



XIII CONUCIC

Congresso UFPE de Ciências Contábeis



Adoção de Artefatos Gerenciais: Um Estudo Empírico sob a Ótica da Teoria da Contingência no Setor Hoteleiro de João Pessoa

ADÍLIA RIBEIRO COUTINHO SUASSUNA DUTRA

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Resumo

A teoria da contingência parte do pressuposto que não há um melhor e único modelo a ser seguido pelas organizações, as quais necessitam adaptar-se continuamente, pois fatores externos influenciam internamente as entidades. O objetivo desse estudo foi analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais nas empresas que atuam no ramo hoteleiro da cidade de João Pessoa. Para atingir o objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa descritiva, exploratória e quantitativa. Utilizou-se o programa STATISTICA para transformar os dados obtidos de forma consolidada em informações. O universo compreendeu todos os 106 estabelecimentos listados no cadastro da Secretaria Municipal de Turismo da cidade de João Pessoa, dos quais 98 aceitaram participar desta pesquisa. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas presenciais com o responsável pelo setor gerencial, nos meses de julho e agosto de 2018. Foram obtidos como resultados significativos que os artefatos gerenciais tradicionais mais utilizados foram orçamento, análise orçamentária e técnicas tradicionais de custeio. E os artefatos modernos houve significância no uso frequente do *benchmarking*, *custeio alvo* e o custeio ABC, para auxiliar na tomada de decisão. As correlações significativas entre os artefatos tradicionais de custeio relacionadas com a variável: restrições legais e econômicas, a análise orçamentária representou uma significância positiva com a variável inovação tecnológica, o orçamento apresentou significância em relação a variável desenvolvimento de novos produtos, bem como significância do artefato gerencial tradicional: análise orçamentária com a variável oferecer suporte aos clientes. Os artefatos modernos, houve destaque significativo na análise do ciclo de vida com a variável restrições legais e econômicas, o *benchmarking* devido a grandes redes internacionais instaladas na cidade de João Pessoa e as variáveis softwares integrados, gerenciamento das relações com os clientes e o desenvolvimento de novos produtos mostrou-se positiva.

Palavras-chave: Artefatos gerenciais; Fatores contingenciais; Hotelaria.



1. INTRODUÇÃO

Atualmente, as organizações estão inseridas em um ambiente empresarial cada dia mais dinâmico e competitivo, diante de um aglomerado de informações, o qual os gestores procuram aprimorar o uso dos artefatos gerenciais para uma melhor gestão das organizações, cuja definição Soutes (2006) considera como sendo atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão e de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais e gestores no exercício de suas funções o qual ampliam as chances de sucesso para as organizações e *feedbacks* para que os gestores possam planejar, gerenciar e controlar as organizações, apoiando-os no processo decisório, além de reduzir desperdícios e custos em prol de aumentar a lucratividade.

Lunkes (2009) destaca que os gestores devem focar-se na dinâmica e complexidade do ambiente empresarial, que é caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças do ambiente e pela força e regularidade a antecipar-se devido a previsibilidade de algumas mudanças.

Dada essa realidade, a rede hoteleira para enfrentar a concorrência e se manterem no mercado com o crescimento de hotéis internacionais se instalando na cidade de João Pessoa e diversas contingências ocorrendo no dia a dia, necessitam aperfeiçoar sua gestão para não perder a sua competitividade.

De acordo com Matos (2015) a indústria hoteleira tem-se mostrado um importante segmento da economia em termos de movimentação de recursos, geração de emprego e atração de capital internacional. Com a globalização houve aumento da competitividade neste setor exigindo a adoção de estratégias que aumentem a eficiência e tornem os hotéis mais competitivos face ao ambiente geral cada vez mais voltado para a busca de excelência.

Para Molinari e Guerreiro (2004) uma organização capaz de reconhecer as contingências e adaptar seu sistema de contabilidade gerencial, de modo a se manter competitiva e atingir seus objetivos estratégicos, está procurando garantir a sua própria continuidade.

No âmbito geral, as transformações no ambiente externo e interno das organizações, faz com que os gestores desenvolvam habilidades e flexibilidade no processo decisório com potencial para interferir nas escolhas estratégicas e operacionais (PARISI E MEGLIORINI, 2011, p.2).

Assim, esta pesquisa foi realizada nos estabelecimentos da rede hoteleira compreendendo os hotéis, pousadas e hostels o qual observou-se uma escassez de pesquisas incluindo os hostels, utilizando a abordagem contingencial sob a ótica da contabilidade gerencial, onde para Otley (1980) a teoria contingencial foi utilizada em pesquisas voltadas para a área da contabilidade gerencial desde a década de 1970, partindo da ideia que não há sistemas gerenciais universalmente aplicados a todas as organizações. Sendo uma das abordagens que procuram explicar a variedade dos artefatos gerenciais nas organizações.

Adicionalmente, Belkaoui (1989) destaca que o foco da teoria contingencial aplicada no âmbito da contabilidade gerencial é encontrar um elo entre os artefatos contábeis e os fatores contingenciais.

Neste sentido, os artefatos gerenciais são implementados e modificados em consonância com a influência dos fatores contingenciais, Guerreiro, Pereira e Rezende (2008) evidenciam que o enfoque contingencial busca fundamentos para tentar explicar as mudanças ocorridas nos artefatos gerenciais, no momento em que se tenha consciência dos fatores contingenciais, aperfeiçoando-os.



