



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ADÍLIA RIBEIRO COUTINHO SUASSUNA DUTRA

**ADOÇÃO DE ARTEFATOS GERENCIAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO A PARTIR
DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA NO ÂMBITO DE EMPRESAS DO SETOR
HOTELEIRO DE JOÃO PESSOA**

LINHA DE PESQUISA: Informação Contábil para Usuários Internos

**JOÃO PESSOA
2019**

ADÍLIA RIBEIRO COUTINHO SUASSUNA DUTRA

**ADOÇÃO DE ARTEFATOS GERENCIAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO A PARTIR
DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA NO ÂMBITO DE EMPRESAS DO SETOR
HOTELEIRO DE JOÃO PESSOA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB), como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Informação contábil para usuários internos

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

**JOÃO PESSOA
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

D978a Dutra, Adilia Ribeiro Coutinho Suassuna.

ADOÇÃO DE ARTEFATOS GERENCIAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO A
PARTIR DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA NO ÂMBITO DE EMPRESAS
DO SETOR HOTELEIRO DE JOÃO PESSOA / Adilia Ribeiro
Coutinho Suassuna Dutra. - João Pessoa, 2019.
80 f.

Orientação: Antônio André Cunha Callado.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Artefatos gerenciais; Fatores contingenciais; Hotel.
I. Callado, Antônio André Cunha. II. Título.

UFPB/BC

ADÍLIA RIBEIRO COUTINHO SUASSUNA DUTRA

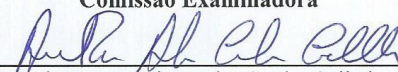
**ADOÇÃO DE ARTEFATOS GERENCIAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO A
PARTIR DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA NO ÂMBITO DE EMPRESAS DO
SETOR HOTELEIRO DE JOÃO PESSOA**

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade
Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB),
como requisito à obtenção do título
de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Informação
contábil para usuários internos

Orientador: Prof. Dr. Antônio
André Cunha Callado.

Comissão Examinadora



Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.
Orientador/presidente - PPGCC/UFPB

Prof.^a Dr.^a. Renata Paes de Barros Câmara
Membro interno - PPGCC/UFPB



Prof.^a Dr.^a Carla Renata Silva Leitão
Membro externo - UFRPE

**JOÃO PESSOA
2019**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus por guiar os meus caminhos e me dar forças para concretizar meus sonhos.

Aos meus pais, irmãos, amigos e aqueles que me apoiaram, estimularam e entenderam minhas ausências durante esta jornada.

Agradeço a todos os professores do PPGCC/UFPB, em especial ao meu orientador Antônio André Cunha Callado que contribuíram de alguma forma para o meu crescimento profissional através do conhecimento transmitido.

Meu agradecimento também aos estabelecimentos hoteleiros que me receberam com muita atenção, proporcionando a elaboração desta pesquisa de forma empírica.

Afinal, ninguém vence sozinho! Meu muito Obrigado!

RESUMO

Este estudo teve como objetivo geral analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais na rede hoteleira. Para atingir o objetivo proposto, foi operacionalizada uma pesquisa descritiva, exploratória e quantitativa. 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. Os procedimentos estatísticos referentes à estatística descritiva e à correlação de *Spearman* foram realizados utilizando o sistema STATISTICA. Foram obtidos como resultados preponderantes que os artefatos gerenciais tradicionais mais utilizados acerca de orçamento, análise orçamentária e técnicas tradicionais de custeio. Em relação aos artefatos gerenciais modernos houve destaque a frequência de uso dos artefatos sobre análise do ciclo de vida e *just in time* para a tomada de decisões a longo prazo, para auxiliar na tomada de decisão. Percebeu-se que um artefato gerencial utilizado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra. As empresas investigadas apontaram como muito importante os fatores contingenciais relativos à competência por mão-de-obra, à satisfação dos clientes, a investir em inovação tecnológica, a utilizar softwares integrantes, ao comércio eletrônico como meio eficaz para venda das hospedagens e a prezar pela alta qualidade na prestação de serviços. Ao correlacionar a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais: ambiente e o uso de artefatos modernos houve baixos índices de correlação apresentando negativamente o custeio baseado em atividades e as atitudes da concorrência. Também merece ser destacado que, no âmbito das empresas participantes da pesquisa, verificou-se flexibilidade para mudar ou aperfeiçoar os artefatos gerenciais utilizados, não apresentando resistência às mudanças, o que é um ponto positivo.

