



**ANÁLISE DOS ARTEFATOS GERENCIAIS UTILIZADOS PELOS *FOOD TRUCKS*
DA CIDADE DE NATAL/RN**

**ANALYSIS OF THE MANAGEMENT ARTIFACTS USED BY THE *FOOD TRUCKS*
OF THE CITY OF NATAL/RN**

**ANÁLISIS DE LOS ARTEFACTOS GERENCIALES UTILIZADOS POR LOS *FOOD TRUCKS*
DE LA CIUDAD DE NATAL/RN**

João Victor Joaquim dos Santos

Mestrando em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Professor Substituto - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Endereço: Departamento de Ciências Contábeis - Av. Salgado Filho, Nº 3000,
Campus Universitário, Lagoa Nova, Natal/RN, Brasil.
E-mail: falarcomjoaovictor@yahoo.com.br

Yuri Gomes Paiva Azevedo

Mestrando em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Professor Substituto - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Endereço: Departamento de Ciências Contábeis - Av. Salgado Filho, Nº 3000,
Campus Universitário, Lagoa Nova, Natal/RN, Brasil.
E-mail: yuri_azevedo@live.com

Diogo Henrique Silva de Lima

Doutor em Ciências Contábeis – Programa Multi-institucional e Inter-regional da
UNB/UFPB/UFRN
Professor Adjunto - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Endereço: Departamento de Ciências Contábeis - Av. Salgado Filho, Nº 3000,
Campus Universitário, Lagoa Nova, Natal/RN, Brasil.
E-mail: diogoh4@yahoo.com.br

Edzana Roberta Ferreira da Cunha Vieira Lucena

Doutora em Ciências Contábeis – Programa Multi-institucional e Inter-regional da
UNB/UFPB/UFRN
Professora Adjunta - Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Endereço: Departamento de Ciências Contábeis - Av. Salgado Filho, Nº 3000,
Campus Universitário, Lagoa Nova, Natal/RN, Brasil.
E-mail: edzana@hotmail.com

ABSTRACT

The present study aims to analyze the management artifacts used in decision making by Food Trucks managers in the city of Natal/RN, based on the model proposed by the International Federation of Accountants (IFAC). To that end, individual semi-structured interviews were realized with eight Food Trucks managers from June to August 2016, in which these were selected through the technique snowball sampling. After the transcription of the interviews, the data were coded in the software ATLAS.ti® so that, afterwards, the content analysis was

Recebido em 22.04.2017. Recomendado para publicação em 14.07.2017. Publicado em 18.08.2017



Licensed under a Creative Commons Attribution 3.0 United States License

performed. Among the main results, is perceived that there is a limited use of management artifacts that comprise the first and the second stages of International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1), considering only the use of absorption costing and corporate budget. However, the third stage presents a higher utilization index, given the evidences of adoption of target costing, benchmarking, kaizen, strategic planning and just in time. Finally, the present study verifies that none of the investigated managers uses the management artifacts related to the fourth stage, thus compromising the evaluation of the value creation of entities.

Keywords: Management Artifacts. Food Trucks. Micro and Small Business.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar os artefatos gerenciais utilizados na tomada de decisão pelos gestores dos *Food Trucks* na cidade de Natal/RN, com base no modelo proposto pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). Para tanto, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas individuais com oito gestores de *Food Trucks* no período de Junho à Agosto de 2016, sendo esses selecionados através da técnica *snowball sampling*. Após a transcrição das entrevistas, os dados foram codificados no *software* ATLAS.ti® para que, posteriormente, fosse realizada a análise de conteúdo. Dentre os principais resultados, percebe-se uma limitada utilização dos artefatos gerenciais que compreendem o primeiro e o segundo estágio do *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), haja vista apenas a utilização do custeio por absorção e orçamento empresarial. No entanto, o terceiro estágio apresenta um maior índice de utilização, tendo em vista as evidências de adoção do custeio meta, *benchmarking*, *kaizen*, planejamento estratégico e *just in time*. Por fim, o presente estudo verifica que nenhum dos gestores investigados utiliza-se dos artefatos gerenciais referentes ao quarto estágio, comprometendo, assim, a avaliação da criação de valor das entidades.

Palavras-chave: Artefatos Gerenciais. *Food Trucks*. Micro e Pequenas Empresas.

RESUMEN

El presente estudio tiene como objetivo analizar los artefactos gerenciales utilizados en la toma de decisiones por los gestores de los *Food Trucks* en la ciudad de Natal/RN, con base en el modelo propuesto por el *International Federation of Accountants* (IFAC). Para eso, fueron realizadas entrevistas semiestructuradas individuales con ocho gestores de *Food Trucks* en el periodo de Junio a Agosto de 2016, siendo esos seleccionados a través de la técnica *snowball sampling*. Después de la transcripción de las entrevistas, los datos fueron codificados en el *software* ATLAS.ti® para que, posteriormente, fuera realizado el análisis del contenido. Acerca de los principales resultados, si percibe una limitada utilización de los artefactos gerenciales que comprenden la primera y la segunda etapa del *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), mirando apenas la utilización del costeo por absorción y presupuesto empresarial. Mientras, la tercera etapa presenta un mayor índice de utilización, con énfasis en las evidencias de adopción de costeo meta, *benchmarking*, *kaizen*, planeamiento estratégico y *just in time*. Por fin, el presente estudio verifica que ningún de los gestores investigados hace uso de los artefactos gerenciales referentes a la cuarta etapa, comprometiendo, así, la evaluación de la creación de valor de las entidades.

Palabras clave: Artefactos Gerenciales. *Food Trucks*. Micro y Pequeñas Empresas.

1 INTRODUÇÃO

O crescimento socioeconômico brasileiro das últimas décadas está relacionado com o desenvolvimento paralelo das micro e pequenas empresas (MPEs), tendo em vista que as empresas desse porte representam mais de 90% do total de empresas em atividade no Brasil (CERVEIRA JUNIOR et al., 2015). Nesse contexto, diversos empresários observaram a possibilidade de investir em *Food Trucks*, que são cozinhas móveis em que são produzidos e vendidos alimentos de forma itinerante, considerados nova tendência de empreendedorismo (SEBRAE, 2016).

No âmbito das MPEs, Packham et al. (2015) descrevem que a contabilidade gerencial é vista como um conjunto de ferramentas que auxiliam no seu crescimento e na sua sobrevivência frente ao mercado, corroborando, assim, com Panucci Filho e Almeida (2010), que afirmam que para as empresas em crescimento alcançarem a sua maturidade, torna-se essencial a abordagem da contabilidade no processo de gestão, considerada como importante instrumento de controle e gestão para atender as práticas decisórias.

No contexto brasileiro, Iudicibus, Marion e Faria (2017) descrevem que diversas empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência, tendo em vista que apresentam dificuldades na gestão, em consequência de utilizarem-se da contabilidade apenas para atender as exigências do fisco. Em uma mesma perspectiva, Carvalho (2011) e Jarvis e Rigby (2011) consideram que a falta de conhecimento gerencial dos gestores na administração das empresas apresenta-se como uma das principais causas para o encerramento das atividades das MPEs.

Nessa perspectiva, considerando as alterações no ambiente de negócios e o aumento da competitividade, Sharaf-Addin, Omar e Sulaiman (2014) evidenciam que os artefatos tradicionais de gestão não têm fornecido informações necessárias para a tomada de decisão, sendo esses artefatos definidos por Frezatti et al. (2012) como instrumentos e técnicas utilizadas no suporte à gestão das entidades.