Entretanto, por não haver um padrão gerencial determinado a ser seguido por todas as organizações, Guerra (2007) concluiu em sua tese que a contabilidade gerencial sofre ajustes devido a influência dos fatores contingenciais resultando na utilização mais eficaz dos artefatos gerenciais.

No âmbito nacional há vários estudos realizados em hotéis, como o realizado por Holanda et al (2006) compreendendo um estudo empírico nos hotéis da cidade de João Pessoa cujo resultado tem-se que grande parte dos hotéis utilizam seus custos como base no processo de formação de preços, combinando-os com o mercado.

Leitão e da Silva (2009) realizaram um estudo nos hotéis de médio e grande porte da região nordeste cujo objetivo buscou-se discutir o método de custeio variável. Callado et al (2011) analisou 31 hotéis da cidade de João Pessoa com o objetivo de verificar a relação dos níveis de rentabilidade e as perspectivas do *balanced scorecard*.

No entanto, diante de vários estudos na área de hotelaria voltados apenas para os hotéis, surgiu o interesse em realizar um estudo na rede hoteleira englobando todas as categorias: hotéis, pousadas e hostels, por se tratar de um setor em ascensão na cidade de João Pessoa, o qual beneficia trabalhos anteriores por focar-se num estudo empírico incluindo os hostels, onde através da observação da prática vivenciada nesses estabelecimentos, associando a teoria à prática, buscou-se entender como o ambiente externo à organização influencia a utilização dos artefatos gerenciais, tendo como objetivo este artigo analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais nas empresas que atuam no ramo hoteleiro da cidade de João Pessoa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Teoria da contingência e os fatores contingenciais

O termo contingência é definido por Molinari e Guerreiro (2004) como sendo algo que está fora do controle de uma determinada pessoa ou entidade, ou seja, um fator que envolve um certo grau de incerteza e que possa ser ajustado durante o decorrer das atividades da organização.

A teoria da contingência foi sendo construída a partir de um conjunto de teorias que investigam a evolução da complexidade das empresas e suas estruturas organizacionais, mediante o conhecimento e o estudo dos fatores internos e externos à organização, que são norteadores para a tomada de decisão, podendo influenciar a estrutura organizacional e os sistemas de controle gerenciais (MARQUES, SOUZA, SILVA, 2015).

Partindo do pressuposto que não há um modelo único estrutural a ser seguido por todas as organizações, Guerra (2007) explana que as mudanças ambientais são graduais e exigem adaptações constantes por parte das organizações, considerando que, quanto melhor e mais rápida a adequação das organizações às alterações no ambiente, maiores as chances de sucesso no desempenho organizacional.

Mantovani (2012) afirma que os fatores contingenciais são variáveis que influenciam a escolha e o respectivo uso de artefatos gerenciais auxiliando os gestores a atingir os objetivos almejados pelas organizações.

Nesse estudo serão considerados os fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura e tecnologia, os quais estão apresentados na Tabela 1.



Tabela 1 Fatores Contingenciais a serem investigados

Fator Contingencial	Descrição	Variáveis
Ambiente	"Ambiente refere-se a atributos específicos, tais como concorrência intensa de preços dos concorrentes existentes ou potenciais" (CHENHALL, 2007)	Atitudes da Concorrência, Mão-de-obra; Satisfação dos Clientes
Tecnologia	A tecnologia refere-se como os processos funcionam na organização e incluem hardware, software, materiais, pessoas e conhecimentos (CHENHALL, 2003)	Inovação tecnológica, Armazenamento de dados, Comércio Eletrônico.
Estrutura	A estrutura organizacional é a especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização para garantir que as atividades organizacionais sejam realizadas. (CHENHALL, 2007).	Contratação/demissão de pessoal; Decisões de preços; Desenvolvimento de novos produtos.
Estratégia	Chenhall (2003) trata que a estratégia de produto em uma reformulação de Mercado é mais previsível para remover a pressão do ambiente, limitar oportunidades e requerer que a organização examine suas atitudes.	Ênfase na busca da alta qualidade do serviço, maior que a concorrência; Oferecer suporte ao cliente; Buscar preço inferior ao aplicado no Mercado.

Fonte: Adaptado de Beuren e Fiorentim, 2014.

Dutra (2014) trata os fatores contingenciais como sendo os elementos que exercem variados níveis de influência sobre a organização, interna ou externamente, como os vários aspectos do ambiente externo, o qual percebendo de forma precoce, as organizações podem alterar as suas estratégias.

2.2 A Contabilidade Gerencial e os Artefatos Gerenciais

A contabilidade gerencial faz parte das ciências sociais e vem sendo aprimorada diante da demanda de informações, segundo Hendriksen e Breda (2010) tem como objetivo medir todos os tipos de recursos utilizados, refletir e manter todos os direitos existentes da entidade durante períodos determinados, além de controlar todos os gastos.

Sendo considerado por Parisi e Megliorini (2011) o idioma “dos negócios”, a contabilidade gerencial é provedora de informações e se ocupa com o fornecimento de informações para situações que envolvem decisões não rotineiras ou especiais. Tais decisões dizem respeito a problemas esporádicos, não estruturados, para os quais os gestores não contam com regras fixadas ou procedimentos conhecidos *a priori*. Assim, teremos situações de incerteza, onde os resultados não serão totalmente previsíveis.

