaram fazer parte da rotina diária das empresas a contagem de estoques e o fechamento dos caixas, a fim de se averiguar se o valor da entrada em caixa está coerente com a saída de estoques. A gestora III mostrou a folha de contagem de estoque que ela havia realizado naquele dia, explicando a metodologia adotada.

Sobre as compras, afirmaram não fazer parte da rotina diária, pois são realizadas apenas para atender às necessidades das empresas. Porém, em I e II durante processo de compras de produtos para revenda quanto de outros materiais para atender as empresas, são realizadas cotações. Já a III administra um posto bandeirado, que tem contrato de exclusividade de compra apenas com uma distribuidora, portanto não realiza cotações de

produtos para revenda, apenas de outros materiais que não engloba óleos lubrificantes, aditivos e combustíveis.

O gestor I salientou ainda que *“antes de comprar é hábito da empresa realizar pesquisa de mercado e optar pela proposta que ofertar o menor preço, e não a melhor condição de pagamento, pois é política da empresa efetuar pagamentos preferencialmente à vista.”*

Na gestão III, a entrevistada enfatizou também como política rotineira da organização, a contenção dos gastos. Segundo ela, na tentativa de aumentar os resultados a fim de cumprir com as obrigações financeiras do estabelecimento, como empréstimos bancários, as lâmpadas foram substituídas por outras mais econômicas e houve corte no quadro de pessoal: *“Estamos trabalhando com uma escala reduzida de funcionários, trocamos todas as lâmpadas por outras mais econômicas para conter os gastos.”*

Explorando sobre a questão da integração entre o pessoal, o gestor I afirmou possuir integração direta entre o departamento contábil e financeiro com o tomador de decisão, já que são departamentos presentes internamente na organização, prestando toda a informação necessária ao responsável por fazer escolhas: *“O departamento contábil e financeiro fornecem as informações que precisarmos, e trabalham ligados dentro da organização.”*

O gestor II afirmou possuir pouca integração com o departamento contábil para tomar decisões, já que a contabilidade não é interna na organização. Portanto, a integração que ocorre é entre os colaboradores que prestam o serviço de abastecimento com a gestão. Situação semelhante à da III, que também não possui uma relação direta com o contador para tomar decisões, porém as demonstrações contábeis são repassadas à empresa: *“Essa semana mesmo precisamos das demonstrações contábeis do posto para levarmos ao banco, na tentativa de fazer um empréstimo, daí contatamos nosso contador para nos enviar esses documentos.”*

Verificou-se, portanto, a presença de procedimentos institucionalizados, como, rotinas ligadas ao controle de gastos, estoques e compras. Porém, a utilização de ferramentas gerenciais não se apresenta institucionalizadas nas amostras analisadas, corroborando os estudos de Grandlund (2001), Bright *et al.* (1992) e Guerreiro *et al.* (2006), que concluíram sobre a baixa aderência de ferramentas gerenciais nas empresas.

4.3 Controle gerencial e a tomada de decisão

Nesta seção buscou-se avaliar se as escolhas são baseadas nas seguintes variáveis: planejamento, ferramentas e sistemas dentro da organização. A fim de se verificar se a gestão realiza planejamento antes de se executar alguma ação, foi questionado se há a definição de objetivos e se algum plano de ação é traçado.

O gestor I afirma que em relação aos objetivos da empresa eles procuram acompanhar se o resultado está gerando lucro ao invés de prejuízo, porém nenhum objetivo em valor é projetado: *“Não traçamos metas de resultados, porque o mercado é muito volúvel. A gente pode até tentar traçar metas, mas o preço do combustível depende de cotação de dólar, que um dia pode estar mais alto outro dia estar mais baixo. O que procuramos fazer é acompanhar se o resultado não está sendo prejuízo, mas fazer uma projeção futura em valor é muito difícil.”*

O gestor II ao ser questionado sobre os objetivos a serem alcançados, afirmou traçar o lucro almejado em determinado período, alegando também ter dificuldades de se projetar a receita de vendas, bem como o custo dos produtos vendidos, por se tratar de um mercado inconstante na questão dos preços.