Considerando que cabe aos gestores utilizarem-se das informações fornecidas pela contabilidade gerencial, a fim de otimizar resultados e desempenho, prevenindo, assim, a mortalidade das MPEs que estão em desenvolvimento e são de extrema importância para a economia do país, conforme evidenciado por Catapan et al. (2011), tem-se o seguinte problema de pesquisa: quais são os artefatos gerenciais utilizados pelos gestores de *Food Trucks* na cidade de Natal/RN para a tomada de decisão?

Diante disso, o presente estudo tem como objetivo analisar os artefatos gerenciais utilizados na tomada de decisão pelos gestores dos *Food Trucks* na cidade de Natal/RN, com base no modelo proposto pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), em seu documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1).

Este estudo justifica-se pela expressiva importância das MPEs na economia, não apenas no Brasil, mas em diversos países, sejam eles desenvolvidos ou em desenvolvimento (MIRANDA et al., 2013), e pelo interesse ainda pequeno no sentido de conhecer, analisar e propor alternativas estratégicas para esse segmento (KOS et al., 2014). Opta-se por delimitar o foco em MPEs atuantes no ramo de *Food Trucks*, tendo em vista a tendência de crescimento desse modelo inovador de venda de alimentos no Brasil (OLIVEIRA; SANTOS, 2015; SEBRAE, 2016), bem como pela escassez de estudos empíricos na área.

Justifica-se também pela existência de uma lacuna relativa ao uso de instrumentos da contabilidade gerencial em MPes, o que instiga a realização de pesquisas sobre sua utilização como base para a tomada de decisão (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016). Nessa perspectiva, ressalta-se a inexistência de pesquisas que investiguem os artefatos gerenciais utilizados pelos gestores de *Food Trucks*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA À MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

O ramo da contabilidade voltado ao suporte da gestão da empresa é a contabilidade gerencial, que, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013), está focada nas necessidades dos gerentes e não a do público externo, por isso, deve ser elaborada visando atender as necessidades dos gestores da própria organização.

Para Prakash (2013), a contabilidade gerencial propicia informações relevantes para a formulação de estratégias de negócios, atividades de planejamento e controle, tomada de decisão, utilização eficiente dos recursos e otimização do desempenho e criação de valor da empresa. Dessa forma, Santos, Dorow e Beuren (2016) consideram que as informações contábeis são necessárias para a tomada de decisão em todos os tipos de organizações, inclusive nas MPes.

De acordo com López e Hiebl (2015), a contabilidade gerencial aplicada às pequenas empresas tem sido um assunto de crescente interesse nos últimos anos na literatura. No entanto, apesar da sua importância para a gestão empresarial, Bavaresco e Gaspareto (2009) constataram que a maioria dos gestores das MPes utilizam-se de instrumentos rudimentares de gestão financeira, que não são integrados com a contabilidade.

Diante da ausência de informações para a tomada de decisão, Sales, Barros e Pereira (2011) descrevem que pequenas empresas têm enfrentado dificuldades na gestão dos negócios, levando assim, à mortalidade precoce. No entanto, Santos, Dorow e Beuren (2016) presumem que tais dificuldades podem ser minimizadas se houvesse uma maior utilização de instrumentos gerenciais nas MPes.

Considerando a importância da utilização de instrumentos de contabilidade gerencial para as MPes, Santos, Dorow e Beuren (2016) investigaram quais são os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados para a tomada de decisão em 41 MPes do Alto Vale do Itajaí, em Santa Catarina.

Os resultados da pesquisa demonstraram que a maioria das MPes utiliza-se de controles operacionais, ao passo que as demonstrações contábeis não são utilizadas e os principais métodos de custeio são desconhecidos. Além disso, artefatos como planejamento estratégico, orçamento, retorno sobre investimento e ponto de equilíbrio são desconhecidos ou não utilizados pelos gestores, embora reconheçam a sua importância.

Também foi evidenciado que gestores apresentaram uma visão simplista e equivocada de que a contabilidade serve apenas para atender às exigências legais, fiscais e trabalhistas e que algumas empresas não utilizam controles básicos, porém importantes, por exemplo, controles de caixa, controles de contas a pagar, controles de contas a receber.

Em uma mesma perspectiva, Carmo, Santos e Lima (2013) objetivaram conhecer e analisar os artefatos de custos utilizados no processo de gestão de 50 MPes dos setores de comércio, serviços, indústria e construção civil da cidade de Uberlândia, em Minas Gerais.

Em síntese, o estudo evidenciou que 56% das MPEs analisadas utilizam algum tipo de planejamento no seu processo de gestão, e, com relação específica à custos, foi constatado que 82% das empresas analisadas parece não conhecer, sequer, as metodologias de custeio tradicionais (custeio por absorção e custeio variável), não se preocupando assim, com os benefícios que o conhecimento dos custos da empresa pode trazer para o planejamento e para a tomada de decisões gerenciais.

2.2 INTERNATIONAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES 1

Segundo Sharaf-Addin, Omar e Sulaiman (2014), durante as duas últimas décadas, com as alterações no ambiente de negócios e o aumento da competitividade, tem-se questionado a capacidade das ferramentas gerenciais tradicionais no fornecimento de informações suficientemente necessárias para a tomada de decisão, corroborando assim, com Kaplan (1984), que descreve que os desafios no ambiente competitivo levaram ao reexame das ferramentas tradicionais de custos e do sistema de controle gerencial.

Com a finalidade de promover uma melhor compreensão das práticas de contabilidade gerencial, Tuanmat e Smith (2011) descrevem que o *International Federation of Accountants* (IFAC) desenvolveu, em 1988, a estrutura conceitual denominada *International Management Accounting Practices 1* (IMAP 1), que resume as quatro fases de evolução da contabilidade gerencial, conforme evidenciado no Quadro 1.

Quadro 1. Estágios da Contabilidade Gerencial

Estágio	Período	Foco de Atuação da Contabilidade Gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	De 1950 a 1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por meio do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	De 1965 a 1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, por meio do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	De 1985 até hoje	Atenção na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e de inovação organizacional.

Fonte: Adaptado do IFAC (1998)

Uma adaptação feita por Soutes (2006) demonstra os principais artefatos gerenciais dos quatro estágios evolutivos do quadro conceitual do IFAC (1998) que foram utilizados como base para a elaboração do presente estudo. No 1º estágio encontram-se os artefatos: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Retorno sobre Investimento. No 2º estágio: Preço de Transferência, Valor Presente, Orçamento, Descentralização. No 3º estágio: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta, *Benchmarking*, *Just in Time* (JIT), *Kaizen*, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM). E no 4º estágio: *Economic Value Added* (EVA), Gestão Econômica (GECON), Simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Ressalta-se que o termo “artefato” é utilizado na contabilidade gerencial para designar atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade no exercício de suas funções (SOUTES, 2006), sendo através

deles que as informações sobre processos internos e o ambiente externo podem ser obtidas para a tomada de decisões eficazes (ISIDORO et al., 2012).

Observa-se, então, que a contabilidade gerencial tem evoluído, considerando os novos artefatos que estão sendo utilizados para permitir o aumento de qualidade na produção e redução de custos dos produtos, visando também a implementação de novas tecnologias e complexos processos de gestão.

No tocante aos artefatos gerenciais evidenciados pelo IFAC, em seu documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), Silva e Lucena (2016) identificaram quais são os artefatos gerenciais que 32 empresas da grande João Pessoa (PB) utilizam para auxílio na tomada de decisão.

De acordo com os resultados do estudo realizado por Silva e Lucena (2016), percebe-se que o orçamento e o planejamento estratégico são os artefatos mais utilizados pelas empresas presentes na amostra, assim como o retorno sobre o investimento, que também apresentou uma quantidade significativa em relação ao total das companhias pesquisadas. Destaca-se, também, que os artefatos *Economic Value Added* e o *Kaizen* não são utilizados por nenhuma das 32 empresas respondentes.

