

ARTEFATOS GERENCIAIS: UM ESTUDO SOBRE A UTILIZAÇÃO NAS HAMBURGUERIAS DO SUL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

MANAGEMENT ARTIFACTS: A STUDY ON THE USE OF SOUTH BURGWERIES OF THE STATE OF ESPÍRITO SANTO

Alcimara Massafra da Silva Inocência¹
Ruan de Souza Santos²
Renan Ferreira da Silva³

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo, abordar as formas que determinadas hamburguerias do Sul do Estado do Espírito Santo realizam para controlar os gastos, assim como analisar quais artefatos os gestores destas utilizam na administração de seu negócio e em que estágio elas se encontram. Para tanto, foi efetuado uma pesquisa de campo de forma exploratória e quali-quantitativa, e para completar, o instrumento de coleta de dados foi a entrevista individual in loco. O universo amostral compreendeu 20 empresas, sendo esses selecionados por meio da técnica *Snowball Sampling*, e, por conseguinte, para aperfeiçoar o roteiro efetuou-se um estudo inicial com um gestor. As questões formadas consistiram em observar o grau de utilidade de artefatos considerados tradicionais e modernos de contabilidade gerencial. Dentre os principais resultados, pode ser feita uma análise sob a ótica que as empresas da amostra enquadram-se em, pelo menos, dois dos quatro estágios, utilizando assim algum meio de artefatos gerenciais para administração do seu próprio negócio. O maior número das empresas entrevistadas está com idade até 05 anos indicando que a amostra é composta por empresas jovens no mercado e, conseqüentemente, mais atualizadas com as ferramentas de controle e gerenciamento.

Palavras-chave: Artefatos Gerenciais. Hamburguerias. Processo Decisório.

¹ Graduando em Ciências Contábeis na Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas de Cachoeiro de Itapemirim (FACCACI) – E-mail: alcimara.massafra@hotmail.com

² Graduando em Ciências Contábeis na Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas de Cachoeiro de Itapemirim (FACCACI) – E-mail: ruan_s.santos@hotmail.com

³ Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE) – E-mail: renan.ferreira@hotmail.com

ABSTRACT

The purpose of this article is to discuss the ways in which certain hamburgers in the South of the State of Espírito Santo perform to control expenditures, as well as to analyze which of the artifacts the managers use to manage their business and in what stage they find themselves. To do so, a field survey was conducted exploratory and qualitative-quantitative, and to complete, the instrument of data collection was the individual interview in loco. The sample universe comprised 20 companies, which were selected using the Snowball Sampling technique and, therefore, to optimize the script, an initial study was carried out with a manager. The questions consisted of observing the usefulness of traditional and modern management accounting artifacts. Among the main results, an analysis can be made under the view that the companies in the sample fit into at least two of the four stages, thus using some medium of management artifacts to manage their own business. The largest number of companies interviewed is up to 05 years old, indicating that the sample is composed of young companies in the market and consequently more updated with the control and management tools.

Keywords: Management Artifacts. Burgers. Decisional process.

1 INTRODUÇÃO

Mediante a complexidade dos acontecimentos socioeconômicos em que se vive no país, observa-se que o crescimento nas últimas décadas relacionou efetivamente com o desenvolvimento equiparável das Micro e Pequenas Empresas – MPEs (SANTOS et al., 2017). Sabe-se, também, que estas possuem extrema importância para a economia brasileira, pois a busca por empreender o próprio negócio apresenta-se em uma nova tendência no mercado. Nesse estudo, destacam como crescente o investimento no ramo das hamburguerias, notadamente por constituir opções atrativas para quem deseja comer fora de casa; onde apresentam suas atividades de forma diferenciadas de seus concorrentes, tendo contato direto com o público, com preços mais acessíveis.

No âmbito das MPEs, Santos et al. (2017) apresentam a contabilidade gerencial devido esta agrupar um conjunto de ferramentas que auxiliam no seu crescimento e na sua sobrevivência frente ao mercado e, por conseguinte, aperfeiçoa resultados positivos e o bom desempenho delas. Desta forma, Santos, Dorow e Beuren (2016)

consideram que as informações contábeis são necessárias para a tomada de decisão em todos os tipos de organizações e que a falta de conhecimento da área levam às Micro e Pequenas Empresas encerrarem suas atividades. Neste sentido, as demonstrações contábeis não são utilizadas por não saberem como e que passo seguir, além de não saberem a correta identificação das despesas, custos e desperdícios; nem qual sistema de custeio utilizar, ocasionando a mortalidade precoce do seu próprio negócio.

Contudo, evidenciando a possível existência das hamburguerias nas cidades, tem-se o seguinte problema de pesquisa: Quais artefatos os gestores das hamburguerias utilizam na administração de seu negócio no sul do Estado do Espírito Santo?