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

ABSTRACT

This study was to analyze the relations between contingency factors and the use of management tools within the hotel chain. To reach the proposed objective realized, a descriptive, exploratory and quantitative research. The universe understood all 106 companies listed in the registry of the Municipal Secretariat of Tourism of the city of João Pessoa, of which 98 accepted to participate in this research. Data collection was performed through face-to-face interviews with the manager of the management sector, in July and August 2018. Statistical procedures related to descriptive statistics and Spearman's correlation were performed using the STATISTICA system. The most commonly used traditional management artifacts on budget, budget analysis and traditional costing techniques were obtained as preponderant results. In relation to the modern management tools, the frequency of use of the artifacts on life cycle analysis and just in time for decision making in the long term was emphasized. It has been realized that a managerial artifact used in one organization may not have the same success in another. The investigated companies pointed out as very important the contingency factors related to competence for labor, to customer satisfaction, to invest in technological innovation, to use integral software, to e-commerce as an effective way to sell the lodging and to cherish high quality in the provision of services. When correlating the statistical significance of the relationships between the contingency factors: environment and the use of modern artifacts, there were low correlation indices presenting negatively activity-based costing and competition attitudes. It is also worth noting that in the scope of the companies participating in the research, there was flexibility to change or improve the managerial tools used, without resistance to change, which is a positive point.

Key-words: Management tools; Contingency factors; Hotel business.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Distribuição de frequência referente à idade dos entrevistados	43
Tabela 2: Distribuição de frequência referente ao sexo dos entrevistados	43
Tabela 3: Distribuição de frequência referente à escolaridade dos entrevistados	44
Tabela 4: Distribuição de frequência do tempo de atuação dos entrevistados	44
Tabela 5: Distribuição de frequência referente a tipo das empresas do setor	45
Tabela 6: Distribuição de frequência referente ao número de quartos das empresas	45
Tabela 7: Distribuição de frequência referente ao tempo de atividade das empresas	45
Tabela 8: Distribuição de frequência referente ao faturamento anual	46
Tabela 9: Distribuição de frequência referente ao número de funcionários	46
Tabela 10: Distribuição de frequência dos fatores contingenciais do ambiente	47
Tabela 11: Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de tecnologia	47
Tabela 12: Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estrutura	48
Tabela 13: Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estratégia	49
Tabela 14: Distribuição de frequência dos controles gerenciais sobre uso de sistemas	50
Tabela 15: Distribuição de frequência de uso dos artefatos tradicionais	50
Tabela 16: Distribuição de frequência de uso de artefatos modernos	51
Tabela 17: Correlação do perfil dos entrevistados e o uso dos artefatos	52
Tabela 18: Correlação do perfil das empresas e o uso dos artefatos	52
Tabela 19: Correlação fatores contingenciais - ambiente e uso dos artefatos	53
Tabela 20: Correlação dos fatores contingenciais - tecnologia e uso dos artefatos	54
Tabela 21: Correlação dos fatores contingenciais - estrutura e uso dos artefatos	54
Tabela 22: Correlação dos fatores contingenciais - estratégia e uso dos artefatos	54
Tabela 23: Correlação do perfil dos entrevistados e uso de artefatos tradicionais	55
Tabela 24: Correlação do perfil das empresas e o uso de artefatos tradicionais	55
Tabela 25: Correlação dos fatores contingenciais-ambiente e os artefatos tradicionais	56
Tabela 26: Correlação dos fatores contingenciais-tecnologia e os artefatos tradicionais	57
Tabela 27: Correlação dos fatores contingenciais-estrutura e os artefatos tradicionais	57
Tabela 28: Correlação dos fatores contingenciais-estratégia e os artefatos tradicionais	58
Tabela 29: Correlação do perfil dos entrevistados e o uso de artefatos modernos	59
Tabela 30: Correlação do perfil das empresas e o uso de artefatos modernos	59
Tabela 31: Correlação dos fatores contingenciais-ambiente e o uso artefatos modernos	60
Tabela 32: Correlação dos fatores contingenciais-tecnologia e o uso artefatos modernos	60
Tabela 33: Correlação dos fatores contingenciais-estrutura e o uso artefatos modernos	61
Tabela 34: Correlação dos fatores contingenciais-estratégia e o uso artefatos modernos	62
Tabela 35: Correlação do uso do controle gerencial e o uso artefatos tradicionais	62
Tabela 36: Correlação do uso do controle gerencial e o uso artefatos modernos	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 JUSTIFICATIVA	9
1.2. PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Contabilidade gerencial	17
2.1.1 Origens e objetivos da contabilidade gerencial	17
2.1.2 A contabilidade gerencial e suas funções	18
2.1.3 Artefatos Gerenciais	20
2.2 Teoria da Contingência.....	26
2.2.1 Origem da teoria e seus idealizadores	26
2.2.2 Definições	29
2.2.3 Fatores Contingenciais	31
3. METODOLOGIA.....	34
3.1 Tipologia da pesquisa	34
3.2 Universo da pesquisa	36
3.3. Variáveis.....	38
3.4. Coleta de dados.....	40
3.5. Técnicas estatísticas.....	42
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	43
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS	68
APÊNDICES	75
Apêndice A	75
Apêndice B	78

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

Diante de um ambiente empresarial dinâmico e competitivo os artefatos gerenciais 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.