Entretanto, para facilitar o controle e entendimento dos gestores a contabilidade contempla diversos artefatos gerenciais que podem auxiliar no processo decisório fornecendo informações úteis tanto para o processo gerencial quanto de planejamento, o qual não há um padrão para todas as organizações, Espejo (2008) em sua tese afirma que “os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo”.

Adicionalmente, Frezatti et al (2012) considera os artefatos gerenciais como instrumentos e técnicas utilizadas para dar suporte a gestão das organizações, onde a existência e a utilização correta e tempestiva dos artefatos gerenciais presume-se maiores chances de sucesso organizacional.



Neste estudo realizado junto a rede hoteleira, buscou-se verificar a significância de frequência de uso dos artefatos tradicionais e modernos em relação a influência dos fatores contingenciais. Os artefatos gerenciais considerados modernos não substituem os tradicionais, sendo considerados por Junqueira (2010) como recursos suplementares para uma melhor posição dos resultados da organização.

Padoveze (2000) afirma que “o orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”.

Adicionalmente, Lunkes (2003, p. 27), trata que o orçamento busca elaborar planos detalhados e objetivos em prol de aumentar os lucros, com perspectiva de despesas e fixação de padrões definidos de atuação para servir de apoio para os gestores na tomada de decisão.

Quanto as técnicas de custeio tradicionalmente utilizadas pelas organizações apenas o custeio por absorção é aceito pela legislação brasileira, o qual Berti (2010) trata que o custeio por absorção se baseia em apurar o custo dos bens através de alocação integral dos custos diretos, indiretos, fixos e variáveis de acordo com cada unidade produzida, onde os custos diretos são alocados aos produtos por meio das quantidades efetivamente consumidas de recursos enquanto os custos indiretos são atribuídos com utilização de critérios de rateio subjetivos.

Entretanto, o custeio direto também conhecido por custeio variável é utilizado nas organizações considerando apenas os custos de produção variáveis incorridos na produção, dessa forma Martins (2003, p.37) destaca que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Já o custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) de acordo com Garrison et al (2013, p. 275) engloba todos os custos atribuídos ao produto sendo “um método de custeio projetado para dar aos gerentes informações de custos para decisões estratégicas e outros tipos de decisões que possam afetar a capacidade e, portanto, os custos “fixos”, bem como os variáveis. No geral as organizações utilizam como um complemento, apresentando dois sistemas de custeio; o sistema de custeio oficial, usado para preparar relatórios financeiros externos, e o sistema de custeio baseado em atividades, usado para a tomada de decisão interna de modo a gerenciar as atividades.

Adicionalmente, a utilização do sistema *balanced scorecard* proposto por Kaplan e Norton surgiu com a dificuldade das empresas colocarem em prática os seus planos estratégicos, bem como do reconhecimento do uso excessivo do lucro contábil como critério principal de avaliação de desempenho (PARISI e MEGLIORINI, 2011, p. 107). Esta prática gerencial de integração com os indicadores de desempenho existente na organização permite que os gestores observem o negócio a partir de quatro perspectivas distintas: a financeira, do cliente, do processo interno e a de aprendizado e crescimento.

Um artefato gerencial que está sendo bastante utilizado pela rede hoteleira devido a instalação de redes internacionais e que traz informações relevantes é o *benchmarking* o qual consiste em comparar uma empresa com outra com intenção de confrontar situações e procedimentos dentro das organizações, promovendo uma análise mediante experiência de terceiros, segundo Meneguelli et al (2007) é considerado um artefato que permite avaliar com possíveis correções os procedimentos adotados, não servindo simplesmente para copiá-los, mas para melhorar a qualidade e a estratégia da organização tornando-se competitiva no mercado o qual está inserida.

Percebe-se que um artefato gerencial utilizado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra devido a influência do ambiente externo e até mesmo a questão



estrutural da organização pode influenciar, sendo os artefatos gerenciais aprimorados para a tomada de decisão por parte dos gestores sem perder a competitividade.

3. METODOLOGIA

A abordagem metodológica segundo Ramos (2009) significa escolher um caminho, um conjunto de normas com o rigor metodológico da atividade científica com o propósito de guiar o pesquisador em sua produção de conhecimento.

Esta pesquisa se classifica como descritiva, exploratória e quantitativa, abordando técnicas estatísticas, tendo como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. (GIL, 2002).

Entretanto, a investigação exploratória para Vergara (2003), compreende aquela realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, onde neste trabalho aborda o universo da rede hoteleira com as modalidades: hotéis, pousadas e hostels, saliente-se não haver pesquisas anteriores sobre a rede hoteleira incluindo a modalidade de hospedagem; hostels, o foco maior das pesquisas são voltados apenas para os hotéis.

O universo em estudo refere-se a todos os 53 hotéis, 46 pousadas e 7 hostels cadastrados na SETUR – Secretaria Municipal de Turismo da cidade de João Pessoa, totalizando 106 estabelecimentos, dos quais 98 aceitaram participar desta pesquisa, por meio de entrevistas presenciais nos meses de julho e agosto de 2018, o qual aplicou-se um questionário estruturado padrão, baseado nas pesquisas realizadas por Espejo (2008) e Junqueira (2010), em todos os estabelecimentos para que fosse analisado os dados apurados de forma consolidada, sendo direcionado aos responsáveis pela área gerencial em prol de dar maior credibilidade a pesquisa.

Para a operacionalização desta pesquisa, foram considerados dois grupos de variáveis. O primeiro grupo foi composto por artefatos gerenciais. A relação dos artefatos considerados está disposta na Tabela 2.