Desse modo, o objetivo geral do presente artigo é abordar as formas que determinadas hamburguerias realizam para controlar os gastos e tomarem decisões em sua rotina. Assim, como objetivos específicos têm-se a analisar quais artefatos os gestores destas utilizam na administração de seu negócio e em que estágio elas se encontram. Logo, a pesquisa enfatizará a importância das demonstrações contábeis para um empreendimento de sucesso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O crescimento acelerado das empresas nas últimas décadas tem gerado uma demanda e uma precisão de informações com mais profundidade aos gestores, levando-os a buscarem ferramentas, que possam atender suas necessidades.

2.1 Um Pouco da História da Contabilidade

A contabilidade é considerada uma das ciências mais antigas do mundo. Mesmo tendo como registro as obras *summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, do Frei Pacioli – publicado em Veneza 1994, com o passar dos séculos, houve uma grande expansão da utilidade para as empresas, tornando-se assim, um importante instrumento no desenvolvimento do capitalismo e para a sociedade, ou seja, é uma atividade fundamental na vida econômica (CREPALDI, 1998).

Para melhor compreensão, Martins (2001), infere que a contabilidade desde a pré-história até a atualidade mantém sua máxima de informar. Conseqüentemente, seu desenvolvimento acompanha a evolução da sociedade, cujo crescimento e progresso da humanidade a torna cada vez mais eficiente e exata ao que se sugere.

Sem especificar data, observa-se que a contabilidade não parou no tempo e, sim, vem seguindo os avanços tecnológicos e sua ciência se atualiza para que seus usuários não fiquem para trás, procurando assim atender suas exigências.

A falta do objeto de administração, através da contabilidade gerencial, financia um risco de prejuízo e cegueira empresarial, que gera uma falência precoce.

2.2 Conceitos e Aplicação da Contabilidade Gerencial nas MPE's

A contabilidade gerencial, segundo Crepaldi (1998), é assimilada como ramo da contabilidade que objetiva munir mecanismos para os administradores das empresas, auxiliando-os em seus serviços gerenciais. Neste contexto, Antunes et al. (2012), expõem que, a contabilidade é um serviço especial possuindo responsabilidade principal de organizar e viabilizar informes necessários para o processo decisório.

Para tanto, por serem úteis muitos gestores ainda não se atentaram para o fato de que os dados e/ou informações contábeis podem influenciar decisões que privilegiam o desenvolvimento ou mesmo sinalizam o retrocesso da empresa (RAUPP, 2009).

Em concordância, e com uma visão equivalente, referente ao impacto e o poder de decisão que é dada ao gestor, Marion (2006) afirma que, a contabilidade mensura, registra e sumariza os dados econômicos na forma de comunicados e relatórios que contribuem e auxilia a administração.

Sendo assim, de forma direta e hialina, descartando informações desnecessárias que não surtirá efeito, como diz a expressão “menos é mais”, Anthony (1970) no foco do seu livro contabilidade gerencial, preocupa-se com a informação contábil útil à administração.

No contexto das MPEs, Santos et al. (2017), consideram desde então, que por falta de conhecimento gerencial na administração dos gestores das empresas, apontam-se como uma das principais causas do término de suas atividades. Estas possuem extrema importância na economia do Brasil e do mundo, independente se os países forem desenvolvidos ou estejam em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, neste último.

De acordo com Junior e Vilanova (2016), as Micro e Pequenas Empresas no Brasil possuem papel significativo no cenário econômico e social. Ainda relata sobre a Resolução NBC TG 1000 referente às exigências contábeis das MPEs, no que diz

“deverá elaborar o balanço patrimonial e notas explicativas”, mesmo que não sejam obrigatórias são desejáveis pelo conselho federal de contabilidade - CFC.

Corroborando esta informação, Santa e Laffin (2013), em seu artigo publicado, e a própria NBC TG 1000 (R1) (2016), identificam a norma que auxilia os gestores das microempresas; esta norma cita os objetivos das demonstrações contábeis, além de, transmitir informações sobre a posição financeira, fluxos de caixa da entidade e o desempenho, ambos se fazem úteis para tomada de decisão para vastos usuários. Esta também mostra os resultados da diligência da administração – sua responsabilidade pelos recursos assim lhe confiados.

2.3 Relevância da Contabilidade Gerencial para as Empresas

Reconhecendo a necessidade e essencialidade da contabilidade gerencial para qualquer entidade Padoveze (2012), coloca que o foco são os usuários internos - pessoas responsáveis pelo planejamento e controle empresarial, tais como gestor, sócios, patrão até os empregados. Afinal, tudo que compõe a empresa possui suma importância para ter-se o comando da empresa, ou seja, vai desde o Gestor até as áreas operacionais. Pois todos necessitam de informações contábeis para planejar e controlar suas operações.