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

Esta dissertação é uma pesquisa realizada nos estabelecimentos da rede hoteleira compreendendo os hotéis, pousadas e hostels o qual observou-se uma escassez de pesquisas incluindo 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.

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

No entanto, Tillema (2005) considera ser conveniente a utilização da teoria contingencial para analisar o uso dos artefatos gerenciais em função das circunstâncias em que são utilizados, o qual adaptações podem ocorrer em decorrência de fatores contingenciais para manter a continuidade das organizações.

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.

Adicionalmente, Espejo (2008) em sua tese afirma que os artefatos gerenciais voltados para a área contábil servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo.

Corroborando, Zan (2006) aborda que as organizações que implantam artefatos gerenciais, visam melhorar a qualidade da informação para o gestor, contribuindo para a tomada de decisão.

No entanto, 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.

Lacerda (2006, p.18) afirma que “com as devidas adaptações e com o reconhecimento de sua utilidade por parte do empresário, a contabilidade, em seu foco gerencial, poderá transformar-se na principal ferramenta estratégica”.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) afirmam que devido à abordagem contingencial pode haver influência nos artefatos gerenciais, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes, as práticas contábeis, financeiras ou gerenciais, implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente criadas.

De acordo com Callado et al (2011) a gestão estratégica empresarial com as devidas informações sobre desempenho, seja no ambiente interno ou externo, norteiam para a tomada de decisão visando à eficácia empresarial e sua posição competitiva no mercado, necessitando identificar na prática o uso dos artefatos gerenciais no setor da hotelaria, para melhorar a competitividade e aperfeiçoar os resultados das organizações.

A hotelaria é definida por Petrocchi (2002), como sendo uma pessoa jurídica que desenvolve ou administra meios de hospedagem e que tem como objetivo o exercício da atividade hoteleira. Sendo considerado um dos segmentos importantes para o desenvolvimento turístico, bem como por meio de sua implantação surge a possibilidade de maiores oportunidades de emprego. E de acordo com Menezes et al (2011) a busca constante da qualidade da hospedagem é uma das bases do sistema turístico, ficando atento às possibilidades de melhorar o serviço.

No início do ano 2018 o Conselho Mundial de Viagens e Turismo (WTTC) ficou bem otimista, após a divulgação do crescimento no setor turístico. A partir dos dados

divulgados, apresentando um aumento de 4,6% em comparação ao ano de 2017, tornando-se o setor cada vez mais vital para a economia global.

No que se refere ao cenário nacional o Ministério do Turismo também divulgou números importantes. Segundo os dados, somente no ano 2017, o setor foi responsável por 8,5% do Produto Interno Bruto (PIB), com aporte de US\$ 152,2 bilhões na economia brasileira.

O mesmo cenário de crescimento contínuo ocorre no setor hoteleiro na cidade de João Pessoa o qual de acordo com a PBTUR registrou-se no mês de janeiro 2019 uma ocupação equivalente a 87,69%, resultando um aumento de 4,09% em relação ao mês de janeiro 2018 o que vem refletindo de forma significativa no turismo.

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. Assim, 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.

Nesse sentido, para a área acadêmica este estudo empírico contribui para explorar a realidade da utilização dos artefatos gerenciais no setor hoteleiro unindo a teoria à prática, ampliando a qualidade da informação e servindo como reflexão sobre quais artefatos são mais relevantes na contribuição dos melhores resultados para as organizações, estimulando os empresários do setor hoteleiro em prol de assumirem novas ideias acerca da utilização dos artefatos gerenciais mais adequados diante dos processos de mudanças enfrentados nas organizações, permitindo que melhorias e avanços ocorram com a observação das práticas gerenciais, facilitando e dando suporte ao processo decisório dessas empresas.

Por se tratar de um ramo de atividade em crescimento a PBTur – Empresa Paraibana de Turismo informa que o fluxo de turistas estrangeiros hospedados na rede hoteleira da Paraíba em 2017 apresentou um crescimento de 23,17%, comparado com o ano 2016.

Ratificando os dados da PBTur o Instituto Fecomércio de Pesquisas Econômicas e Sociais da Paraíba realizou uma pesquisa anual do desempenho do turismo na Região Metropolitana de João Pessoa e foram coletados um constante aumento no fluxo de turistas, a pesquisa aponta que o mês de janeiro de 2017 foi o que mais registrou a passagem de visitantes pela Capital nos últimos oito anos. Estando a capital paraibana como um dos destinos mais procurados na região Nordeste. Assim, observa-se o crescimento deste setor

como um fator relevante, onde de acordo com os dados da Fecomércio a predominância dos turistas são do sexo feminino e são atraídos pelas praias e o clima.