A entrevistada III afirmou que são estabelecidos objetivos de resultados na empresa, enfatizou ainda que para alcançar os resultados almejados são feitos planos de ações: *“Tenho feito testes na escala dos funcionários, tentei uma escala com menos funcionários, onde 1 funcionário trabalha ‘dobrando’, trocando as lâmpadas. Todo mês é realizada algum tipo de ação para conter os gastos.”* Questionada sobre ações para aumentar as vendas, ela afirmou que mensalmente são realizadas reuniões com os frentistas, que são estimulados através de metas por veículos abastecidos, a realizarem um atendimento cordial e eficiente, evitando ao máximo que os clientes aguardem muito tempo no pátio, conquistando assim a fidelização desses clientes.

Quanto às ferramentas ou recursos utilizados no processo decisório das empresas, o gestor I apresentou domínio no uso do Ponto de Equilíbrio, utilizado para verificar se o volume de vendas do mês foi o suficiente para cobrir as despesas fixas desse período (ATKINSON *et al.*, 2008): *“Não conseguimos colocar uma meta de vendas o suficiente para cobrir as despesas, pois o preço pode variar de um dia pro outro de forma inesperada. O que*

fazemos é acompanhar se o ponto de equilíbrio, que é calculado em uma planilha do excel, foi alcançado naquele mês.”

O gestor da II descreveu o uso do Ponto de Equilíbrio como recurso para a tomada de decisão, porém sem saber que se tratava de uma ferramenta gerencial. *“O recurso que utilizamos é tentar estimar uma margem de lucro e trabalhar para que as vendas seja o suficiente para cobrir as despesas previstas.”* Afirmou ainda traçar a margem de lucro e trabalhar sempre para mantê-la pelo menos constante, não há uma preocupação em aumentá-la.

A entrevistada III afirmou realizar na planilha uma estimativa de receita mínima suficiente para cobrir as despesas fixas da empresa, demonstrando conhecimento sobre a ferramenta “Ponto de Equilíbrio”. Destacou também, que a preocupação é trabalhar para atingir pelo menos essa receita projetada.

O uso de *software* é utilizado pelas empresas para registrar e armazenagem informações sobre vendas, estoques, resultados, despesas, dentre outras informações geradas pelas atividades operacionais das empresas. Na gestões I e III, usa-se o *Tech Posto* e na II o sistema utilizado é o *AutoXPert*. Os entrevistados afirmaram que o *software* que utilizam é primordial e indispensável nas rotinas da administração dos estabelecimentos.

Com fim de entender como são feitas as escolhas dentro das organizações estudadas neste trabalho e comprovar a defesa de Maximiano (2000), os entrevistados foram indagados sobre o que baseiam as suas escolhas.

Na gestão I, as decisões que envolvam investimentos são planejadas com antecedência, seja na estrutura do posto, ou alguma aplicação financeira. No caso de uma reforma ou adaptação nos estabelecimento, é verificada a disponibilidade de caixa, que se for positiva, é feita uma programação, e então traçado um cronograma de trabalho de forma que a movimentação de clientes nos postos não seja prejudicada, podendo acarretar na diminuição de vendas. No caso de aplicação financeira, são decisões que partem do proprietário dos postos, e são decididas diretamente entre ele e o gerente das contas bancárias.

O gestor II afirmou que as decisões são planejadas, além da consulta de disponibilidade de caixa para se fazer algum investimento, pesquisas de mercado são realizadas e amigos do setor são consultados.

A entrevistada III assumiu a administração do posto há menos de 1 ano, e relatou que a empresa estava endividada e com empréstimos bancários a serem liquidados, portanto ela

tem tomado decisões restritas à disponibilidade de caixa da empresa, bem como trabalhando para aumentar o fluxo de clientes e consequentemente a receita de vendas.