Em síntese, Silva e Lucena (2016) consideram que, apesar da grande quantidade de artefatos modernos se sobreporem aos tradicionais, foi possível verificar que as entidades da grande João Pessoa/PB possuem uma significativa concentração de utilização nos artefatos classificados como tradicionais. Dessa forma, foi demonstrado na pesquisa que as empresas possuem maiores características, quanto aos artefatos utilizados, do 1º e 2º estágio evolutivo da contabilidade gerencial, conforme determinado pelo IFAC (1998).

Os artefatos gerenciais presentes na estrutura conceitual do IFAC (1988) também foram investigados por estudo de Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011), que objetivaram verificar se empresas brasileiras que se destacavam pelo seu porte na economia brasileira utilizavam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, bem como investigar se empresas que se destacam pela qualidade de suas informações aos usuários externos também se destacariam no atendimento de seus usuários internos.

A amostra do estudo foi composta por 90 empresas que estão entre as 500 maiores empresas (edição de 2005 de Melhores e Maiores) e dentre o rol de empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, entre os anos-base de 1996 a 2004.

Como principais resultados, o estudo demonstrou que as empresas presentes na amostra estudada utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. No entanto, foi percebido que a intensidade da utilização varia de artefato para artefato e que mesmo os artefatos com menor uso, tais como *just in time*, *kaizen* e *target costing*, são empregados por mais de 30% das empresas estudadas.

Também observou-se que a amostra de empresas indicadas ao prêmio não se diferencia, em termos de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do grupo das demais empresas pesquisadas.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se como exploratório e descritivo quanto ao objetivo, como qualitativo quanto à abordagem do problema e, em relação aos procedimentos, como

estudo de caso, considerado por Yin (2010) como um método que se diferencia pela análise em profundidade do fenômeno que está sendo estudado, propiciando assim, a análise minuciosa dos artefatos gerenciais utilizados pelos *Food Trucks* da cidade de Natal/RN.

De acordo com Yin (2010), embora todos os projetos possam levar a estudos de caso bem-sucedidos, quando possível, os pesquisadores devem optar por estudos de casos múltiplos a estudos de casos únicos, por estes propiciarem substanciais benefícios analíticos para a pesquisa, como resultados mais robustos e menos vulneráveis, diminuindo, assim, críticas ou ceticismo. Diante disso, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas individuais com oito gestores de *Food Trucks* da Cidade de Natal/RN.

Visando selecionar os participantes da pesquisa sem enviesar o processo de definição da unidade de análise, conforme descrito por Ishak e Bakar (2014), foi utilizada a técnica *Snowball Sampling*, que consiste no fato de que os participantes iniciais indicam novos participantes para compor a unidade de análise do estudo, posteriormente, esses participantes indicam outros, e assim sucessivamente, até que o ponto de saturação da unidade de análise seja alcançado (BALDIN; MUNHOZ, 2011).

Anteriormente à etapa de coleta de dados, realizou-se um estudo piloto com o gestor de um *Food Truck* objetivando aprimorar o roteiro de entrevista, em que o critério definido para a seleção do estudo piloto foi a acessibilidade.

A realização do estudo piloto proporcionou benefícios, como a readequação de alguns questionamentos; o ajuste da postura dos entrevistadores perante o entrevistado; bem como iniciar o processo de *Snowball Sampling* para contactar os demais gestores, tendo em vista que, ao final da entrevista, foi solicitado ao gestor a indicação de três *Food Trucks* para iniciarmos a etapa de coleta de dados.

Após a realização do caso piloto, chegou-se ao roteiro final de entrevista, construído com base na estrutura conceitual denominada *International Management Accounting Practices 1* (IMAP 1), elaborada pelo IFAC (1998), onde buscou-se identificar os artefatos gerenciais dos quatro estágios do modelo, conforme demonstra o constructo da pesquisa no Quadro 2.

Quadro 2. Constructo da Pesquisa

Estágios	Artefatos	Questionamentos
1º estágio	Custeio por absorção	Você determina o custo dos seus produtos e realiza o controle financeiro da empresa?
	Custeio Variável	
	Custeio Padrão	
	Retorno sobre o Investimento (ROI)	
2º estágio	Preço de Transferência	Você realiza o planejamento das atividades e o controle gerencial da empresa?
	Moeda constante	
	Valor presente	
	Orçamento	
3º estágio	Descentralização	Você realiza algum tipo de controle de redução de perdas de recursos?
	Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
	<i>Benchmarking</i>	
	<i>Kaizen</i>	
	<i>Just in Time</i> (JIT)	
	Teoria das Restrições	
Planejamento Estratégico		
Gestão Baseada em Atividades (ABM)		

4º estágio	Gestão Econômica (GECON)	Você avalia a criação de valor da sua empresa através dos recursos utilizados?
	<i>Balanced Scorecard</i>	
	EVA (<i>Economic Value Added</i>)	
	Simulação	
	Gestão Baseada em Valor (VBM)	

Fonte: Dados da Pesquisa

Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram as entrevistas individuais, com perguntas abertas, realizadas no período de Junho à Agosto de 2016. Entretanto, ressalta-se que as entrevistas não se limitaram apenas aos quatro questionamentos elencados no constructo da pesquisa evidenciado no Quadro 2, haja vista a necessidade da realização de perguntas específicas para direcionar as entrevistas a fim de atingir o objetivo proposto.

Considerando aspectos éticos, visando também preservar a imagem das empresas participantes, foram atribuídos nomes fictícios para designar cada entidade estudada, conforme evidenciado no Quadro 3. Além disso, todas as entrevistas foram gravadas, através de um aparelho de gravação de áudio, e que todos os participantes assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), que é um documento de caráter explicativo, onde são abordadas todas as questões relativas ao estudo que possam estar relacionadas à decisão do sujeito e, assim, garantir sua participação voluntária (SOUZA et al., 2013).

Quadro 3. Participantes da Pesquisa

Código do Entrevistado	Descrição do Foodtruck	Escolaridade do(a) Gestor(a)	Formação Acadêmica	Tempo de Atuação	Duração da Entrevista
F1	Comida Regional	Nível Médio	-	8 Anos	35:33
F2	Hot Dog	Nível Médio	-	4 Anos	26:57
F3	Comida Italiana	Nível Superior	Administração	1 Ano	15:21
F4	Crepes	Nível Superior	Gastronomia	3 Anos	36:09
F5	Crepes	Nível Superior	Arquitetura	1 Ano	21:57
F6	Espetos	Nível Superior	Administração	1 Ano	25:42
F7	Hot Dog	Nível Médio	-	4 Anos	28:39
F8	Brownie	Nível Superior	Administração	3 Anos	33:15

Fonte: Dados da Pesquisa

Após a realização das entrevistas com os gestores dos *Food Trucks*, os dados primários foram transcritos para um arquivo digital. Após a transcrição, adotou-se a técnica de análise de conteúdo que, de acordo com Bardin (2011), pode ser utilizada para analisar em profundidade cada expressão específica de indivíduos ou grupos.

Para identificar as conexões, códigos e categorias existentes nas transcrições das entrevistas, realizou-se o processo de codificação aberta e axial das unidades de significado. De acordo com Flick (2009), a codificação aberta é realizada com o objetivo de segmentar os dados, para que posteriormente seja realizada a codificação axial, que refere-se ao aprimoramento e à diferenciação das categorias resultantes da codificação aberta.

No presente estudo, o processo de codificação foi realizado no *software* ATLAS.ti®, em que a codificação aberta propiciou segmentar as unidades de significado nos códigos referentes aos artefatos gerenciais descritos no modelo do IMAP 1. Posteriormente, através da codificação axial, os códigos foram elencados nos quatro estágios evolutivos.