Devido ao crescente registro de turistas na cidade de João Pessoa torna-se oportuna esta pesquisa, pois há uma lacuna de estudos voltados para a rede hoteleira incluindo os hostels, vale ressaltar a prevalência de estudos voltados para os hotéis, afim de investigar e analisar a frequência de uso dos artefatos gerenciais dos hotéis, pousadas e hostels cadastrados na SETUR – Secretaria Municipal de Turismo, buscando de forma clara e objetiva como a rede hoteleira da cidade de João Pessoa, se adequa internamente às mudanças constantes ocorridas externamente para alcançar os objetivos desejados da organização.

1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

Neste estudo analisou-se a frequência de uso dos artefatos gerenciais, abordando a ocorrência de fatores contingenciais: ambiente, estrutura, estratégia e tecnologia e a forma para se adequar à situação, sendo suficientes os esforços das atividades para alcançar os resultados pretendidos.

O uso dos artefatos gerenciais foi explorado em consonância com a frequência de uso, selecionados como tradicionais e modernos para entender como ocorre no dia a dia dentro das organizações à interação com as contingências ocorridas, seja, pelo mercado turístico, mudança na gestão e pressões sociais ou legais, que possa acarretar em modificações na utilização interna dos artefatos gerenciais de acordo com a necessidade da gestão empresarial para atingir os objetivos da organização.

Granlund 2001 apud Soutes 2006 ressalta que os sistemas de contabilidade possuem estruturas difíceis de modificar, mas sofrem influência das alterações significativas ocorridas no mercado, além de outras mudanças que geram pressão na contabilidade.

Para Lunkes (2009) a hotelaria não é exceção, as mudanças estão deixando o setor em constante mutação no Brasil, decorrente da entrada de grandes redes internacionais, que tornam a hotelaria um dos terrenos mais férteis para a realização de negócios.

Klein (2014) parte do pressuposto que as empresas estão atuando em um ambiente repleto de inovações tecnológicas, onde de forma natural deveriam ser induzidas a aderirem aos artefatos mais avançados de contabilidade gerencial.

Entretanto, não há um padrão gerencial determinado a ser seguido por todas as organizações, o qual Espejo e Frezatti (2008) afirmam que o orçamento, como os demais artefatos contábeis, devem ser aplicados nas organizações da mesma forma, indistintamente.

Guerra (2007) concluiu em sua tese que a contabilidade gerencial sofre ajustes devido a influencia dos fatores contingenciais resultando na utilização mais eficaz dos artefatos gerenciais.

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. Não sendo necessário esperar que uma contingência surja para efetuar mudanças na sua contabilidade gerencial, trabalhando com prevenção.

Fachini et al (2010) considera plausível que os artefatos gerenciais da contabilidade que a empresa utiliza devam sofrer influência, face as contingências com que a organização se depare.

De uma forma geral a teoria da contingência voltada para a contabilidade gerencial segundo Otley (1980) especifica que “a teoria da contingência deve identificar aspectos específicos de um sistema de contabilidade que estão associados com certas circunstâncias definidas”.

As mudanças no ambiente externo desencadeiam uma reestruturação contínua do ambiente interno, esse ambiente externo de acordo com Beuren e Fiorentin (2014) cada vez mais incerto têm se tornado desafiador para os gestores. Desse modo, necessitam de informações úteis e tempestivas para melhorar o desempenho organizacional e obter vantagens competitivas, fazendo com que as organizações enxerguem a contabilidade como um instrumento de novas oportunidades para o processo decisório de forma mais racional possível.

Dentre as mudanças que podem surgir destacam-se de acordo com Lunkes (2009) a estrutura demográfica, o avanço tecnológico, o processo de globalização, a preocupação com o meio ambiente e o impacto das mudanças governamentais sobre a sociedade. Onde uma nova estrutura influenciada pela tecnologia terá hóspedes com uma visão diferenciada.

As organizações procuram evidenciar que, acima de qualquer modelo gerencial predominante, as organizações estão sendo modificadas. Caso haja mudanças estruturais, ambientais, estratégicas e tecnológicas, as organizações deverão, continuamente, adaptar-se a estes fatos. Para sobreviverem em seus negócios, as empresas devem ser capazes de aderir e gerenciar as mudanças ambientais conforme estas ocorrem (LAURINDO et al., 2013).

Diversos estudos realizados na área contábil que aplicam a teoria contingencial “baseiam-se na premissa de que não existe um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrência” (MOLINARI & GUERREIRO, 2004).

No âmbito nacional há diversos estudos realizados utilizando a teoria da contingência para investigar a influencia da utilização dos artefatos gerenciais, onde a pesquisa empírica de Gonzaga et al (2010) obteve como resultado que o fator contingencial tamanho das organizações estava associado ao uso dos artefatos gerenciais.