Notamos, portanto, que as escolhas dos postos analisados são planejadas com base em valores monetários, verificados a partir dos dados fornecidos pelos *softwares* operacionais utilizados pela organização.

4.4 Elaboração e utilização do orçamento

Neste tópico foram feitas perguntas “chaves” para atingir os objetivos deste estudo. O questionário presente nesta seção buscou desvendar se há a elaboração do orçamento, sendo este formal ou informal, nas gestões dos postos. Caso essa hipótese seja afirmativa, buscamos entender de que forma a ferramenta é elaborada e utilizada pelos administradores dos estabelecimentos. No caso da hipótese negativa, buscou-se revelar os principais motivos bem como as dificuldades encontradas para a não elaboração da ferramenta.

O entrevistado da gestão I negou realizar a projeção das receitas de um determinado período, pois segundo ele, os preços oscilam bastante e são imprevisíveis já que os valores do combustível dependem da cotação do dólar, bem como de outros fatores particulares do mercado. Em contrapartida, ele nos afirmou ser possível realizar a projeção de despesas fixas de um período, porém essa previsão não é realizada regularmente, pois segundo o gestor, despesas inesperadas estão sujeitas a ocorrerem a qualquer momento, como por exemplo, assaltos, eventuais prejuízos causados pelos clientes nas bombas, ou algum funcionário abastecer o combustível errado em veículos, dentre outros fatores.

Ele afirmou ainda, que a previsão não é a maior preocupação da gestão, já que considera inseguro trabalhar com valores estimados. Porém há uma preocupação em acompanhar mensalmente a rentabilidade de cada estabelecimento que ele é responsável. Por ele ser o contador da empresa, ele tem conhecimento e livre acesso às demonstrações das empresas que transparecem as informações sobre os resultados mensais. Segundo ele *“é melhor você trabalhar em cima do resultado. É lógico que o orçamento pode ajudar mas não acho tão exato e seguro.”*

O entrevistado II ao ser questionado sobre a elaboração do orçamento disse que alimenta mensalmente uma planilha com as despesas fixas, porém ressaltou sobre a previsão das receitas e despesas inesperadas: *“Nós até tentamos, porém no mercado de combustíveis é*

muito complicado fazer isso. É muito difícil ser controladas as receitas e as despesas. No caso das despesas, existem as fixas, porém de um mês para o outro sempre aparecem despesas inesperadas que não são possíveis de terem seus valores previstos, como por exemplo, um dano em uma bomba, em um tanque ou na cobertura do posto. No caso da receita temos a instabilidade do preço do combustível, também não sendo possível de serem prevista.”

Salientou ainda, que considera importante a elaboração do orçamento, porém não o realiza devido às particularidades do mercado que tem seus preços variando frequentemente. Todavia, ele não dispensa o conhecimento sobre o resultado mensal que a empresa tem tido.

A gestora III afirmou que é feita uma previsão de receita de vendas baseando-se nas vendas da semana anterior, porém ela afirmou fazer de forma bem informal essa projeção semanal, utilizando o *software Tech Posto* para verificar o que vendido na semana anterior, com o objetivo de manter as vendas constantes ou aumentar o volume de litros de combustíveis vendidos. Essa previsão é repassada aos frentistas para que eles trabalhem empenhados em atingir o planejamento que foi realizado. As despesas são orçadas, pois segundo a proprietária, o saldo em caixa não tem sido o suficiente para extrapolar as despesas fixas do posto. Portanto, elas são estimadas e controladas regularmente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o estudo observamos que apenas um, entre os três entrevistados, possuem ligação direta e domínio sobre as informações contábeis. Esse entrevistado possui o cargo de gestor das empresas e possui formação acadêmica na área contábil, desempenhando também o papel de contador. Já os outros dois entrevistados não possuem formação na área contábil, e não demonstraram domínio e amplo conhecimento sobre as principais ferramentas gerenciais abordadas durante a entrevista.