Simplificando o lema da contabilidade gerencial de hoje “criar valor por meio de valores”, significa que os contadores gerenciais devem manter um compromisso inabalável com os princípios éticos para influenciar decisões que criam convicções para as partes interessar nas organizações (BREWER et al. 2013, p.1). Mediante isto, uma informação, refletirá diretamente no destino da empresa.

Não obstante, para Ricardino (2005) a contabilidade gerencial passou a ser um método de reconhecimento, avaliação, concentração, averiguação, preparação, explicação e disseminação das informações que serão consideradas úteis pelos administradores para o planejamento e controle da organização.

De acordo com Padoveze (2012), contabilidade gerencial não se prende a nenhuma regra de fato. Desde então, o que for necessário ser feito e incorporado aos relatórios e modelos de decisão será viável. Lembrando, ainda, que toda informação incorpora novas ideias, insere novos elementos, novas técnicas, a fim de ter-se êxito no objetivo da empresa. Este acrescenta também, a responsabilidade do contador gerencial de abastecer e monitorar as informações para os gestores traçando metas

estratégicas, uma vez que, em outras palavras, a contabilidade gerencial tem essa obrigação.

Neste contexto, Teixeira et al. (2011) afirma que as ferramentas a serem usadas na gestão de suas empresas não existe padrão, todavia, elas os profissionalizam e auxiliam dirimindo os riscos envolvidos nos processos de suas atividades.

2.4 Evolução e Classificação dos Artefatos Gerenciais Citados Pela IFAC

A contabilidade gerencial conforme Santos et al. (2017) possui narração do seu campo de atividade organizacional pelo *International Federation of Accountants* (Federação Internacional dos Contadores) – IFAC ao divulgar em 1998, um estudo intitulado "*International Management Accounting Practices 1*" (Práticas Contábeis Internacionais de Gestão) – IMAP 1, resumindo-se em quatro fases de evolução. Os quais são:

- ❖ **Estágio 1** - antes de 1950, foco na determinação de custos e controle financeiro, usando tecnologias da contabilidade de custo e incluir no orçamento;
- ❖ **Estágio 2** – de 1950 a 1965, o foco em fornecer provisão da informação para os planejamentos e os controles gerenciais, usando tecnologias como contabilidade por responsabilidade e análise da decisão;
- ❖ **Estágio 3** – de 1965 a 1985, foco de atenção na redução do desperdício dos recursos utilizados em processos da empresa, por meio de tecnologias e gerenciamento de análise dos custos;
- ❖ **Estágio 4** – de 1985 até os dias de hoje, atenção, geração ou criação de valor, através do uso eficaz dos recursos, das tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente, e da inovação organizacional.

Este documento desenvolvido na forma conceitual pretendia descrever suas atividades em si, desmembrando-as. A primordial colaboração deste, publicado pela IFAC, intitula-se *Evolution and Change in Management Accountants* (Evolução e Mudança na Contabilidade Gerencial), em que relatam a evolução e mudanças ocorridas na gestão contabilística, apresentando seus objetivos, atividades, procedimentos e artefatos (GRANDE e BEUREN, 2011; TEIXEIRA et al., 2011).

Considerando os artefatos - ferramentas e instrumentos da contabilidade gerencial, este procurará identificar se as empresas utilizam mecanismos considerados modernos na contabilidade gerencial, como técnica de assegurar que os recursos

são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente atendendo a realização dos propósitos da organização (TEIXEIRA et al., 2011). Os artefatos podem ser classificados através dos estágios citados acima. Assim apresentam-se no Quadro 1, os artefatos considerados tradicionais e modernos.

Quadro 1 – Artefatos considerados Tradicionais e Modernos

Artefatos Agrupados no 1º e 2º Estágio Tradicionais	Artefatos Agrupados no 3º e 4º Estágio Modernos
Custeio Padrão	<i>Benchmarking</i>
Custeio por Absorção	Custeio ABC
Custeio Variável	Custeio de Meta
Margem Bruta	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
Retorno sobre o Investimento (ROI)	<i>Just in Time</i>
Margem de Contribuição	<i>Kaizen</i>
Margem Operacional	Planejamento Estratégico
Orçamento	Teoria das Restrições
Preço de Transferência	<i>Balanced Scorecard</i>
----	Cadeia de Valor
----	Gestão Econômica (GECON)

Fonte: Adaptado de Soutes e De Zen (2005); Onezorgeet al. (2014)

2.5 Relação das Características da Contabilidade Gerencial e de Custos

A contabilidade gerencial possui segundo Ludicibus (2010), um enfoque especial em um grau de detalhe mais analítico e, classificação diferenciada voltada, exclusivamente, para administração da empresa suprindo informações válidas e efetivas, para que os gestores tenham auxílio ao realizar seus relatórios contábeis para deliberação entre alternativas conflitantes. Neste particular, considera também que a contabilidade de custos e todos os planejamentos contábeis e financeiros ligados a informes para decisão entre cursos de ação alternativos, recaem no campo da contabilidade gerencial, ou seja, após tempos a contabilidade de custos passou a ser utilizada como artefato gerencial.