Tabela 2 Artefatos Gerenciais

TRADICIONAIS	CONTEMPORÂNEOS
Orçamento	<i>Balanced scorecard</i>
Análise Orçamentária	<i>Just in time</i>
Técnicas Tradicionais de Custeio	Custeio Alvo
Análise de Lucratividade do produto	Custeio baseado em atividades
Retorno sobre Investimento	Valor econômico adicionado
Análise custo/volume/lucro	Análise do ciclo de vida do produto
Técnicas de pesquisa operacional	<i>Benchmarking</i>

Fonte: adaptado de Junqueira, 2010.

O segundo grupo de variáveis foi composto por fatores contingenciais associados a ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia, apresentados na Tabela 3.



Tabela 3 Fatores Contingenciais

Fatores Contingenciais	Descrição	Variáveis
Ambiente	"Ambiente refere-se a atributos específicos, tais como concorrência intensa de preços dos concorrentes existentes ou potenciais" (CHENHALL, 2007)	Atitudes da Concorrência, Mão-de-obra, Satisfação dos clientes; Restrições legais e econômicas do setor.
Tecnologia	A tecnologia refere-se como os processos funcionam na organização e incluem hardware, software, materiais, pessoas e conhecimentos (CHENHALL, 2003)	Inovação tecnológica, gerenciamento da cadeia de suprimentos, Armazenamento de Dados, Comércio Eletrônico, Softwares integrados, e Gerenciamento da relação com Clientes.
Estrutura	A estrutura organizacional é a especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização para garantir que as atividades organizacionais sejam realizadas. (CHENHALL, 2007).	Desenvolvimento de novos produtos, contratação e demissão de pessoal, seleção de investimentos relevantes, decisões de preços.
Estratégia	Chenhall (2003) trata que a estratégia de produto em uma reformulação de mercado é mais previsível para remover a pressão do ambiente, limitar, oportunidades potenciais e requer q a organização examine suas atitudes.	Ênfase na busca da alta qualidade do serviço, maior que a concorrência; Oferecer suporte ao cliente; Desenvolver características únicas do serviço; Investir em pesquisas e desenvolvimento; Buscar preço inferior ao aplicado no mercado.

Fonte: Adaptado de Beuren e Fiorentim, 2014

A técnica utilizada na coleta de dados será realizada por meio de entrevistas estruturadas com o responsável das empresas participantes desta pesquisa para Marconi e Lakatos (2017) é aquela em que o entrevistador segue um roteiro estabelecido, as perguntas são previamente determinadas e de preferência com pessoas selecionadas de acordo com um plano. O motivo da padronização é obter dos entrevistados respostas às mesmas perguntas e permitir “que todas elas sejam comparadas com o mesmo conjunto de perguntas”. Onde terá oportunidade de obter dados que não se encontram em fontes documentais e que sejam relevantes e significativos, com possibilidade de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, além de permitir que os dados sejam quantificados e submetidos a tratamento estatístico.

Para Michel (2015) coletar dados é, em síntese, observar a vida real; por isso, o levantamento de dados, que pode ser através de entrevista, o qual a autora define como o encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de um determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional, estabelecendo uma conversação face a face, de maneira metódica, proporcionando a captação imediata e corrente da informação desejada.

Na entrevista estruturada, diferentemente da aplicação apenas de questionário, em uma abordagem quantitativa, é realizada utilizando-se um roteiro previamente estabelecido e que, preferencialmente, já traga as opções de resposta (hipóteses) do entrevistado. Dessa forma, durante a conversa o investigador preenche tal instrumento de forma que seja capaz de



consolidar os dados no futuro, orientada a mensurar a realidade que investiga, sendo capaz de observar a reação dos sujeitos da pesquisa, possibilitando dar profundidade à sua análise. (MALHEIROS, 2011). O questionário a ser aplicado durante a entrevista é um conjunto de questões previamente elaboradas, dispostas de forma sistemática e sequencial, relacionadas com a pesquisa, as quais têm por finalidade coletar informações por escrito ou verbalmente sobre o assunto em que o respondente saiba opinar (CHIZZOTTI, 2005).

Para a obtenção dos dados referentes aos artefatos gerenciais e aos fatores contingenciais, foi utilizado um questionário composto por questões de escala linear do tipo *Likert* de sete níveis, indicando a frequência de uso para os artefatos gerenciais e importância relativa para os fatores contingenciais.

Para analisar a significância das relações entre os dois grupos de variáveis foi utilizado o teste de Correlação de *Spearman*. Para Martins e Theóphilo (2009), este teste trata de como mensurar a “intensidade da correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas”. Assim, uma correlação de acordo com Field (2009) refere-se a uma medida do relacionamento linear entre variáveis. Foram consideradas significativas as relações que obtiveram valores de *p value* de 0,05. Os testes foram processados através do software estatístico STATISTICA.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Considerando o objetivo proposto para esta pesquisa, bem como os procedimentos metodológicos, os dados foram coletados e submetidos ao teste estatístico escolhido para a obtenção dos resultados.

Inicialmente foram analisadas as análises descritivas relacionadas a frequência de uso dos artefatos gerenciais tradicionais no setor hoteleiro de João Pessoa, conforme dispostos na Tabela 4.