O estudo realizado por Beuren e Fiorentin (2014) cujo objetivo buscou-se verificar se os fatores contingenciais influenciavam os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial em empresas têxteis do Rio Grande do Sul, apresentando como resultado a influência de todas as variáveis sobre os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial, com destaque ao fator contingencial: ambiente. Outro estudo voltado para o segmento industrial foi realizado por Espejo (2008) com o propósito de identificar o perfil dos atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, em 122 indústrias paranaenses cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Nesse sentido, percebe-se vários estudos realizados na área industrial.

Já no setor hoteleiro temos estudos realizados 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, o qual evidenciou que 24,50% utilizam para melhorar a qualidade da gestão 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 a inquietação para realizar um estudo na rede hoteleira englobando os 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 numa 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, surgindo o seguinte questionamento: Quais fatores contingenciais apresentam relação significativa com o uso dos artefatos gerenciais dentro das organizações?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar a significância das relações entre fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais.

1.3.2 Objetivos Específicos

De maneira a facilitar o entendimento de como será alcançado o objetivo geral estabelecido, descrevem-se os objetivos específicos deste projeto:

- a) Observar a frequência de uso dos artefatos gerenciais;
- b) Retratar a importância relativa aos fatores contingenciais;
- c) Analisar as relações entre os fatores contingenciais e o suporte no uso dos artefatos gerenciais;
- d) Analisar a significância das relações entre a frequência de uso dos artefatos gerenciais e os fatores contingenciais internos e externos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade gerencial

2.1.1 Origens e objetivos da contabilidade gerencial

As organizações estão evoluindo e necessitando cada vez mais de controles precisos e de informações oportunas para adequar suas operações às novas situações de mercado.

Atkinson et al (2012) tratam que no início do século XIX, a contabilidade gerencial consistia em sistemas para medir o custo de produção de produtos individuais, como uma peça de vestuário ou uma arma de fogo. À medida que as empresas cresciam em escala e escopo, as demandas por informação rigorosa de custos aumentavam, porém segundo os mesmos autores informam que no século XX as empresas passaram a expandir ainda mais o foco na contabilidade gerencial além da contabilidade de custos para o planejamento e controle gerencial.

Entretanto de acordo com Parisi e Megliorini (2011, p. 11) a contabilidade gerencial evoluiu passando por quatro estágios. O primeiro estágio ocorreu antes de 1950, onde o foco predominou a determinação dos custos e do controle financeiro através do orçamento e da contabilidade de custos; no segundo estágio ocorreu em 1965 com a tecnologia da informação para o planejamento e controle gerencial das organizações; já no terceiro estágio em 1985 centrou-se em reduzir custos e desperdícios nos processos industriais utilizando tecnologias de análise do processo e gerenciamento de custos e no quarto e ultimo estágio a partir de 1995 a atenção voltou-se para a melhor eficácia na utilização dos recursos com o emprego da tecnologia, bem como o uso efetivo dos recursos empresariais focado no processo de criação de valor. Percebe-se em cada estágio a evolução e adaptação das organizações às novas necessidades.

A evolução da contabilidade gerencial vem mudando seu foco e posicionamento no planejamento em consonância com as mutações do panorama empresarial e para Gorla e Lavarda (2012) consideram que a contabilidade gerencial busca edificar de forma mais precisa as informações para os gestores conduzirem as organizações dentro do ambiente cada dia mais competitivo. Onde, a contabilidade gerencial gera informações internas para dar suporte aos gestores na tomada de decisão permitindo planejar, controlar e avaliar os recursos próprios e de terceiros da melhor forma para cumprir as metas e objetivos da organização.

No entanto, Iudícibus (2004) destaca de forma sucinta que o objetivo elementar da contabilidade, trata-se de fornecer informações econômicas para diversos tipos de usuários, propiciando decisões racionais. Sabe-se que o produto da contabilidade é a informação.

De acordo com Hendriksen e Breda (2010), o objetivo da contabilidade é: medir todos os tipos de recursos utilizados por entidades específicas; refletir e manter todos os direitos existentes da entidade; medir todos os tipos de variações nela existente, durante períodos determinados; saber e controlar todos os dados anteriores referentes a gastos.

Para Crepaldi e Crepaldi (2014, p.6) o objetivo da contabilidade gerencial é fornecer ferramentas que auxiliem os gestores em suas funções gerenciais, voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

2.1.2 A contabilidade gerencial e suas funções

A contabilidade gerencial faz parte das ciências sociais e vem evoluindo gradativamente devido ao aumento das demandas informacionais sobre os negócios para que os gestores tenham maior sucesso nas decisões. A cada dia surge a necessidade de aprimorar os sistemas para fornecer informações contábeis de forma racional, precisa, tempestiva e oportuna.

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.

Por ser um instrumento informacional para os gestores, a contabilidade gerencial contribui no processo decisório, com a capacidade de traduzir conhecimento técnico em dados e pressupostos úteis à sociedade, onde por ser considerada uma área de conhecimento aprofundado e possuir saber próprio, proporciona maior segurança, a partir das informações geradas aos tomadores de decisão (IUDICIBUS, 2004).