Conforme critérios para o julgamento da qualidade nos estudos de caso estabelecidos por Yin (2010), observa-se que, do ponto de vista do rigor metodológico, os constructos que

serviram de base para a realização deste estudo foram também utilizados por outros autores (SILVA; LUCENA, 2016; MACOHON; BEUREN, 2016; COLARES; FERREIRA, 2013; GUERRREIRO; CORNACHIONE JÚNIOR; SOUTES, 2011; TEIXEIRA et al., 2011; OYADOMARI et al., 2008), demonstrando assim, a utilização de diversas fontes de evidências como forma de estabelecer medidas operacionais corretas para os conceitos que estão fundamentando o estudo.

Além disso, o constructo também é validado considerando que há um encadeamento de evidências com pesquisas anteriores, conforme evidenciado na análise de resultados do presente estudo.

No que tange a confiabilidade de um estudo de caso, Yin (2010) sugere a utilização de um protocolo do estudo de caso como forma de garantir que os procedimentos realizados na pesquisa possam ser repetidos. De acordo com o autor, o protocolo consiste na documentação detalhada dos procedimentos realizados na pesquisa, de forma que esse registro possa aumentar a confiabilidade do método.

Sendo assim, como forma de assegurar a confiabilidade, o presente estudo teve seus procedimentos guiados por um protocolo de estudo de caso, além do banco de dados referente às entrevistas transcritas e analisadas no *software* ATLAS.ti®.

Como limitação do estudo, ressalta-se que não foi possível realizar a triangulação de dados, tendo em vista a não acessibilidade aos documentos, bem como o acompanhamento da utilização dos artefatos *in loco*, em situação semelhante à de Frost (2003), que evidencia a restrição de acesso aos dados por parte dos participantes da pesquisa.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Através das entrevistas realizadas, observa-se que o custeio por absorção e o orçamento apresentam-se como únicos artefatos gerenciais do primeiro e segundo estágio utilizados pelos gestores dos *Food Trucks*. Com isso, percebe-se que os artefatos do terceiro estágio apresentam-se predominantes, tendo em vista a utilização do custeio meta, do *benchmarking*, do *kaizen*, do *just in time* e do planejamento estratégico. Ademais, também verifica-se que nenhum gestor utiliza-se dos artefatos incluídos no quarto estágio, conforme descrito no Quadro 4.

Quadro 4. Artefatos Gerenciais Utilizados pelos Gestores dos *Food Trucks*

Estágios	Artefatos	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	Total
1º estágio	Custeio por absorção		x			x			x	3
2º estágio	Orçamento		x		x				x	3
3º estágio	Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)		x							1
	<i>Benchmarking</i>					x	x			2
	<i>Kaizen</i>			x		x		x	x	4
	<i>Just in Time</i> (JIT)	x	x	x	x	x	x	x	x	8
	Planejamento estratégico								x	1

Fonte: Dados da pesquisa

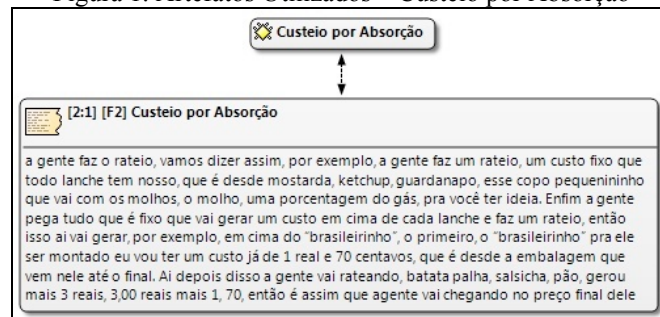
Através do Quadro 4, observa-se que há uma limitada aplicação dos artefatos gerenciais por parte dos gestores dos *Food Trucks*. Dessa forma, na mesma perspectiva da pesquisa realizada por Frost (2003), percebe-se a necessidade de uma maior compreensão dos artefatos gerenciais existentes por parte dos gestores, conforme evidenciado nas análises a seguir.

4.1 ARTEFATOS DO PRIMEIRO ESTÁGIO

No primeiro estágio evolutivo, o IFAC (1998) descreve que os artefatos gerenciais centram-se na determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos. Dessa forma, observa-se a utilização do custeio por absorção pelos *Food Trucks* F2, F5 e F8, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados, assim como todos os demais gastos relativos ao esforço aplicado na produção,

No *Food Truck* F2, o gestor descreve que sabe exatamente quanto custa cada produto vendido, explicando que o custo do produto é calculado mediante a apropriação dos custos diretos aos produtos, para, posteriormente, realizar o rateio dos custos indiretos fixos, estando, assim, em consonância com a perspectiva de Megliorini (2011), que evidencia que a apuração dos custos a partir do custeio por absorção é composta por duas etapas: (i) separação dos gastos do período em despesas, custos e investimentos; e (ii) separação dos custos em diretos e indiretos.

Figura 1. Artefatos Utilizados – Custeio por Absorção

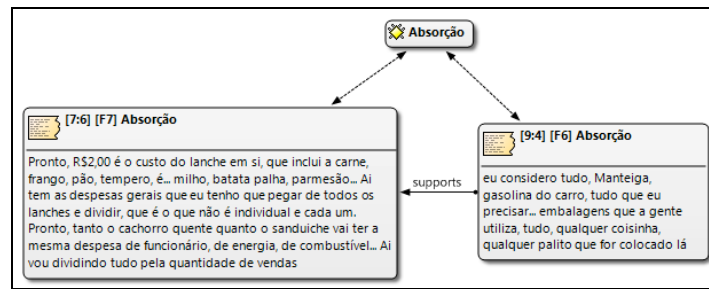


Fonte: Dados da pesquisa

Tendo em vista a utilização do custeio por absorção por parte dos gestores entrevistados, Santos, Moraes e Santos (2016) elencam que apesar de atender os princípios contábeis e a legislação brasileira, o referido método não satisfaz as as necessidades gerenciais das entidades. Nessa perspectiva, Sousa, Gil e Santana (2010) descrevem que o custeio por absorção demonstra algumas falhas na elaboração de informações para fins gerenciais, tendo em vista a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis, considerados elementos importantes no controle de produtividade e precificação dos produtos e serviços.

De forma complementar, conforme observado na Figura 2, verifica-se que os gestores dos *Food Trucks* F6 e F7 alocam aos produtos todos os gastos ocorridos no período, sejam custos ou despesas, o que pode ser considerado como custeio pleno, tendo em vista que Martins (2010) afirma que o referido método consiste não só no rateio dos custos de produção aos produtos, como também de todas as despesas da organização. Entretanto, ressalta-se que o custeio pleno não está incluído nos artefatos gerenciais presentes no IMAP 1.

Figura 2. Artefatos Não Utilizados – Custeio por Absorção



Fonte: Dados da pesquisa

Considerando que os demais artefatos do primeiro estágio não são utilizados pelos gestores dos *Food Trucks* participantes da pesquisa, percebe-se que estes resultados corroboram em parte com as evidências de Santos, Dorow e Beuren (2016), que demonstram que o ROI é um dos artefatos gerenciais menos utilizados por MPEs.

Observa-se, também, com a não utilização do ROI, que o resultado diverge da percepção dos professores da área gerencial dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil acerca dos artefatos da contabilidade gerencial possivelmente mais abordados no futuro, haja vista que o ROI e o custeio variável foram elencados como possivelmente mais utilizados pelas organizações (BEUREN; ERFURTH, 2010).

Em relação à não utilização do custeio variável, percebe-se que os gestores não se beneficiam de importantes informações para a tomada de decisão gerencial, como a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional. Com isso, este achado corrobora com Catapan et al. (2011), que verificou que nenhuma das MPEs de Curitiba e região metropolitana presentes na amostra utilizam-se do custeio variável para realizar o cálculo da margem de contribuição.