Notou-se que o setor no qual as empresas estão inseridas possuem características particulares ressaltadas pelos três entrevistados. Uma dessas características é a variação frequente dos preços dos combustíveis. Esse fator foi considerado como empecilho comum a dois gestores na elaboração do orçamento. Justificaram que a inconstância dos preços de compra e venda bem como a volatilidade do mercado não os permite fazer projeções monetárias e traçar objetivos quantitativos. Porém, a terceira entrevistada afirmou realizar orçamento, o que é feito semanalmente, já que os preços dos produtos variam frequentemente.

Foi observado que a maior preocupação dos gestores é manter a margem de lucro constante, todavia os planos e ações são baseados em valores realizados, e as principais decisões dependem de valores financeiros disponíveis.

Conclui-se com o estudo de caso múltiplo, que as gestões de postos de combustíveis estão voltadas à continuidade de suas atividades mantendo a margem de lucro, e fazendo pouco uso de informações contábeis e ferramentas gerenciais, em específico o orçamento empresarial, para traçar metas e objetivos concentrados na maximização de seu resultado.

O mercado de combustíveis é constantemente alvo de fiscalizações, sendo essas no âmbito tributário, trabalhista, meio ambiente, reguladores de qualidade, sindical, dentre outros. Por esse motivo, grande parte dos gestores se mostram receosos em abrir as portas de seus escritórios e responder perguntas a pessoas que não estejam ligadas às suas atividades. Assim, encontrar gestores dispostos a contribuir com a minha pesquisa, não foi uma tarefa fácil. Na tentativa de agendar as entrevistas, foi necessário recorrer a gestores que eu já me conhecesse ou que tivesse amigos em comum. Durante a realização das entrevistas, a falta de acessibilidade aos documentos que comprovassem os discursos dos gestores, também foi um empecilho ao estudo.

Outra limitação deste trabalho está no procedimento adotado, pois o estudo de caso múltiplo não possibilita a generalização dos resultados obtidos, pois tratamos uma amostra com apenas três gestões que foram escolhidas pelo critério de acessibilidade. Além disso, as particularidades do setor, como a inconstância dos valores praticados, não me permitiram um diálogo mais amplo se tratando de assuntos gerenciais ligados à utilização de ferramentas.

Vale ressaltar as raras pesquisas que abordam sobre a utilização de informações contábeis e gerenciais no setor de combustíveis. Portanto, sugiro estudos que abordam a influência de aspectos contábeis na tomada de decisão em empresas do mesmo setor, porém em outras regiões onde não sofram com a instabilidade do preço do combustível comercializado, como ocorre aqui em Goiás.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS. Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, 2017. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/wwwanp/>. Acessado em novembro de 2017.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo: Atlas, 2001.
- AIFUR, L. *et al.* Práticas orçamentárias nas cooperativas da região sul do Brasil: um estudo empírico. Revista ADMpg (Online), v.2, p. 44-51, 2009.
- ATKINSON, A. A. *et al.* Contabilidade gerencial. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Famá. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARDIN, L. Análise de Conteúdo. Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2009.
- BARROS, P. E. O. Diagnóstico ambiental para postos de abastecimento de combustíveis – DAPAC. Itajaí: Universidade do Vale do Itajaí, 2006.
- BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BONI, V. e QUARESMA, S. J. (2005), “Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais” in Revista Electrónica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC Vol. 2, nº 1 (3), <https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027/16976>, consultado em 21 de Maio de 2017.
- BRAGA, Roberto. Fundamentos e técnicas de administração financeira. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRIGHT, J. *et al.* The deployment of costing techniques and practices: a UK study. Management Accounting, v. 3, p. 201-212, 1992.
- BROOKSON, S. Como elaborar orçamentos. São Paulo: Publifolha, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. Management Accounting Research, v.11, p. 3 - 25, 2000.
- CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. C.; AQUINO, A. C. B. Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.
- CASTANHEIRA, D. R. F.; SAUAIA, A. C. A. A prática do orçamento empresarial: uma ferramenta de apoio à decisão. In: I Encontro de Administração da Informação, 2007, Florianópolis, SC. Anais do I EnADI da ANPAD, 2007. p. 1-17.