Custos, de acordo com Crepaldi (1998), são os gastos incorridos compreendidos na aquisição ou produção, de bens e serviços de modo a colocá-los em condições de serem vendidos para obter alguma receita, sendo que, para estabelecer preço para seu produto, tem-se a necessidade de saber qual o custo total e o custo por unidade produzida. Concretizando a utilidade dos variados conceitos de custos para alcançar bom rendimento, efetuar planejamentos, controles e avaliações. Sabendo realizar a escolha correta para reduzir os custos, e ainda assim, atender suas necessidades, a

empresa fica assegurada para obtenção e compreensão sobre os custos tornando-se essenciais para o sucesso de seu negócio. Conceituando as principais terminologias contábeis que serão utilizadas e apontadas ao longo deste trabalho, segundo este mesmo autor:

- ❖ **Custos** - são todos os gastos relativos à atividade de produção.
- ❖ **Despesas** - consumo de bens e serviços que não são usados nas atividades de produção e consumo, possuindo finalidade de obter receita.
- ❖ **Gastos** - se define como sacrifício que a empresa arca, para obtenção de um bem ou serviço.

As empresas utilizam a contabilidade de custos como ferramenta gerencial, com esta finalidade segundo Leone (2011), destina-se a prestação de informações de custos para auxiliar a gerência nas suas atividades empresariais e dispõem atender suas imprescindibilidades, afirmando esta hipótese, Crepaldi (1998) menciona duas funções importantes que a contabilidade de custos presta à contabilidade gerencial sendo elas a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para a tomada de decisão. Em síntese, Santos et al. (2017), em seu artigo científico, evidenciou que a maioria das MPEs em relação a custos, parece não conhecer as metodologias de custeio, mostrando não se preocuparem com os benefícios que o conhecimento destes podem propiciar para a mesma.

Para a empresa manter-se competitiva, faz-se necessário que mude os sistemas de custos vinculados às atividades internas da empresa, observando que os métodos aplicados pela maioria delas são obsoletos; de modo muito simples, uma informação exata de custos propicia vantagem diante dos seus concorrentes. E acima de tudo o gestor deve-se esforçar para certificar que está tomando decisões prudentes e estratégicas em longo prazo. Vale ressaltar, que o conhecimento proficiente e relevante propiciarão encontrar respostas para diversas questões, além de tudo, procurar ser proativos (CREPALDI, 1998).

Se a contabilidade for trabalhada com a informação contábil, mas não a usar no processo administrativo e no gerencial, subtende-se que não existe gerenciamento contábil, ou seja, não existe contabilidade gerencial. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir. A contabilidade gerencial significa usar: usar a contabilidade como ferramenta da administração das entidades. (PADOVEZE, 2000).

Indicados aos aspectos teóricos e ao modelo de análise, o ponto a seguir trará a metodologia aplicada na pesquisa.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracterizou-se como pesquisa aplicada quanto à finalidade, de campo em relação aos procedimentos e objetos, exploratório quanto aos objetivos, quali-quantitativo quanto à abordagem do problema. Além disso, buscou conhecimento de práticas abordando sua utilização, considerado por Teixeira et al. (2011) e Santos et al. (2017), como método que se diferencia pela análise e que não existe um padrão das ferramentas gerenciais a serem utilizadas pela gestão das empresas com profundidade ao que está sendo estudado, propiciando assim, uma análise minuciosa dos artefatos gerenciais utilizados nas hamburguerias do sul do estado do ES.

3.1 Coleta e Análise dos Dados

De acordo com Santos et al. (2017), foram realizadas perguntas semi- estruturadas com 20 (vinte) gestores de hamburguerias do sul do estado do Espírito Santo. Os dados coletados através das entrevistas aos gestores destas entidades, feito por meio da técnica *snowball sampling* uma forma de amostra não probabilística consistindo em os indivíduos iniciais selecionados indicarem e/ou convidarem participantes da sua rede para compor a unidade de análise do estudo até que se alcance o objetivo proposto (BALDIN; MUNHOZ, 2012).

Antes da coleta dos dados, realizou-se um estudo inicial com um gestor de hamburgueria para aprimoramento do roteiro de entrevista. Este proporcionou benefícios de como readequar os questionamentos e ajustar a postura do entrevistador diante do entrevistado, bem como iniciar a *snowball sampling*.