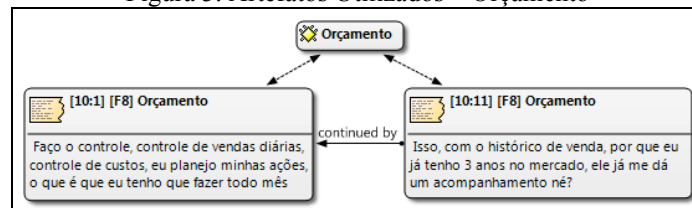
4.2 ARTEFATOS DO SEGUNDO ESTÁGIO

A essência do segundo estágio evolutivo está em fornecer informações para planejamento e controle gerencial, por meio do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. Diante disso, identifica-se que o único artefato encontrado deste estágio foi o orçamento, sendo utilizado pelos *Food Trucks* F2, F4 e F8 no processo de tomada de decisão.

Observa-se que o *Food Truck* F8 utiliza-se do orçamento, elaborado através de planilhas eletrônicas, para o controle e planejamento de ações futuras, conforme descrito na entrevista. As planilhas são alimentadas com informações acerca de todas as despesas e custos incorridos nas atividades da empresa.

Também, percebe-se que as projeções realizadas pelo gestor são com base em informações históricas, conforme e evidenciado na Figura 3.

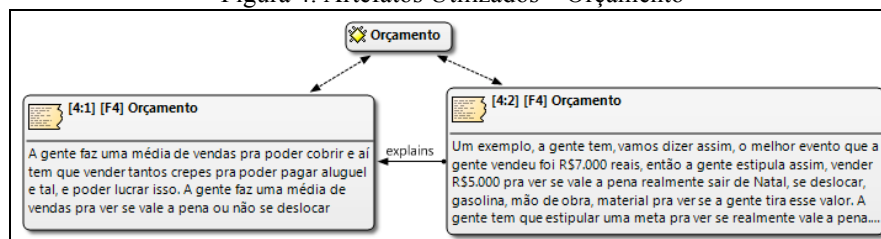
Figura 3. Artefatos Utilizados – Orçamento



Fonte: Dados da pesquisa

Tendo em vista que o orçamento é um dos principais artefatos de gestão, sendo utilizado para diferentes propósitos (MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016), observa-se que a maioria dos *Food Trucks* o utilizam para analisar a viabilidade de participação nas feiras de *Food Trucks*, levando em consideração que esses eventos incorrem em custos adicionais, como taxa de participação, que inclui aluguel do espaço físico, bem como eventuais contratações de bandas e tendas, conforme observado na Figura 4.

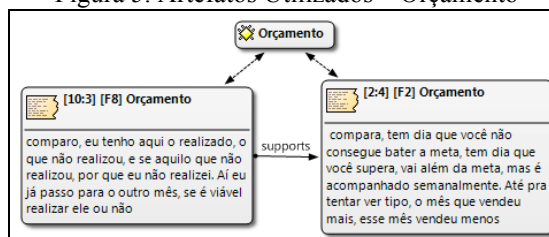
Figura 4. Artefatos Utilizados – Orçamento



Fonte: Dados da pesquisa

No tocante ao controle orçamentário, Padoveze (2010) descreve que os objetivos principais desta etapa são: (i) identificar e analisar as variações ocorridas; (ii) corrigir erros detectados; e (iii) ajustar o plano orçamentário, se for o caso, para garantir o processo de otimização do resultado e da eficácia empresarial. Nesse contexto, identifica-se que os *Food Trucks* F8 e F2 utilizam o controle para o estabelecimento de novas metas gerenciais, bem como para realizar o comparativo entre o planejado e realizado, conforme descrito na Figura 5.

Figura 5. Artefatos Utilizados – Orçamento



Fonte: Dados da pesquisa

Apesar da importância do orçamento, o gestor do *Food Truck* F5 descreve que nunca pensou em utilizá-lo para o planejamento e controle gerencial das suas atividades. Diante disso, considera-se que a maximização do resultado econômico da entidade pode estar comprometida, tendo em vista que o orçamento propicia manter certo rigor no controle do fluxo de caixa, focalizar nas operações e finanças da empresa, além de outros fatores, conforme descrevem Leite et al. (2008).

Através dos resultados referentes ao segundo estágio, percebe-se que apenas três *Food Trucks* utilizam-se do orçamento para a tomada de decisão gerencial nos *Food Trucks*, o que não corrobora com o estudo realizado por Silva e Lucena (2016), que evidenciam que o artefato é o mais utilizado pelas companhias de João Pessoa (PB).

Assim como outros artefatos incluídos no segundo estágio, o valor presente e o preço de transferência ainda não estão sendo utilizados pelos gestores dos *Food Trucks*

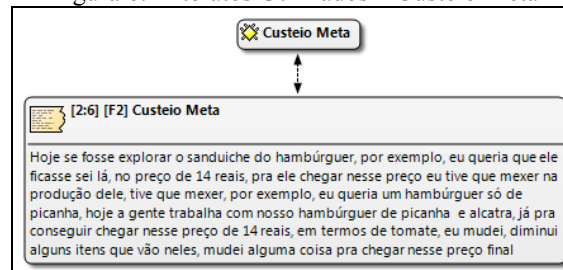
investigados, o que, nesse caso, contrapõe a perspectiva de Beuren e Erfurth (2010), que descrevem o valor presente e o preço de transferência como alguns dos artefatos da contabilidade gerencial possivelmente mais abordados no futuro.

4.3 ARTEFATOS DO TERCEIRO ESTÁGIO

O terceiro estágio evolutivo do IMAP 1 visa a redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, por meio do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos. Nessa perspectiva, observa-se este estágio foi o que apresentou o maior número de artefatos utilizados por parte dos gestores, tendo em vista que o custeio meta é utilizado pelo *Food Truck* F2, que o *benchmarking* é uma prática adotada pelos *Food Trucks* F5 e F6, que o *kaizen* é encontrado nos *Food Trucks* F3, F5, F7 e F8, enquanto que o *just in time* é utilizado pelo *Food Truck* F3 e o planejamento estratégico pelo *Food Truck* F8.

No tocante ao custeio meta, verifica-se que o gestor do *Food Truck* F2 utiliza, como prática gerencial, o estabelecimento de um custo meta para o planejamento de suas ações de redução de custos, conforme evidencia a Figura 6.

Figura 6. Artefatos Utilizados – Custeio Meta

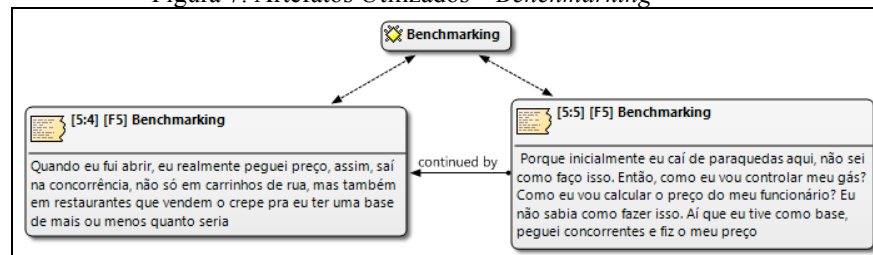


Fonte: Dados da pesquisa

Considerando que apenas o *Food Truck* F2 utiliza-se do custeio meta, este achado corrobora com a pesquisa realizada por Santos, Dorow e Beuren (2016), que descrevem que são poucas as MPEs que utilizam esses artefatos para o processo de tomada de decisão.