Tendo a contabilidade gerencial conforme Guerreiro et al (2006) a missão de prover os gestores com informações adequadas para facilitar a tomada de decisões e maximizar o resultado econômico das organizações.

Borinelli (2006, p. 184) em sua tese afirma que a “contabilidade gerencial, para desempenhar suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração, etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Estes instrumentos vêm sendo denominados por vários autores, de *artefatos*”.

A Contabilidade Gerencial produz informações para que os gestores participem de forma assertiva da tomada de decisões. Atkinson et al. (2000, p.36), destacam que “contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. A informação gerencial contábil, reproduzida auxilia a direção da empresa, a partir do momento em que esta informação serve de base para a tomada de decisões operacionais e de investimentos.

De acordo com Brandt (2010) a contabilidade gerencial tem como função inicialmente de gerar informações para os gestores para que estes possam tomar decisões adequadas para a manutenção da atividade empresarial. Observa-se que fatores internos e externos, especialmente aqueles que a empresa não tem controle, acabam por impactar muitas vezes a estrutura das empresas e como consequência o seu resultado.

Padoveze (2000) trata da importância da contabilidade gerencial na gestão dos negócios, pois entende que, se houver dentro da entidade pessoas que consigam traduzir conceitos contábeis em ações práticas, a contabilidade estará sendo um instrumento útil para a administração no processo decisório.

A contabilidade gerencial orienta os gestores a melhorarem seus resultados aprimorando seu controle gerencial, de acordo com (Lacerda, 2006, p. 18) “a decisão de se implantar a contabilidade gerencial na empresa trará uma infinidade de ferramentas gerenciais que auxiliarão o empresário na gestão financeira de sua empresa”.

Os usuários internos da organização focam-se na contabilidade gerencial, pois não há obrigatoriedade de ser auditada, por não estar subordinada a regras, princípios e normas contábeis, havendo flexibilidade para as empresas desenvolverem o seu próprio sistema gerencial apresentando uma diversidade de critérios voltados para operações a serem realizadas no futuro. Assim, as informações gerenciais não seguem um padrão, sendo elaboradas de acordo com a necessidade dos gestores, porém necessita ser elaborada de

forma confiável, tempestiva, e compreensível para a tomada de decisão acertada em prol de obter os melhores resultados.

2.1.3 Artefatos Gerenciais

Inicialmente, entende-se a nomenclatura artefatos como sendo ferramentas, instrumentos ou práticas gerenciais as quais podem ser utilizados pelos gestores da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Espejo (2008) em sua tese destaca 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”.

Na contabilidade gerencial, os artefatos, do inglês *tools*, são importantes elementos na confecção da informação contábil, constituindo metodologias que incluem desde modelos de gestão até fatores associados a mensuração (PARISI e MEGLIORINI, 2011, p. 299).

A eficácia dos artefatos gerenciais é contingente de determinadas circunstâncias particulares ocorridas nas organizações, as quais são importantes para a escolha das práticas gerenciais (CHENHALL, 2003).

Quadro: Classificação dos 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 (ROI)	Valor econômico adicionado
Análise custo/volume/lucro	Análise do ciclo de vida do produto
Técnicas de pesquisa operacional	<i>Benchmarking</i>

Fonte: adaptado de Wickramasinghe e Alawattage 2007 apud Junqueira, 2010.

Os artefatos gerenciais considerados modernos não substituem os tradicionais, são tratados aqueles a partir da segunda metade da década de 80 conforme o quadro acima adaptado da tese de Junqueira (2010) porém são considerados como recursos suplementares para uma melhor posição dos resultados da organização.

O orçamento é um artefato voltado para representar os planos almejados pela organização com valores quantitativos que desencadeia numa perspectiva futura a ser alcançada. De acordo com Parisi e Megliorini (2011, p. 117) o orçamento é definido como um sistema de informações para dar suporte à decisão sobre um plano operacional,

induzindo os gestores, por meio de sua informação, a escolher e validar a alternativa que tenha o maior potencial de resultado econômico para a organização. Os mesmos autores afirmam que o orçamento deve ser visto como um artefato gerencial de simulação de negócios, planejando o lucro e que estejam alinhados aos objetivos 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”.

Para Gorla e Lavarda (2012) o orçamento é um artefato gerencial utilizado em prol de garantir a competitividade, a qual pode assegurar o controle e fornecer as informações necessárias ao processo decisório.

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.

A escolha do melhor método de custeio nas organizações surge devido à multiplicidade de informações para mensurar seus custos, onde temos o custeio por absorção amparado na legislação fiscal e societária que de acordo com Martins (2003, p.37) é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos o qual “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, onde todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Entretanto, 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”.