CASTANHEIRA, D. F. R.; SOUSA, A. F.; LUPORINI, C. E.; ROJO, C. A. O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial: um estudo comparado em indústrias farmacêuticas de médio porte. *Revista de Finanças Aplicadas*, v. 1, p. 1-20, 2012.

COMÉRCIO varejista. 2016. Disponível em: <<http://br.advfn.com/indicadores/comercio-varejista>>. Acesso em: 13 out. 2016.

DE SOUZA, F. J. C.; REZENDE, A. L. L. A importância da contabilidade gerencial para as micro e pequenas empresas: estudo de caso na micro empres El Shaday Baby. *Revista de Administração e Contabilidade*, Pará, v. 1, n. 5, jan-jun. 2016. <<http://www.racestaciopara.com.br/ojs/index.php/rac/article/view/95>>. Acesso em 22 set. 2016.

ESPEJO, M. M. D. B. Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C., FIGUEREDO, M. S. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, MG, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set. 2011.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. Controladoria: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, A.K. L. J.; CALLADO, A. L. C.; SOARES, K.R. A utilização de orçamento como ferramenta de gestão por empresas do setor da construção civil. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Foz do Iguaçu. Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 141-146, 2001.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard BusinessReview*, v. 50, p. 37-46, 1972

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n. 2, 2006.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. Contabilidade gerencial. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JÚNIOR, C. G. Entendendo o setor de combustíveis. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/entendendo-o-setor-de-combustiveis/60402/>. Acessado em setembro de 2016.

KING, R.; CLARKSON, P. M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, v. 21, n. 1, p. 40-55, 2010.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. Administração princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 19, n.47, p. 56-72, 2008.

LUNKES, R. J. Manual de orçamento. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES, R. J. Manual de Orçamento. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. Fundamentos de metodologia científica. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Gilberto de A.; THEÓPHILO, Carlos R. Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINEZ, M. L. Análise Setorial: a indústria do petróleo. Volume I e II: Gazeta mercantil, Abril de 1999.

MAXIMIANO, A. C. A. Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEGGINSON, L. C.; MOSLEY, D. C.; PIETRI JUNIOR, P. H. Administração: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998.

OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; NETO, O. R. M.; DE LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: Um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Neo-Institucional. *Anais do 8º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria*, São Paulo, 2008.

PADOVEZE, C. L. Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

PADOVEZE, C. L. Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

RIBEIRO, M. S.; GRATÃO, A. D. Custos Ambientais – O caso das empresas distribuidoras de combustíveis. In: Congresso Brasileiro de Custos, 7., 2000, Recife.
<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3020>>. Acessado em novembro de 2016.

SELZNICK, P. Leadership in Administration. New York: Harper & Row, 1957.

SILVA, S. G.; BISPO, O. N. A.; MAIA, S. C. A importância dos instrumentos de contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo em empresas de São João del Rei-MG. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22., 2015, Foz do Iguaçu, PR, Brasil.

SOBANSKI, Jaert J. Prática de orçamento empresarial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade, São Paulo, 2005.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. 2007. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Anais do Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.

SOUZA, B. C. BORINELLI, M. L. Controladoria. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.

THEISS, E. L. The beginning of business budgeting. Accounting Review. n. 12. p. 43-55. 1937.

TUNG, N. H. Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais. 3ª ed. São Paulo: Universidade-Empresa, 1983.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. Contabilidade gerencial. 2. ed. Trad. técnica André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

YIN, Roberto K. Estudo de Caso: planejamento e métodos. 3ª ed. Porto Alegre. Bookmam.