No entanto, observa-se que o custeio baseado em atividades e o custeio meta são pouco utilizados não apenas pelos *Food Trucks* pesquisados ou por outras MPEs, mas também, por empresas de grande porte listadas na BM&FBovespa, conforme evidenciam Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011).

Figura 7. Artefatos Utilizados – *Benchmarking*



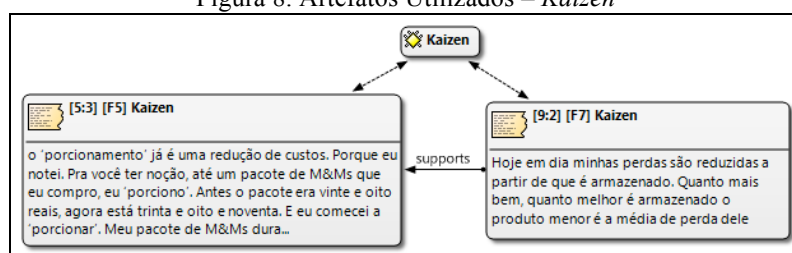
Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao *benchmarking*, observa-se que o gestor do *Food Trucks* F5 se utiliza desse artefato na etapa de abertura da empresa, bem como instrumento para formular o preço dos produtos vendidos por elas, conforme descrito na Figura 7.

Em uma mesma perspectiva, o gestor do *Food Truck* F6 também elencou que utilizou-se do artefato na etapa de planejamento do negócio, haja vista que o mesmo afirmou ter viajado para outra cidade com o objetivo de observar o modelo de negócio e preços praticados em outra região. Entretanto, foi observado que o gestor do *Food Truck* F4 considera apenas os custos incorridos como referência para formulação do preço de venda, não se utilizando da ferramenta *benchmarking*.

No que refere-se ao custeio *Kaizen*, que é uma filosofia de gestão que preza pelo melhoramento contínuo dos processos da organização, os *Food Trucks* que utilizam-se do artefato possuem foco no “porcionamento” e no melhoramento do armazenamento de matérias primas como estratégias para a melhora na produtividade, bem como na redução de custos, conforme observado na Figura 8.

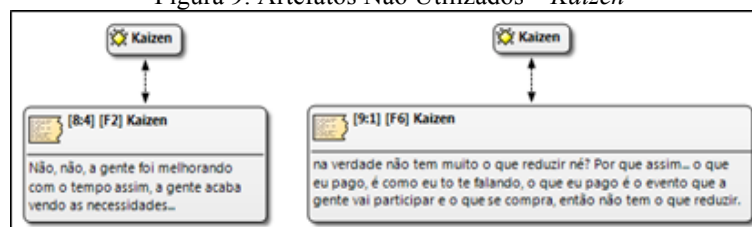
Figura 8. Artefatos Utilizados – *Kaizen*



Fonte: Dados da pesquisa

No entanto, observa-se que alguns *Food Trucks* não estabelecem planos para o melhoramento contínuo dos processos, considerando que, no *Food Truck* F2, estes são otimizados intuitivamente nas próprias operações, conforme observado na Figura 9.

Figura 9. Artefatos Não Utilizados – *Kaizen*



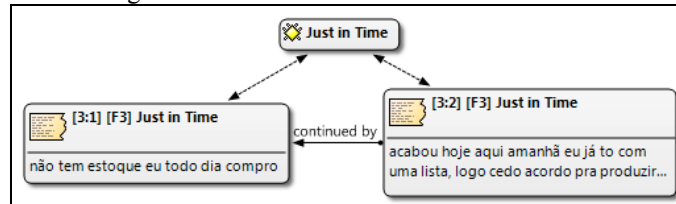
Fonte: Dados da pesquisa

Em uma mesma perspectiva, o gestor do *Food Truck* F6 descreve que não há processos da entidade que precisam ser continuamente melhorados objetivando a redução de custos. Porém, foi observado no decorrer da entrevista que existem operações que podem ser melhoradas, tendo em vista que o respondente descreve que o processo de compra das matérias primas precisa ser revisto, pois o mesmo considera necessário implementar a prática de cotação de preços de matérias primas em diversos fornecedores.

Observa-se que a tímida utilização do *Kaizen* por parte dos gestores dos *Food Trucks* corrobora com o estudo de Colares e Ferreira (2013), em que nenhuma micro empresa e apenas uma empresa de pequeno porte presentes na amostra do estudo utilizam-se do artefato gerencial. No contexto internacional, Bogale (2013) descreve que o artefato também não é utilizado por nenhuma das 43 empresas de diferentes setores atuantes na Etiópia.

Nos *Food Trucks* investigados, observa-se uma significativa utilização do *just in time*, artefato que propicia a redução de perdas ocasionadas pelo alto nível de estoques, conforme evidenciam Ludwig et al. (2016).

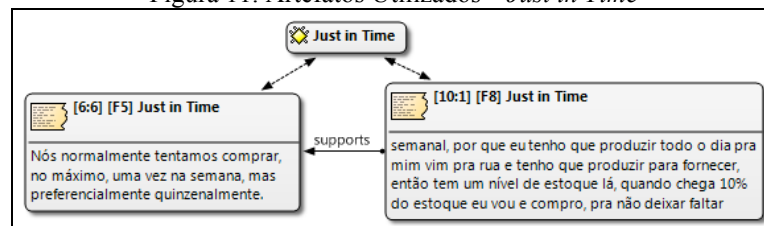
Figura 10. Artefatos Utilizados – *Just in Time*



Fonte: Dados da pesquisa

No entanto, ressalta-se que a predominância na utilização do referido artefato gerencial é inerente ao modelo do negócio, haja vista que os gestores afirmam que eliminam a estocagem de matérias primas ou mantém normalmente estoques mínimos devido à falta de local para armazenamento, sendo esses renovados diariamente, semanalmente ou quinzenalmente em alguns casos, conforme evidenciam as Figuras 10 e 11.

Figura 11. Artefatos Utilizados – *Just in Time*

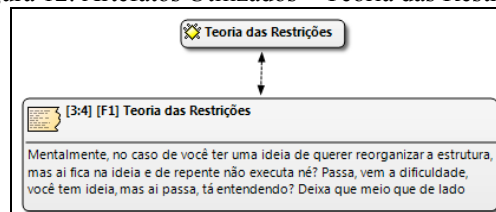


Fonte: Dados da pesquisa

No caso dos gestores F5 e F8, observa-se que são mantidos apenas os estoques de segurança para sustentar o fluxo de produção, conforme evidenciam Battini, Boysen e Emde (2013).

Ao analisar se os gestores dos *Food Trucks* consideram suas limitações no cálculo do custo dos produtos, com base na Teoria das Restrições, observa-se que o gestor do *Food Truck* F1 identifica o gargalo da produção, considerado a primeira etapa do processo de otimização de acordo com a Teoria das Restrições. Porém, por não buscar solucionar o problema, não realiza as demais etapas visando a otimização da restrição.

Figura 12. Artefatos Utilizados – Teoria das Restrições

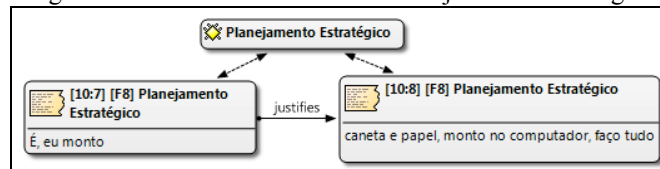


Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao planejamento estratégico, o gestor do *Food Truck* F8 analisa os pontos fortes da organização em relação ao mercado, como clientela consolidada e tempo de atuação,

bem como pontos fracos. Além disso, o gestor evidencia que sistematiza esses pontos em um planejamento estratégico para alcançar os objetivos propostos pelo mesmo. Ressalta-se, também, que a pesquisa *in loco* propiciou verificar que a empresa tem sua missão definida, tendo em vista sua divulgação no próprio *Food Truck* em questão.