Partindo do pressuposto que os custos variáveis na produção tenham mais rigor em seu rateio para Crepaldi (2010, p. 232) considera que os gastos imputados aos custos sejam aqueles efetivamente incorridos e registrados contabilmente, o qual sofre uma diluição maior quanto maiores as quantidades produzidas, sendo este método utilizando internamente com intuito de auxiliar no processo decisório.

Já o custeio baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing) é um sistema que propicia uma avaliação dos custos das atividades e dos processos, o qual favorece a redução dos custos por meio de aprimoramentos contínuos e descontínuos, sendo uma maneira também de administrar e apoiar as decisões, pois consiste na identificação, análise e alocação de custos com o propósito de melhorar a lucratividade das organizações, apesar de não ser aceito pela legislação fiscal e ter um valor elevado para sua implantação, as organizações utilizam este artefato como uma opção a mais na tomada de decisão, o qual essa metodologia permite um controle mais efetivo dos gastos (CREPALDI, 2010, p.323).

De acordo com Garrison et al (2013, p. 275) o sistema de custeio ABC 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.

Entretanto, Kaplan e Cooper (1998) consideram o custeio baseado em atividades como sendo um mapa que revela o custo existente e o projetado das atividades, bem como os processos de negócios os quais esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço e unidade operacional.

No que tange a técnica utilizada para analisar a inter-relação do custo/volume/lucro Garrison et al (2013, p.185) afirmam que os gestores compreendem melhor as relações entre custo, volume e lucro, sendo afetados pelo preço de venda, volume de vendas, custos variáveis por unidade, total de custos fixos e *mix* de produtos vendidos.

No que se refere ao retorno sobre investimento de acordo com Martins (2003, p. 208) entende-se que para o cálculo do retorno, não devem constar as despesas financeiras, já que são derivadas do passivo e não do ativo. Do retorno gerado pelo investimento, parte será utilizada para remunerar o capital de terceiros, e a outra parte para remunerar o capital próprio, tendo como retorno global a soma dos dois, é o que melhor define o desempenho total.

O *balanced scorecard* sistema 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 que visa à integração de todos 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.

De acordo com Otley (1999) o *balanced scorecard* é uma ferramenta potencialmente poderosa pela qual os gestores podem abordar a questão fundamental de implantar a estratégia da organização. Focando-se nas ligações entre objetivos e medidas de desempenho, além da medição dos componentes do plano estratégico que será adotado pela organização.

A contribuição do *Balanced Scorecard* se apresenta como um modelo gerencial usado para traduzir a visão e a estratégia da organização em objetivos de curto e longo prazo, de acordo com cada nível da organização, estruturados em perspectivas internas e externas (financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento) mediante relações de causa-efeito elaboradas por um conjunto de medidas de desempenho financeiros e não-financeiros que funcionam como indicadores de resultado e vetores de desempenho, fornecendo a estrutura para um sistema de medição e instrumentalização da gestão estratégica (KAPLAN, NORTON, 1997).

Para Soutes (2006) em sua tese destaca que o *balanced scorecard* também é conhecido como um painel equilibrado de indicadores sendo considerado um dos artefatos mais moderno voltado para gestão, onde uma série de informações estratégicas é organizada para localizar problemas, definir rumos e entender melhor a situação como um todo da organização.

De acordo com Kaplan e Norton (1996) as quatro perspectivas do *scorecard* permitem um equilíbrio a curto e longo prazos para atingir os objetivos e os resultados desejados, sendo uma mistura de medidas financeira e não financeira. O *scorecard* parece confuso para alguns, uma vez que todas as medidas são direcionadas para alcançar uma estratégia integrada. Sob a perspectiva financeira os autores tratam dos objetivos de longo prazo embora a maioria das organizações enfatizem os objetivos de lucratividade, outros objetivos financeiros também são possíveis.

Parisi e Megliorini, (2011, p. 109) tratam que a perspectiva financeira fornece a principal meta a ser influenciada pelos objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *scorecard* colocando o plano estratégico da organização em ação.

Na perspectiva do cliente, os gestores identificam os segmentos de clientes e de mercado em que a unidade de negócios competirá e as medidas do desempenho da unidade de negócios nesses segmentos, geralmente inclui várias medidas genéricas do sucesso resultando numa estratégia bem formulada e implementada, incluindo a satisfação do cliente, fidelização dos clientes, e a rentabilidade do cliente (KAPLAN E NORTON 1996).

A perspectiva dos processos internos surge com a necessidade da satisfação dos clientes, assim Parisi e Megliorini, (2011, p. 110) observa a que a organização busca atender os objetivos do mercado relacionado aos processos de inovação, operações e pós-vendas, bem como foca-se aos indicadores de desempenho relacionados para os novos produtos, qualidade, tempo, produtividade e custos. Já sob a perspectiva de aprendizado e crescimento os autores lidam com os ativos intangíveis que dão sustentação à organização voltada para o conhecimento, competências, habilidades e ao uso das informações, percebe-se o grau de subjetividade, bem como as relações de causa e efeito com os objetivos e indicadores de desempenho das outras perspectivas.