Tabela 4 Distribuição de frequência de uso dos artefatos tradicionais no âmbito das empresas do setor

Artefatos Gerenciais	Nunca	Quase nunca	Esporadicamente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Orçamento	0,00	0,00	0,00	1,03	5,10	8,16	85,71
Análise Orçamentária	0,00	0,00	0,00	3,06	3,06	11,22	82,66
Técnicas de custeio	0,00	0,00	2,04	2,04	7,14	12,25	76,53
Lucratividade do produto	1,03	0,00	1,03	2,04	13,26	17,34	65,30
Retorno Sobre Investimento	1,03	0,00	0,00	3,06	9,18	15,30	71,43
Análise C/V/L	1,03	1,03	0,00	5,10	11,22	21,42	60,20

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos dados apurados, observou-se a utilização dos artefatos gerenciais considerados tradicionais mais relevantes para o processo decisório e que as organizações hoteleiras sempre utilizam: o orçamento, a análise orçamentária, as técnicas de custeio em



85,71%, 82,66%, 76,53% respectivamente em relação a frequência de uso, os resultados apurados na pesquisa de Soutes (2006) afirma que 60% das empresas utilizavam de forma ampla o método de custeio por absorção, entretanto, o estudo de Guerreiro e Soutes (2011) afirmam que 80% das 90 empresas pesquisadas utilizavam o orçamento para fins gerenciais na tomada de decisão, assim como a pesquisa realizada nos hotéis de grande porte da região Nordeste de Leitão e Da Silva (2009) demonstram que os hotéis utilizavam técnicas tradicionais de custeio, onde 72,10% dos hotéis analisados afirmaram utilizar o custeio por absorção.

A partir dos resultados apurados através das análises descritivas relacionadas a frequência de uso dos artefatos gerenciais modernos no setor hoteleiro de João Pessoa, encontram-se dispostos na Tabela 5.

Tabela 5 Distribuição de frequência de uso dos artefatos modernos no âmbito das empresas do setor

Artefatos Modernos	Nunca	Quase nunca	Esporadicamente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
BSC	4,08	2,04	11,22	18,37	28,58	19,38	16,33
Just in time	3,06	3,06	13,26	20,40	25,52	18,37	16,33
Custeio alvo	3,06	2,04	16,32	17,34	38,78	13,27	9,19
Custeio ABC	2,04	5,10	14,28	19,39	36,74	16,33	6,12
Valor econômico adicionado	2,04	4,08	15,30	17,35	34,69	12,25	14,29
Análise do ciclo de vida	3,06	4,08	14,28	17,34	27,56	19,39	14,29
Benchmarking	1,03	2,04	7,14	11,22	33,68	24,49	20,40

Fonte: Pesquisa de campo.

Os resultados apurados denotam que 33,68% utilizam frequentemente o *benchmarking* acredita-se que este artefato venha sendo mais utilizado devido a abrangência das redes hoteleiras internacionais se instalando na cidade de João Pessoa, no entanto na pesquisa de Guerreiro e Soutes (2011) evidenciaram que 85% das 90 empresas pesquisadas utilizavam algum tipo de *benchmarking* externo para aprimorarem seus resultados. Corroborando com o aumento da utilização deste artefato Costa (2011) realizou um estudo em 20 empresas do ramo de construção e obteve como resultado que 80% adotaram as práticas comparativas como forma de ampliar o seu crescimento, porém, o empenho e o comprometimento dos gestores resultaram na melhoria dos indicadores de desempenho dessas organizações.

A técnica de custeio ABC baseada em atividades como método secundário para tomada de decisão apresentando um uso frequente na rede hoteleira de João Pessoa com um percentual de 36,74%.

Posteriormente, foram analisadas as significâncias estatísticas das relações entre os artefatos tradicionais e os fatores contingenciais. Os resultados obtidos referentes às relações entre os artefatos tradicionais e os fatores contingenciais associados ao ambiente estão apresentados na Tabela 6.



Tabela 6 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais do ambiente e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos Gerenciais	Atitudes da concorrência	Competência por mão de obra	Satisfação dos clientes	Restrições legais e econômicas
Orçamento	0,19	0,24	0,38	0,50
Análise orçamentária	0,28	0,35	0,47	0,50
Técnicas tradicionais de custeio	0,26	0,36	0,41	0,54
Análise da lucratividade do produto	0,09	0,18	0,26	0,36
Retorno sobre investimento	0,04	0,28	0,35	0,47
Análise custo/volume/lucro	-0,03	0,06	0,25	0,18

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados apresentados, pode ser observado que Análise Orçamentária e Técnicas tradicionais de custeio se mostraram relacionadas de maneira positiva e estatisticamente significativa com os quatro fatores contingenciais considerados. Retorno sobre o investimento se mostrou significativamente relacionado a três fatores, enquanto dois fatores contingenciais obtiveram resultados significativos de relação com Orçamento. Merece ainda ser destacado que Análise custo/volume/lucro não obteve relações significativas com os fatores contingenciais considerados.

Em seguida, foram analisadas as significâncias das relações entre os artefatos tradicionais e os fatores contingenciais de tecnologia. Os resultados obtidos estão dispostos na Tabela 7.