Figura 13. Artefatos Utilizados – Planejamento Estratégico



Fonte: Dados da pesquisa

No entanto, percebe-se que os *Food Trucks* F2 e F5 não utilizam-se do planejamento estratégico. No caso do *Food Truck* F2, o mesmo estabelece de forma mental algumas metas e planeja as atividades operacionais da organização, no entanto, não instrumentaliza tais ações. Já o gestor do *Food Truck* F5 afirma que não tem a prática de realizar nenhuma forma de planejamento na gestão da empresa.

Percebe-se, então, que o resultado contrapõe os achados de pesquisas voltadas para empresas de grande e médio porte, tendo em vista que Oyadomari et al. (2008), descrevem que o referido artefato apresenta uma das maiores médias pelas empresas pesquisadas, assim como Macohon e Beuren (2016) evidenciam que o planejamento estratégico é um dos artefatos gerenciais predominantemente usados.

Entretanto, no contexto das MPEs, a pesquisa realizada por Santos, Dorow e Beuren (2016) confirma que o planejamento estratégico é um dos artefatos gerenciais que são menos utilizados.

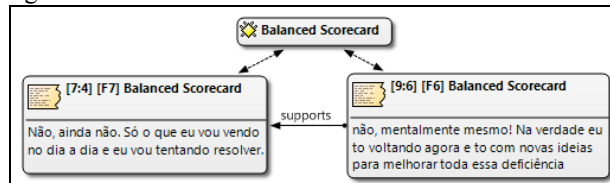
Ressalta-se que não foi possível identificar a utilização de artefatos do terceiro estágio, como a ABM e o ABC, corroborando assim, com o estudo de Bogale (2013), que evidencia a não utilização da gestão baseada em atividades em 43 empresas de diferentes setores, bem como com a pesquisa de Santos, Dorow e Beuren (2016), que descrevem que nenhuma empresa utiliza-se do custeio baseado em atividades, que também está inserido no terceiro estágio.

4.4 ARTEFATOS DO QUARTO ESTÁGIO

No quarto estágio, em que os artefatos são relacionados à geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e de inovação organizacional, não foi verificada a utilização de nenhum artefato gerencial por parte dos *Food Trucks* investigados.

No contexto das MPEs, Rossoni (2010) evidencia a importância dessas entidades criarem um ambiente propício para a implantação do BSC. De acordo com Bernardi, Silva e Batocchio (2012), os benefícios proporcionados pela utilização do BSC em uma pequena empresa são: o aumento na margem de contribuição, a diminuição de desperdícios, a elevação do índice de satisfação do cliente, a diminuição do índice de retrabalho, dentre outros fatores.

Dessa forma, observa-se que a não utilização do artefato por parte dos gestores dos *Food Trucks*, conforme foi observado no estudo, influencia a avaliação de desempenho da organização, tendo em vista que a sua implementação permite medir, monitorar e gerenciar o desempenho das operações da entidade, conforme evidenciado por Hoque (2013).

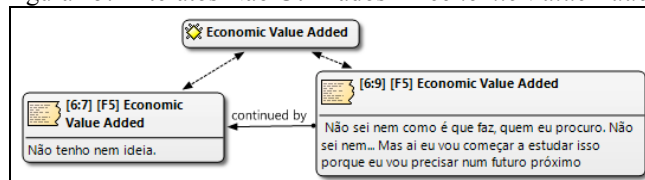
Figura 14. Artefatos Não Utilizados – *Balanced Scorecard*

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme observado na Figura 14, os achados do estudo contrapõem a perspectiva de Beuren e Erfurth (2010), que afirmam que este artefato destaca-se no *ranking* como um dos que possivelmente seriam mais utilizados no futuro.

Em relação ao EVA, Kiess (2014) descreve que o artefato permite que seja mensurada a criação de valor da empresa a partir da comparação entre o lucro gerado, comparado com o capital aplicado, levando os gestores a otimizar os investimentos realizados na organização. No entanto, verifica-se que o referido artefato não é utilizado pelos gestores entrevistados.

Nessa perspectiva, identifica-se que os gestores deixam de mensurar a criação de valor em relação ao desempenho operacional da própria empresa. Além desse aspecto, também foi verificado o desconhecimento do EVA, conforme demonstra a Figura 15, corroborando, assim, com o estudo realizado por Pimenta Junior et al. (2015), que evidencia que nenhum dos dez gestores de MPEs participantes do estudo conhecem o conceito de geração de valor econômico.

Figura 15. Artefatos Não Utilizados – *Economic Value Added*

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os artefatos do quarto estágio, Oyadomari et al. (2008) e Teixeira et al. (2011) identificaram que o EVA foi um dos que apresentou menor índice de utilização em médias e grandes empresas brasileiras, complementando, assim, o achado evidenciado no presente estudo.

Por fim, em relação aos outros artefatos em que não foi verificada a utilização, como a Gestão Baseada em Valor e o GECON, observa-se que os artefatos são possivelmente pouco utilizados não apenas por MPEs, mas também por indústrias de médio porte, conforme evidenciam Macohon e Beuren (2016).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou analisar os artefatos gerenciais utilizados na tomada de decisão pelos gestores dos *Food Trucks* na cidade de Natal/RN, com base no modelo proposto pelo *International Federation of Accountants* (IFAC).

Diante disso, para alcançar o objetivo proposto, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas individuais com oito gestores de *Food Trucks* entre o período de Junho à Agosto de 2016, utilizando-se da técnica *snowball sampling*. Os dados transcritos das entrevistas

foram codificados no *software* ATLAS.ti® para que, posteriormente, fosse realizada a análise de conteúdo.

Com base nos resultados apresentados, observou-se que três gestores utilizam-se do custeio por absorção, artefato incluído no primeiro estágio evolutivo do IMAP 1, enquanto que três gestores também utilizam-se do orçamento empresarial para a tomada de decisão, no que refere-se aos artefatos incluídos no segundo estágio.

Nesse sentido, considerando a tímida utilização de artefatos que compreendem o primeiro e segundo estágio, verificou-se que a maioria dos gestores não utilizam-se de artefatos gerenciais responsáveis por determinar o custo dos produtos e auxiliar na realização do controle financeiro da empresa, bem como na realização do planejamento das atividades e do controle gerencial da empresa.

O terceiro estágio foi o que apresentou um maior índice de utilização por parte dos gestores dos *Food Trucks*, haja vista que um gestor utiliza-se do custeio meta, dois afirmam adotar a prática do *benchmarking*, quatro fazem a utilização do custeio *kaizen* objetivando a melhoria contínua dos processos, bem como um gestor realiza o planejamento estratégico. Ademais, observou-se uma significativa utilização do *just in time*, considerando que esse artefato gerencial é inerente ao modelo do negócio.

Dessa forma, percebeu-se que a utilização dos artefatos gerenciais do terceiro estágio permite reduzir o desperdício de recursos utilizados nos processos dos *Food Trucks*, propiciando, assim, a otimização dos processos internos dessas entidades.

Por fim, em relação ao quarto estágio, o presente estudo não verificou a utilização dos artefatos referentes ao estágio nos *Food Trucks* investigados, o que compromete a avaliação da criação de valor por parte das entidades investigadas.

Em síntese, percebeu-se uma limitada utilização dos artefatos gerenciais por parte dos gestores de *Food Trucks* investigados, corroborando, assim, com a perspectiva de Frost (2003), que evidencia a necessidade de uma maior compreensão dos artefatos gerenciais existentes por parte dos gestores.