Após o estudo inicial, proporcionaram-se ao roteiro final da entrevista realizada algumas questões relativas ao grau de utilização de artefatos considerados tradicionais e modernos de contabilidade gerencial conforme Teixeira et al. (2011) e Santos et al. (2017). E o conceito construído para identificar os artefatos dos quatro estágios, encontra-se de acordo a *International Management Accounting Practices 1* (IMAP1) traduzida para o Português Brasil “Práticas Contábeis Internacionais de Gestão”, elaborado pela IFAC 1998.

3.2 Campo e Amostra

Com relação à amostra, extraiu-se após a realização da entrevista individual *in loco*, elaborada por 22 questionamentos, no período de Dezembro de 2017 a Abril de 2018, considerando a probabilidade da obtenção de dados mais confiáveis e por beneficiar a possibilidade de tirar as dúvidas imediatas dos entrevistados.

Dessa forma, considerando os aspectos éticos, preservou as imagens das empresas que se disponibilizaram, até mesmo adaptando-os a nomes fictícios. Para apresentar diante de todos os participantes, emitiu-se uma carta de recomendação assinada pelo orientador do trabalho e coordenador do curso, com o intuito de não se prender à escrita e desfrutar mais das entrevistas, justamente, por serem gravadas. E para identificar as formas práticas que os gestores utilizam das ferramentas gerenciais, fez-se necessário por meio das entrevistas sem acessibilidade a documentos, sendo limitadas, após as respostas se transcreveu para um arquivo de Software da Microsoft Office Excel® (SANTOS et al., 2017).

4 RESULTADOS ENCONTRADOS

Nesse tópico, será feita a análise e discussão dos resultados dos dados coletados no presente estudo. Na primeira parte da entrevista foi possível traçar um perfil das empresas participantes desta pesquisa. Nestes aspectos, apresentam-se na tabela 1 os tempos de existência que estas possuem de mercado.

Tabela 1 - Tempo de Existência no Mercado

Classe (anos no Ramo)	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
0 ↔ 5	8	40%
6 ↔ 10	4	20%
11 ↔ 15	3	15%
16 ↔ 20	2	10%
Acima de 21	3	15%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da entrevista realizada aos gestores das 20 empresas selecionadas, observa-se que os maiores números de empresas entrevistadas estão com idade de até 05 anos, indicando que 40% da amostra são empresas jovens com menor tempo de mercado e somente 15% estão no mercado há mais de 21 anos.

4.1 Estágio 1

Dando sequência, para identificar em qual estágio da contabilidade gerencial as empresas estão, fez-se necessária abordagem de perguntas relacionadas aos

artefatos, cuja identificação pudesse ser descoberta ao responderem sim, para completar o estágio. Ao longo de tudo fez-se possível também, segregar a quantidade de empresas que são agrupadas nos artefatos tradicionais e modernos.

Tabela 2 - Conhece o custo unitário dos produtos?

Resposta	Freq. Absoluta	Freq. Relativa%
Sim	14	70%
Não	6	30%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Com destaque, as perguntas efetuadas aos gerentes e administradores destas entidades, a análise e a posição dos gestores das empresas, conforme pôde ser constatado na tabela 2, registraram-se um percentual de 70%, verificando assim, que há um reconhecimento dos gestores de quais são os custos que compõem o seu produto, sendo que 30% não tem essa informação.

Tabela 3 - Mensura Separado o Valor dos Ingredientes e aloca o custo deles no Lanche?

Resposta	Freq. Absoluta	Freq. Relativa%
Sim	10	50%
Não	10	50%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Com relação à mensuração separada do valor dos ingredientes e a alocação do custo deles na venda, metade (50%) dos gestores responderam que utilizam este método de acordo com a tabela 3.

Tabela 4 - Quais custos você inclui na formação do seu preço?

Custos	Freq. Absoluta	Freq. Relativa%
Gás	13	65%
Água	8	40%
Mão de obra	14	70%
Ingredientes	20	100%
Embalagem	20	100%
Mão de ob. terceirizada	7	35%
Gasolina	9	45%
Outros	5	25%
Aluguel	7	35%
Energia	10	50%
Impostos	9	45%
Máq. e equipamentos	4	20%

Fonte: Elaborado pelos autores

Esses gestores destacam que alguns custos são considerados para formação do preço de venda. Na tabela 4, foram incluídos todos os custos fixos e variáveis apresentados pelos entrevistados.

Analisando a tabela 4, fica evidente que todos incluem os itens ingredientes e embalagens para formação de preço, correspondendo frequência relativa de 100% para ambos. Evidenciando as terminologias de custos, percebe-se a utilização do custeio por absorção, o qual considera todos os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos; seu percentual de utilização encontra-se correspondendo o mínimo de 20% em máquinas e equipamentos, com no máximo de 100% com embalagens e ingredientes. Desta forma, identificou que, apenas, custos variáveis são considerados, ficando os demais custos fixos como despesas do período. O percentual de empresas que usam este artefato varia de no mínimo 25% com outros a chegar 100% com as embalagens e ingredientes.