Tabela 7 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de tecnologia e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos Gerenciais	Inovação tecnológica	Gerenciamento da cadeia de suprimento	Comércio eletrônico	Softwares integrantes	Gerenciamento das relações com clientes
Orçamento	0,37	0,34	0,27	0,33	0,31
Análise orçamentária	0,55	0,44	0,28	0,29	0,35
Técnicas tradicionais de custeio	0,33	0,44	0,22	0,28	0,39
Análise da lucratividade do produto	0,25	0,37	0,32	0,21	0,36
Retorno sobre investimento	0,30	0,50	0,31	0,27	0,34
Análise custo/volume/lucro	0,27	0,38	0,33	0,18	0,39

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados apresentados, pode-se observar que os artefatos: Orçamento, Análise Orçamentária e Retorno sobre Investimento se mostraram relacionadas de maneira positiva e estatisticamente significativa com todos os fatores contingenciais considerados. À exceção apenas das correlações entre as Técnicas tradicionais de custeio com Comércio eletrônico, Análise da Lucratividade do Produto com os fatores contingenciais Inovação Tecnológica e Softwares Integrados, bem como o artefato Análise/Custo/lucro com Softwares integrantes não obtiveram relações significativas com os fatores contingenciais considerados.

De maneira semelhante, foram analisadas as significâncias das relações entre os artefatos tradicionais e os fatores contingenciais associados à estrutura. Os resultados obtidos estão dispostos na Tabela 8.



Tabela 8 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estrutura e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos Gerenciais	Desenvolvimento de novos produtos	Contratação e demissão de pessoal	Seleção de investimentos	Decisões de preços
Orçamento	0,37	0,22	0,35	0,24
Análise orçamentária	0,34	0,32	0,29	0,14
Técnicas tradicionais de custeio	0,23	0,31	0,36	0,29
Análise da lucratividade do produto	0,14	0,22	0,20	0,21
Retorno sobre investimento	0,23	0,33	0,31	0,25
Análise custo/volume/lucro	0,18	0,20	0,24	0,24

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados apresentados, pode-se observar que o Orçamento se mostrou relacionado de maneira positiva e estatisticamente significativa com os fatores contingenciais Desenvolvimento de novos produtos e Seleção de Investimentos, a Análise Orçamentária se mostrou relacionado de maneira positiva e estatisticamente significativa com todos os fatores contingenciais considerados à exceção apenas do fator contingencial Decisões de Preços. Merece ainda ser destacado que Análise de lucratividade do produto e a Análise custo/volume/lucro não obteve relações significativas com os fatores contingenciais considerados.

O mesmo procedimento estatístico foi adotado para analisar as relações entre os artefatos tradicionais e os fatores contingenciais de estratégia. Os resultados estão apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estratégia e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos Gerenciais	Ênfase da busca pela alta qualidade	Oferecer suporte aos clientes	Desenvolver características únicas para o serviço	Investir em pesquisa e desenvolvimento	Buscar preço inferior ao mercado
Orçamento	0,45	0,37	0,19	0,43	0,03
Análise orçamentária	0,50	0,54	0,30	0,49	-0,04
Técnicas tradicionais de custeio	0,32	0,46	0,28	0,35	-0,06
Análise da lucratividade do produto	0,42	0,43	0,54	0,51	0,14
Retorno sobre investimento	0,41	0,37	0,40	0,49	0,00
Análise custo/volume/lucro	0,35	0,36	0,43	0,43	0,06

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados apresentados, pode ser observado que os artefatos: Análise Orçamentária, Técnicas tradicionais de custeio, Análise da lucratividade do produto, Retorno sobre Investimento e Análise custo/volume/lucro se mostraram relacionadas de maneira positiva e estatisticamente significativa com quatro dos fatores contingenciais considerados, à exceção do fator contingencial Buscar preço Inferior ao Mercado. Merece ainda ser destacado



que todos os artefatos gerenciais considerados nesta pesquisa não obtiveram relações significativas com o fator contingencial Buscar Preço Inferior ao Mercado.

Na segunda etapa da análise, foram analisadas as significâncias das relações entre os artefatos modernos e os fatores contingenciais. Os resultados obtidos referentes às relações entre os artefatos modernos e os fatores contingenciais associados ao ambiente estão apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de ambiente e o uso de artefatos modernos

Artefatos Gerenciais	Atitudes da concorrência	Competência por mão de obra	Satisfação dos clientes	Restrições legais e econômicas
<i>Balanced scorecard</i>	0,02	0,31	0,17	0,25
<i>Just in time</i>	-0,08	0,20	0,17	0,23
Custeio alvo	-0,26	0,01	0,10	0,10
Custeio baseado em atividade	-0,27	-0,01	0,19	0,13
Valor econômico adicionado	-0,23	-0,02	0,23	0,12
Análise do ciclo de vida	-0,05	0,20	0,32	0,32
<i>Benchmarking</i>	-0,08	0,01	0,17	0,28

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados apresentados, pode ser observado que os artefatos considerados modernos: *Just in time*, Custeio Alvo, e o valor econômico adicionado se mostraram relacionadas de maneira estatisticamente significativa com todos os fatores contingenciais considerados. À exceção dos artefatos modernos: *Balanced Scorecard* em relação a Competência por mão de obra, o Custeio baseado em atividade em relação a atitudes da concorrência e o *benchmarking* em relação as restrições legais e econômicas os quais não obtiveram relações significativas, apresentando associações diferentes de zero, entretanto o maior valor foi ($\approx 0,32$), sendo classificadas como baixas correlações.

Posteriormente, foram analisadas as significâncias das relações entre os artefatos modernos e os fatores contingenciais de tecnologia. Os resultados obtidos estão dispostos na Tabela 11.