Levando em consideração o caráter exploratório da pesquisa, os resultados encontrados demandam a realização de novos estudos. Dessa forma, recomenda-se a replicação da metodologia utilizada na pesquisa em um momento posterior, a fim de identificar se, considerando a nova tendência, conforme evidencia o SEBRAE (2016), os gestores dos *Food Trucks* adotaram novos artefatos gerenciais. Além disso, sugere-se verificar se há divergência nos resultados caso a unidade de análise do estudo compreenda entidades de outros segmentos econômicos.

REFERÊNCIAS

BAVARESCO, T. P. F.; GASPARETTO, V. Informações contábeis na tomada de decisão de micro e pequenas empresas: um estudo nas empresas catarinenses finalistas do Prêmio Talentos Empreendedores. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, 2009, Fortaleza, CE. **Anais eletrônicos...** Fortaleza, CE, 2009. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/931>>. Acesso em: 22 jun. 2016.

BALDIN, N.; MUNHOZ, E. M. B. Snowball (Bola de Neve): uma técnica metodológica para pesquisa em educação ambiental comunitária. In: CONGRESSO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 10, 2011, Curitiba, PR. **Anais eletrônicos...** Curitiba, PR, 2011. Disponível em: <http://educere.bruc.com.br/CD2011/pdf/4398_2342.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2016.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BATTINI, D.; BOYSEN, N.; EMDE, S. Just-in-time supermarkets for part supply in the automobile industry. **Journal of Management Control**, v. 24, n. 2, p. 209-217, 2013.

BERNARDI, T.; SILVA, I. B.; BATOCCHIO, A. Roteiro para implantação de balanced scorecard: estudo de caso em pequena empresa. **Revista de Ciência & Tecnologia**, v. 17, n. 33, p. 87-102, 2012.

BEUREN, M. B.; ERFURTH, A. E. Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 1, p. 44-58, 2010.

BOGALE, E. Advanced management accounting techniques in manufacturing firms in Ethiopia. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 4, n. 16, 2013.

CATAPAN, A. A. et al. A utilização da contabilidade gerencial: um estudo em micro e pequenas empresas. **Revista Economia & Tecnologia**, v. 27, p. 143-150, out/dez, 2011.

CARMO, C. R. S.; SANTOS, T. G.; LIMA, I. G. A utilização de “artefatos de custos” por micro e pequenas empresas (MPEs) da cidade de Uberlândia-MG, Brasil. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 12, p. 5-27, 2013.

CARVALHO, I. R. **Investigação sobre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em consultorias oferecidas às micro e pequenas empresas**: evidências a partir de revistas especializadas. 2011. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

CERVEIRA JUNIOR, L. F. V. et al. O perfil do comércio da W3/W2 sul e seus aspectos contábeis. In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 1, 2015, Brasília, DF. **Anais eletrônicos...** Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.ccgunb.org/arquivos/anais/anais2015/TAT6-48.pdf>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2013.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FREZATTI, F. et al. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. **Brazilian Business Review**, v. 9, n. 1, p. 134-155, 2012.

FROST, F. A. The use of strategic tools by small and medium-sized enterprises: an Australasian study. **Strategic Change**, v. 12, n. 1, p. 49-62, 2003.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B. C.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011

HOQUE, Z. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British Accounting Review**. v. 46, n. 1, p. 33-59, 2014.

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

ISHAK, N. M.; BAKAR, A. Y. A. Developing sampling frame for case study: challenges and conditions. **World Journal of Education**, v. 4, n. 3, p. 29-35, 2014.

ISIDORO, C. et al. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; FARIA, A. C. **Introdução à teoria da contabilidade: para graduação**. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

JARVIS, R.; R., M. Business Advice to SMEs: human resources and employment. **The Association of Chartered Certified Accountants**, London, 2011.

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, v. 59, n. 3, p. 390-418, 1984.

KIESS, L. G. **Proposta de um modelo de avaliação para uma empresa de bens de consumo pela métrica do Economic Value Added (EVA®)**. 2014. 75 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas UFRGS, Porto Alegre, 2014.

KOS, S. R. et al. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 3, p. 35-50, 2014.

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LÓPEZ, O. L.; HIEBL, M. R. W. Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research. **Journal of Management Accounting Research**, v. 27, n. 1, p. 81-119, 2015.

- LUDWIG, J. P. et al. Aplicação da metodologia just in time para a redução de estoques em uma indústria do ramo moveleiro. **Journal of Lean Systems**, v. 1, n. 2, 2016.
- MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M.. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, p. 9-22, 2016.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3^a ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.
- MIRANDA, L. C. et al. Práticas de contabilidade gerencial: evidências em consultorias oferecidas por revistas especializadas aos empresários das micro, pequenas e medias empresas. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 5, n. 1, p. 139-157, jan./abr., 2013.
- MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M.. As múltiplas funções do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.
- NASCIMENTO, M. et al. Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 6, n. 2, p. 244-283, 2013.
- OLIVEIRA, L. T.; SANTOS, M. D. S. **Elaboração de um plano de negócio de um food truck de comidas orgânicas**. 2015. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.
- OYADOMARI, J. C. et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**. v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.
- PADOVEZE, C. L. **Planejamento orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.
- PANUCCI FILHO, L.; ALMEIDA, L. B. A contabilidade gerencial no crescimento das organizações: Um estudo nas indústrias de confecções. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 9, n. 18, p. 1-17, 2011.
- PIMENTA JUNIOR, T. et al. As micro e pequenas empresas de sucesso geram valor econômico? Um enfoque sobre as que sobrevivem aos cinco primeiros anos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2015, Ponta Grossa, PR. **Anais eletrônicos...** Ponta Grossa, PR, 2015.
- PRAKASH, M. Evolution and changes in management accounting practices. **International Research Journal of Management Science & Technology**, v. 4, n. 2, p. 1009-1017, 2013.

- ROSSONI, C. R. Balanced scorecard mediado pela gestão do conhecimento: modelo de uso para micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 3, n. 3, p. 20-35, 2010.
- SALES, R. L.; BARROS, A. A.; PEREIRA, C. M. M. A. Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 1, p. 38-55, 2011.
- SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153-186, 2016.
- SANTOS, J. I. R.; MORAES, S.; SANTOS, L. S. S. Sistema de custeio: Ferramenta indispensável para micro e pequenas empresas de serviço de limpeza. **Revista de Administração e Contabilidade**, v. 1, n. 5, p. 1-14, 2016.
- SEBRAE. **Food Truck SEBRAE**. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/food-truck-uma-nova-tendencia,d128e6f7c633c410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 22 jun. 2016.
- SHARAF-ADDIN, H. H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. Target costing evolution: a review of the literature from IFAC's (1998) perspective model. **Asian Social Science**, v. 10, n. 9, p. 82-99, 2014.
- SILVA, I. J. D. V.; LUCENA, W. G. L. Tomada de decisão: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais pelas empresas da grande João Pessoa (PB). **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 17, n. 1, p. 50-61, 2016.
- SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 116f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- SOUSA, C. M. M. G.; GIL, E. P.; SANTANA, L. C. Custeio por absorção como instrumento de informação gerencial no ramo hospitalar. **Caderno de Administração. Revista do Departamento de Administração da FEA**, v. 9, n. 1, p. 1-11, 2015.
- SOUZA, M. K. et al. Termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE): fatores que interferem na adesão. **Arquivos Brasileiros de Cirurgia Digestiva**, v. 26, n. 3, p. 200-205, 2013.
- TEIXEIRA, A. J. C. et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.
- TUANMAT, T. Z.; SMITH, M. Changes in management accounting practices in Malaysia. **Asian Review of Accounting**, v. 19, n. 3, p. 221-242, 2011.
- YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.