Em separado, os níveis de uso dos custos fixos ficam no mínimo de 20% para máquina e equipamentos e no máximo de 50% com energia e aos custos variáveis, no mínimo 25% com outros e 100% para embalagens e ingredientes. Nessa perspectiva, comprova-se que 70% conhecem os custos, 50% apenas mensuram o valor dos ingredientes separados e, todos, mesmo sendo um dois ou mais custos, sejam variáveis ou fixos, os gestores incluem na formação de preço de venda.

Tabela 5 – Como distribuem seus custos?

Tipo	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Em %	12	60%
Em valor	8	40%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 5, apresenta as empresas que distribuem seus custos por percentuais ou por valores, torna-se a fonte principal que destaca as empresas se estão ou não no estágio 1, sendo que 60% (12) delas estabelecem percentuais, as demais 40% uma determinada margem de valor.

As empresas mencionadas acima estão no 1º estágio, mesmo aqueles que usam um ou mais artefatos gerenciais para determinação e medição dos custos, controle financeiro para efetuar orçamentos e colocar preço no produto, afinal, todas utilizam uma forma de distribuição ou de controle.

4.2 Estágio 2

Na tabela 6, é apresentado a distribuição de frequência de empresas que se enquadram no estágio 2, mostrando o controle gerencial usado por cada uma delas.

Tabela 6 – Tipo de controle gerencial:

Tipo	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Livro caixa	15	75%
Planilha	5	25%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

As empresas que estão no segundo estágio são aquelas que usam meios para provimento de informes oferecendo suporte nos planejamentos e nos controles gerenciais com o propósito de usar a contabilidade incumbindo- a nas análises da decisão, logo 75% das empresas usam o livro caixa e as 25% restantes o modelo de planilha para o registro de entradas e saídas do financeiro. Dentro deste estágio, outro artefato gerencial interessante para ser utilizado nessa fase é possuir meta de vendas. Na tabela 7, demonstra como se comporta as empresas pesquisadas.

Tabela 7 - Empresas que possuem meta de vendas

Resposta	Freq. Absoluta	Freq. Relativa%
Sim	15	75%
Não	5	25%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Ao ponderar os dados recolhidos torna-se evidente que 75% das empresas possuem meta de vendas para cobrir os seus custos, em oposição a isto 25% não possuem.

Para se estabelecer um plano de meta de vendas há necessidade de estratégias, julgando que a estrutura adequada da equipe de vendas varia muito de uma empresa para outra (CARVALHAIS; PATTO, 2007). Ouvindo o relato dos gestores entrevistados, ficou a síntese de que, boas práticas de gestão dão o auxílio para poder avaliar o mercado e planejar as suas ações, conquistando mais espaço e favorecendo a comercialização dos seus produtos. Consequentemente, a avaliação das capacidades de vendas, do atendimento, do desempenho das atividades e das entregas, será feita. Pois isso trará o entendimento do limite do sistema operacional, apontando a existência de falhas e como consertá-las e, uma vez que, ao se conhecer bem essa capacidade de trabalho, obtêm-se as informações necessárias para fazer uma boa meta de vendas.

Outro artefato gerencial que se enquadra no segundo estágio é o planejamento apresentado na tabela 8.

Tabela 8 - Empresas que planejam para tomar decisões

Resposta	Freq. Abs.	Freq. Relativa%
Sim	12	60%
Não	8	40%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Das vinte empresas pesquisadas, 60% delas afirmam possuir planejamento para tomar decisões, e este seria orçar, levantar informações financeiras internas, buscar recursos possíveis e viáveis para está realizando o investimento na atividade proposta, exemplo, aquisição de máquinas e equipamentos ou tomar empréstimos.

4.3 Estágio 3

Sobre o estágio 3, todas as empresas entrevistadas possuem características de estarem dentro dessa fase segundo os artefatos gerenciais.

Tabela 9 - Empresas no Estágio 3

Resposta	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Sim	20	100%
Não	0	0%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Mediante isto, de acordo com a tabela 9, os gestores das empresas 100% compram ingredientes nas quantidades corretas, fazendo com que o estoque de matérias-primas não fique velho, para a montagem dos lanches, ou até mesmo, corre o risco de passar da data de validade. Na tabela 10, são apresentados os dados daqueles que afirmam possuir controle para inibir possíveis desperdícios de alimentos.