ANEXO 1 – Roteiro da entrevista

1	Perfil do entrevistado: A) Idade: B) Gênero: C) Grau de formação: D) Cargo: E) Tempo de atuação no cargo:
2	Perfil das empresas: A) Tempo no mercado: B) Os postos se enquadram como micro e pequenas empresas? C) A gestão é responsável por quantos postos de combustíveis? D) Qual o número médio de colaboradores que compõe o quadro pessoal dos postos? E) Os postos possuem contabilidade interna ou terceirizada?
3	Teoria Institucional: A) Você controla os gastos dos postos? De que forma essa tarefa é realizada? B) Com qual gasto você tem a maior preocupação? C) A gestão controla os estoques? De que forma? D) Frequentemente como são realizadas as compras? São realizadas cotações, verificadas as disponibilidades de caixa? E) Além dessas atividades, quais outras são rotineiras na empresa? F) Estes controles são realizados com qual frequência? G) A gestão tem o hábito de consultar o contador para tomar algum tipo de decisão? Qual por exemplo?
4	Controle gerencial: A) Você tem conhecimento da sua margem por produto? B) A maioria das escolhas são baseadas em valores financeiros, econômicos ou estatísticos? C) Rotineiramente são estabelecidos objetivos (anuais, mensais, etc.)?

	D) A rentabilidade é planejada? De que forma? E) Qual ferramenta ou recurso é mais utilizado no processo decisório da gestão? F) Você tem ideia do seu ponto de equilíbrio? G) A gestão utiliza algum <i>software</i> para registrar, armazenar, processar e organizar as informações geradas por todos os processos da empresa? Qual?
5	Orçamento: A) A gestão projeta as receitas e despesas previstas durante um determinado período para cada estabelecimento que é responsável? B) Essa projeção é realizada em alguma planilha ou <i>software</i>? C) Esse tipo de projeção (orçamento) é feito com que frequência? Qual o mês de início e término da elaboração do orçamento? D) As previsões são feitas levando em conta o nível de atividade das empresas, isto é, o volume de vendas previsto naquele período? E) Você tem o conhecimento do resultado mensal da empresa? F) As despesas passadas são levadas em conta para se fazer previsões futuras? G) Depois de feitas projeções/previsões de receitas e despesas, elas são passíveis de modificações? H) Caso haja mudanças no que foi planejado, é realizada uma nova previsão em relação aos ganhos e gastos das empresas? I) Caso não haja elaboração formal do orçamento, quais são os motivos da não elaboração? J) Quais são as dificuldades encontradas para não elaborar o orçamento? K) Na sua opinião, a elaboração do orçamento contribuiria para um melhor desempenho dos resultados das empresas?

Fonte: Elaboração própria.

,

ANEXO 2 – Carta de apresentação da pesquisa



CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Prezado(a):

Esta pesquisa sob o título “Orçamento Empresarial: ferramenta para a tomada de decisão na gestão de postos de combustíveis”, será desenvolvida por meio de entrevista, como fim para a obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Goiás.

Estas informações estão sendo fornecidas para subsidiar sua participação voluntária neste estudo que visa identificar de que forma o orçamento empresarial está inserido nas rotinas das gestões de postos de combustíveis como ferramenta de apoio na tomada de decisões.

Em qualquer etapa do estudo, você terá acesso ao investigador para esclarecimento de eventuais dúvidas. Contato: Jordana Mendes Ilhéu, endereço eletrônico: jordanailheo@hotmail.com.

As informações obtidas serão analisadas em conjunto com outros sujeitos da pesquisa, não sendo divulgada a identificação de nenhum participante. Fica assegurado, também, o direito de ser mantido atualizado sobre os resultados parciais da pesquisa, assim que esses resultados chegarem ao conhecimento do pesquisador.

Não há despesas pessoais para o participante em qualquer fase do estudo. Também não há compensação financeira relacionada à sua participação. Se existir qualquer despesa adicional, ela será absorvida pelo orçamento da pesquisa.

Comprometo-me, como pesquisador principal, a utilizar os dados e o material coletados somente para esta pesquisa e divulgação acadêmica.

Cordialmente,

Jordana Mendes Ilhéu

Discente do curso de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Goiás