Tabela 11 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de tecnologia e o uso de artefatos modernos

Artefatos Gerenciais	Inovação tecnológica	Gerenciamento da cadeia de suprimento	Armazenamento de dados	Comércio eletrônico	Softwares integrantes	Gerenciamento das relações com clientes
<i>Balanced scorecard</i>	0,20	0,36	0,28	0,17	0,35	0,46
<i>Just in time</i>	0,09	0,30	0,29	0,16	0,35	0,42
Custeio alvo	0,00	0,23	0,16	0,16	0,34	0,34
Custeio baseado em atividade	-0,02	0,15	0,11	0,19	0,27	0,33
Valor econômico adicionado	0,03	0,26	0,13	0,16	0,29	0,35
Análise do ciclo de vida	0,11	0,35	0,25	0,18	0,36	0,36
<i>Benchmarking</i>	0,07	0,45	0,45	0,38	0,53	0,47

Fonte: Pesquisa de campo.



A partir dos resultados apresentados, pode ser observado que todos os artefatos modernos apresentaram correlações positivas e estatisticamente significativas entre os fatores contingenciais Softwares integrantes e Gerenciamento das relações com clientes. Todas as correlações significativas foram positivas a mais elevada foi ($\approx 0,53$) entre *Benchmarking* com Softwares integrantes, seguidas do fator contingencial Gerenciamento das relações com clientes.

De maneira semelhante, foram analisadas as significâncias das relações entre os artefatos modernos e os fatores contingenciais associados à estrutura. Os resultados obtidos estão dispostos na Tabela 12.

Tabela 12 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estrutura e o uso de artefatos modernos

Artefatos Gerenciais	Desenvolvimento de novos produtos	Contratação e demissão de pessoal	Seleção de investimentos	Decisões de preços
<i>Balanced scorecard</i>	0,38	0,22	0,37	0,29
<i>Just in time</i>	0,30	0,23	0,34	0,30
Custeio alvo	0,26	0,26	0,26	0,23
Custeio baseado em atividade	0,27	0,23	0,20	0,18
Valor econômico adicionado	0,28	0,29	0,32	0,24
Análise do ciclo de vida	0,41	0,38	0,35	0,26
<i>Benchmarking</i>	0,49	0,30	0,47	0,39

Fonte: Pesquisa de campo.

A partir dos resultados apresentados, pode ser observado que todos os artefatos modernos se mostraram relacionadas de maneira positiva e estatisticamente significativa com o fator contingencial Desenvolvimento de Novos Produtos. Todas as correlações significativas foram positivas e as mais elevadas corresponderam *Benchmarking* com Desenvolvimento de novos produtos ($\approx 0,49$) e com Seleção de investimentos ($\approx 0,47$) e entre Desenvolvimento de novos produtos com Análise do ciclo de vida ($\approx 0,41$).

O mesmo procedimento estatístico foi adotado para analisar as relações entre os artefatos modernos e os fatores contingenciais de estratégia. Os resultados estão apresentados na Tabela 13.

Tabela 13 Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estratégia e o uso de artefatos modernos

Artefatos Gerenciais	Ênfase da busca pela alta qualidade	Oferecer suporte aos clientes	Desenvolver características únicas para o serviço	Investir em pesquisa e desenvolvimento	Buscar preço inferior ao mercado
<i>Balanced scorecard</i>	-0,02	0,21	0,14	0,31	0,02
<i>Just in time</i>	-0,06	0,19	0,10	0,25	0,07
Custeio alvo	-0,06	0,05	0,02	0,15	-0,05
Custeio baseado em atividade	-0,11	-0,10	-0,01	0,12	-0,06
Valor econômico adicionado	-0,03	0,05	-0,01	0,19	0,06
Análise do ciclo de vida	0,10	0,18	0,20	0,31	0,15
<i>Benchmarking</i>	0,11	0,15	0,15	0,30	0,04

Fonte: Pesquisa de campo.



Os resultados mostram que as únicas correlações significativas ocorreram entre Investir em pesquisa e desenvolvimento com as variáveis: *Balanced scorecard*, Análise do ciclo de vida e *Benchmarking*, sendo todas três positivas, entretanto com valores que variaram de $\approx 0,30$ a $\approx 0,31$.

5. CONCLUSÕES

Diante da inexistência de uma melhor e única estrutura para gerenciar todas as organizações a ser seguido, considerando que fatores contingenciais externos podem requerer adaptações internas, utilizou-se a teoria da contingência aplicada a contabilidade gerencial para observar a frequência de uso dos artefatos gerenciais na rede hoteleira da cidade de João Pessoa.

Tendo como objetivo desse estudo analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais nas empresas que atuam no ramo hoteleiro da cidade de João Pessoa.

Obteve-se como resultados significativos a frequência de uso dos artefatos gerenciais tradicionais: Orçamento, análise orçamentária e a utilização das técnicas tradicionais de custeio, já em relação aos artefatos gerenciais modernos houve uso frequente do custeio alvo, método de custeio ABC como técnica secundária e o uso do *benchmarking*.

Quanto as correlações dos fatores contingenciais e os artefatos gerenciais tradicionais houve maior significância a frequência de uso das técnicas tradicionais de custeio relacionadas com a variável: restrições legais e econômicas, a análise orçamentária representou uma significância positiva com a variável inovação tecnológica, o orçamento apresentou positivamente significância em relação a variável desenvolvimento de novos produtos, bem como significância do artefato gerencial tradicional: análise orçamentária com a variável oferecer suporte aos clientes.