Tabela 10 - Controle para evitar as perdas e desperdícios de Recursos

Tipo	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Compra produtos sempre frescos	14	70%
Tudo por medida: colher ou grama	4	20%
Fiscaliza funcionários	2	10%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Neste caso, 70% dos entrevistados afirmaram que compram produtos sempre frescos, 20% fazem tudo por medida: colher ou grama e 10% fiscalizam funcionários. Neste caso, usam o artefato *just in time* previnem os resíduos e produzem as quantidades mínimas e suficientes, ou seja, os hambúrgueres somente são fabricados ou entregues a tempo de serem vendidos, para não existir estoque parado, e isto acaba auxiliando na redução dos custos decorrentes do processo.

Tabela 11 – Possui sistema Software Integrado?

Resposta	Freq. Absoluta	Freq. Relativa%
Sim	9	45%
Não	11	55%
Total	20	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Vale ressaltar, com relação à tabela 11, que nem todos possuem um sistema de software tecnológico integrado correspondendo a 55% das empresas, mas, gerenciam seus custos para determinarem se vale a pena pagar para produzir e armazenar um número maior de bens em relação ao necessário. Essas são algumas características de artefatos gerenciais que nos leva concluir que as empresas da amostra estão no estágio 3.

4.4 Estágio 4

Já no estágio 4, os artefatos gerenciais que utilizam pra criação de valor de sua marca são apontados na tabela 12 com percentuais significativos.

Tabela 12 - Empresas no Estágio 4

Cria valor ao seu negócio como?	Freq. Absoluta	Freq. Relativa %
Música	4	20%
Qualidade dos produtos	14	70%
Satisfação dos clientes	11	55%
Caixa de sugestões	4	20%
Faz feedback	7	35%
Põe em prática a avaliação do feedback	7	35%
Envia mensagens via celular, whatsapp, facebook – Faz pós venda	7	35%
Faz perguntas a mesa	14	70%
Inova frequentemente	14	70%
Wi-fi	13	65%
Televisão	7	35%
Contabilidade específica	9	45%

Fonte: Elaborado pelos autores

Todos os entrevistados responderam que utilizam uma ou mais ferramentas para propagar seu negócio. Com isso, estima-se que todas as empresas estariam realizando o *balanced scorecard* artefato este que mede o desempenho na perspectiva financeira do cliente, dos processos internos do negócio, do aprendizado e do crescimento. No entanto, foi desenvolvido o artefato gerencial *kaisen* que traduzido para o Português significa: melhoria contínua.

Examinando a tabela 12, verificou-se o seguinte: dos 55% a 70% dos gestores respondentes buscam qualidade de seus produtos como satisfazer os clientes, inovação, efetuam perguntas à mesa e possuem o wi-fi. Alguns pontos cruciais que mais chamam a atenção é a questão da contabilidade específica que não chega nem a 50% dos entrevistados e, mesmo que, respondessem que possuem ou admitem que só tenha por ter, porém não ajuda em nada.

Independente disso, avaliou-se, também, todos os níveis de estágios desde o 1 ao 4, torna-se notório que, mesmo não preenchendo todos os requisitos de cada fase dos estágios evolutivos, isto não impede que os gestores estejam nos outros estágios. Neste contexto, se desperta a atenção para o fato de que quando fala em estágios evolutivos, não necessariamente exista uma linha cronológica sequencial para a estrutura do negócio, e que efetivamente são usadas às ferramentas disponíveis para êxito do empreendimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou responder o seguinte problema de pesquisa: Quais artefatos os gestores das hamburguerias utilizam na administração de seu negócio no Sul do Estado do Espírito Santo?

Para alcançar o objetivo proposto, foram realizadas perguntas semiestruturadas com 20 (vinte) gestores de hamburguerias da cidade, utilizou-se a técnica *snowball sampling*. Os dados obtidos na entrevista foram transcritos para a Microsoft Office Excel® 2010, para posteriormente ter-se a melhor compreensão e análise do conteúdo.

Na base dos dados apresentados, observou-se que as empresas entrevistadas selecionadas, sua maior parte possui uma idade de até 05 anos, o que equivale a 40%, sendo que acima de 21 anos de experiência, tem-se com 15%, salienta-se que a amostra obteve mais empresas jovens no mercado. No estágio 1, 100% dos gestores utilizam distribuição dos custos para incluir no preço de venda, uns com

custeio por absorção e outros somente pelo custeio variável. No estágio 2, 100% mostram ter um tipo de controle gerencial, 75% das empresas possuem meta de vendas para cobrir os seus custos e 60% afirmam possuir planejamento para tomar decisões. No estágio 3, 100% dos gestores compram ingredientes nas quantidades corretas, para evitar as perdas e desperdícios de recursos, e apenas 45% possuem um sistema de software integrado que lhe ofereçam informações precisas. No entanto, no estágio 4, tem-se a totalidade de 100% dos entrevistados os quais utilizam uma ou mais ferramentas para propagar seu negócio e criar valor de sua marca.

Diante do apurado nas entrevistas, foi possível detectar que muitos gestores enfrentam dificuldades para compreensão dos seus custos, a vista disso, uns argumentam que conhecem o custo unitário, mas não conseguem mensurar separadamente o valor dos ingredientes, e logo após, afirmam que incluem alguns custos fixos e variáveis em seus preços. Para tanto, o que prevalece em 100%, são os custos variáveis como embalagens e os ingredientes. Não obstante, dos 20 gestores que possuem um tipo de controle gerencial, somente 75% possuem metas de vendas. Ademais, apenas 55% dos 20 gestores entrevistados não possuem um sistema que lhe dê relatórios compreensíveis para auxiliá-los em sua rotina.

Em síntese, percebeu-se uma limitada utilização dos artefatos gerenciais por parte dos gestores das hamburguerias investigadas, tornando-se evidente a necessidade de buscar uma maior compreensão a respeito dos artefatos gerenciais existentes.

Considera-se, ainda, que a pesquisa foi de caráter exploratório, constatando assim que o uso dos artefatos da contabilidade gerencial são fatores relevantes para o sucesso da empresa. Bem como, os gestores precisam ter uma visão holística para conseguir reforçar e traçar métodos que satisfaçam a saúde do negócio, não só em curto prazo, e sim, visar à continuidade desta no mercado, pois, provavelmente terão a mortalidade precoce.

Desde então, recomenda-se a reaplicação da metodologia em um momento posterior afim de, identificar se as hamburguerias adotaram novos artefatos gerenciais. Além disso, sugere - se verificar se houve divergência nos resultados.

6 REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1970.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: O processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.

BALDIN, Nelma; MUNHOZ, Elzira M. Bagatin. Educação ambiental comunitária: uma experiência com a técnica de pesquisa snowball (bola de neve). **REMEA-Revista Eletrônica do Mestrado em Educação Ambiental**, ISSN 1517-1256, v. 27, p. 50-51, 2012.

CARVALHAIS, Roselaine dos Santos; PATTO, Angela Ramalho. Como elaborar um plano de vendas. **Documento Digital SEBRAE/MG© 2007 Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais**. Ed. Eletrônica: Autêntica Editora, 2007. p. 20-24.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TG 1000 (R1). **Contabilidade para pequenas e médias empresas. Correlação CPC PME R1/ IASB - IFRS for SMEs**. DOU 01 de nov. de 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade: sistema de informação gerencial. In. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: ed. Atlas, 1998, cap. 1, pág. 17-22.

_____. Terminologia utilizada na área de custos. In. _____. São Paulo: Atlas, 1998, cap. 4, pág. 53-58.

GARRISON, Ray H., NOREEN Eric W., BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial: mais do que um mero processamento de números**. 14. ed. AMGH editora, 2013, pág.1-2.

GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Ilse Maria. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 8, n. 2, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. New York, 1998.

- IUDICÍBUS, Sérgio de. Noções preliminares In. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. 14. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010, pág. 21-24.
- JUNIOR, Cerveira; VILANOVA, Luiz Fernando. O perfil do comércio da W3/W2 sul e seus aspectos contábeis. 2016.
- LEONE, George Sebastião Guerra. Classificação dos custos In. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 7 reimpr. São Paulo. Atlas, 2011, cap. 2, pág. 46-50.
- MARION, José Carlos Figueiredo. **Contabilidade empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, Maria de Fátima Oliveira. Um passeio na contabilidade, da pré-história ao novo milênio. **Revista Adcontar, Belém**, v. 2, n. 1, p. 7-10, 2001.
- ONEZORGE, Paulo Vitor Bruno et al. Associação entre taxa de crescimento empresarial e o uso de ferramentas gerenciais nas empresas do ES. *Anais do VIII Congresso Anpcont*, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto de 2014.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: IESDE BRASIL, 2012.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. Introdução e plano da obra In. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000, pág. 33.
- RAUPP, Fabiano Maury et al. O ensino de contabilidade geral e contabilidade de custos nos cursos de graduação em administração do Estado de Santa Catarina. **Revista de Negócios**, v. 14, n. 2, p. 71-88, 2009.
- RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SANTA, Stephane Louise Boca; LAFFIN, Marcos. Benefícios nas pequenas e médias empresas com as mudanças nas normas brasileiras de contabilidade. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 1, p. 20-32, 2013.

SANTOS, João Victor Joaquim dos et al. Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos food trucks da cidade de Natal/RN. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7, n. 3, p. 105-126, 2017.

SANTOS, Vanderlei Dos; DOROW, Diego Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153, 2016.

SOUTES, Dione Olesczuk; DE ZEN, Maria José de C. M. Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras. *Anais do 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade Gerencial*, São Paulo, 2005.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do espírito santo. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.