No que tange as correlações dos fatores contingenciais e os artefatos gerenciais modernos, houve destaque significativo análise do ciclo de vida das organizações com a variável: restrições legais e econômicas, a frequência do artefato moderno *benchmarking* devido a grandes redes internacionais instaladas na cidade de João Pessoa e as variáveis softwares integrados, gerenciamento das relações com os clientes e o desenvolvimento de novos produtos mostrou-se uma associação positiva. Também merecendo destaque a frequência significativa de uso do artefato *balanced scorecard* e a variável competência por mão de obra, bem como investimento em pesquisa e desenvolvimento.

Nos resultados obtidos neste estudo observa-se que pode contribuir positivamente para a rede hoteleira, a partir do momento que se caracteriza o perfil dos responsáveis pelo setor gerencial das organizações, os fatores contingenciais e a frequência de uso dos artefatos gerenciais para a tomada de decisão, são apresentados elementos para melhor compreender a realidade dessas organizações no atual contexto, servindo de base para reflexão dos gestores atuantes no setor hoteleiro sobre os desafios que porventura possam surgir no dia a dia, evidenciados por meio das associações estatísticas.

Outros estudos podem aprofundar e contribuir para novas discussões sobre a frequência de uso dos artefatos gerenciais incluindo outros fatores contingenciais.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Berti, A. (2010). *Contabilidade e análise de custos: teoria e prática*. Editora Juruá.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Ciencias da Administracao*, 16(38), 195-212.
- Callado, A. L. C., Soares, R. D., Callado, A. A. C., & Holanda, F. M. A. (2011). Rentabilidade e indicadores de desempenho: uma análise do setor hoteleiro segundo as perspectivas do balanced scorecard. *Passos Revista de Turismo y Patrimônio Cultural*, 9(1), 57-65.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Chizzotti, A. (2005). Pesquisa em ciências humanas e sociais. 7ª ed. São Paulo, Cortez.
- Costa, D. B., & Formoso, C. T. (2011). Fatores-chave de sucesso para sistemas de indicadores de desempenho para benchmarking colaborativo entre empresas construtoras. *Ambiente construído: revista da Associação Nacional de Tecnologia do Ambiente Construído*. Porto Alegre. Vol. 11, n. 3 (jul./set. 2011), p. 143-159.
- Dutra, E. V. (2014). *Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional: uma análise das maiores empresas do Espírito Santo sob a ótica da teoria da contingência* (Master's thesis, Universidade Federal do Espírito Santo).
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Field, A. (2009). Descobrimos a estatística usando o SPSS. 2ª ed. Porto Alegre, Artmed.
- Frezatti, F., Junqueira, E., de Souza Bido, D., do Nascimento, A. R., & Sordi Relvas, T. R. (2012). Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. *BBR-Brazilian Business Review*, 9(1).
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. AMGH Editora.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. *São Paulo*, 5(61), 16-17.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2008). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie (Mackenzie Management Review)*, 7(2).
- Hendriksen, E; Breda, M.F.V.. (2010). Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas.
- Holanda, F. M. de A., Machado, M. R., & Machado, M. A. V. (2006). Análise do processo de formação de preços do setor hoteleiro da cidade de João Pessoa/PB: um estudo exploratório. *Revista Acadêmica Observatório de Inovação do Turismo*, 1(3).
- Junqueira, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Junqueira, Emanuel R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. (Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo).



- Lunkes, R. J. (2003). Manual do Orçamento. São Paulo. *Ed. Atlas*.
- Lunkes, R. J. (2008). O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 2(3), 50-66.
- Malheiros, B. T. (2011). Metodologia da pesquisa em educação. Rio de Janeiro, LTC.
- Mantovani, F. R. (2012). *Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Marconi, M. de A., Lakatos, E. M. (2017). Fundamentos de metodologia científica. 8ª ed. São Paulo, *Ed Atlas*.
- Marques, K. C. M., Souza, R. P., & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 117-136.
- Martins, G. A.; Theóphilo, C. R. (2007). Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo, *Ed. Atlas*.
- Meneguelli, M. F., CARDOSO, S., SILVA, S., ULIANE, C., & Dutra, K. E. (2007). Benchmarking: Ferramenta a Serviço da inovação. *Revista eletrônica da Faculdade Metodista Granbery*, (3).
- Marconi, M. A. e Lakatos, E. M. (2017). Fundamentos de metodologia científica. 8ª ed. São Paulo: *Ed. Atlas*.
- Michel, M. H. (2015). Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais. 3ª ed. São Paulo, *Atlas*.
- Molinari, S. K., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 4, p. 2004).
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83-106). Springer, Boston, MA.
- Padovese, C. L., & Gerencial, C. (2000). Um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo, *Ed. Atlas*.
- Parisi, C., & Megliorini, E. (2011). Contabilidade gerencial. São Paulo: *Atlas*.
- Ramos, A. (2009). *Metodologia da pesquisa científica: como uma monografia pode abrir o horizonte do conhecimento*. *Ed. Atlas*.
- Riahi-Belkaoui, A. (1989). *Behavioral accounting: the research and practical issues*. Quorum Books.
- Silva Leitão, C. R., & Gomes da Silva, J. D. (2006). Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: uma pesquisa no setor hoteleiro do nordeste brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3).
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Vergara, S. C. (2003). Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 4ª ed. São Paulo, *Editora Atlas*.