Dessa forma, observa-se que segundo Kaplan e Norton (1997) o *balanced scorecard* bem construído é a explicação das teorias estratégicas operacionais da empresa, sendo considerado um instrumento que integra as medidas da estratégia. O verdadeiro poder do BSC ocorre quando deixa de ser um sistema de medidas e se transforma em um sistema de gestão estratégica.

O artefato *Just in time* se tornou o *slogan* e o modelo de pensamento do modelo japonês. Este sistema pode ser aplicado em qualquer tipo de organização onde se busca reduzir custos e estoque, em conformidade com a demanda que segundo Maximiano (2011), a eliminação de desperdícios se deu pela adoção do método *just in time*. A abundância de recursos não era algo possível dentro das organizações, sendo necessário enxugar os gastos.

O custeio-alvo é uma estratégia de custos o qual é planejado em busca de lucros e direcionado para o preço influenciado pela concorrência, focado no consumidor. De acordo com Rocha & Martins (1998) o Custeio-Alvo é mais do que uma metodologia de redução de custos: é uma mentalidade que deve ser adotada pela empresa como um todo, envolvendo todas as áreas da empresa. Onde os mesmos autores afirmam que os preços são cada vez mais influenciados pela competição, tendo os custos uma influência direta do mercado.

Um artefato gerencial que traz informações relevantes para as organizações 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.

Corroborando, Fernandez et al (2001) considera o *benchmarking* como um artefato que facilita o aprendizado e a compreensão da organização e seus processos, permitindo identificar soluções estratégicas nos processos que precisam ser melhorados, para beneficiar o desenvolvimento organizacional como um todo.

De acordo com Grattapaglia (2010) deve-se utilizar internamente de forma contínua para se analisar as práticas das melhores empresas do ramo ou outro mercado e procurar adaptar-se a elas, considerando as características que possam ser comparadas e que combinam com a atividade da organização.

No entanto, Sorio (2006) afirma que as organizações tendem a redesenharem os seus processos, fazendo com que alcancem excelência em produtos e serviços, assim a utilização do *Benchmarking* é considerado uma modalidade especial de aprendizado direcionada para as melhores práticas de uma organização, onde por meio dele, a organização procura identificar as melhores práticas empresariais para aplicá-las de acordo com a sua realidade. O resultado é o aperfeiçoamento da organização que se propõe a elaborar o estudo de *benchmarking* (SPENDOLINI,1993 apud DE BEM NORO et al, 2009).

Desse modo, considera-se um artefato gerencial que vem contribuindo dentro das organizações para aprimorar os seus resultados, onde Klein (2014) afirma em sua tese ser um processo contínuo de melhoria, ocorrendo por meio da comparação de produto, serviço ou práticas gerenciais, sendo realizada entre empresas concorrentes, com a finalidade de buscar melhorias da performance e competitividade, identificando aquilo que a empresa tem de melhor.

Outro artefato gerencial refere-se ao valor econômico agregado conhecido no Brasil como EVA sendo um sistema que inclui melhorias para a tomada de decisão, avaliação de desempenho e sistema de recompensa que devem estar sempre bem alinhados.

De acordo com Parisi e Megliorini, (2011, p. 243) baseia-se no lucro econômico afirmando que o resultado operacional ocorre após o pagamento dos impostos incidentes

sobre o lucro da organização menos o encargo pelo uso do capital fornecido por terceiros e por acionistas, assim como garante como instrumento de gestão que a administração possua informações relevantes para a tomada de decisões.

Para Crepaldi e Crepaldi (2014) “o EVA é a medida do lucro econômico de uma empresa depois de descontado o custo de todo o capital empregado, com a finalidade de avaliar se, a cada ano, a empresa está ganhando dinheiro suficiente para pagar o custo do capital que administra”.

Considerou-se neste estudo os artefatos tradicionais: orçamento, análise orçamentária, custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre o investimento. No que tange aos artefatos modernos ou contemporâneos: *Balanced scorecard*, custeio baseado em atividades, *Just in Time*, custeio Alvo, valor econômico agregado e *Benchmarking*.

2.2 Teoria da Contingência

2.2.1 Origem da teoria e seus idealizadores

A teoria da Contingência surgiu a partir de vários estudos de acordo com Marques et al (2015) os primeiros estudos iniciaram a partir da metade do século XX que formam a base da teoria contingencial, dentre os quais: Woodward (1965); Burns e Stalker (1961); Chandler (1962); Lawrence e Lorsch (1967); Perrow (1967); Thompson (1967); Khandwalla (1972); Miles e Snow (2003); Waterhouse e Tiessen (1978). Em suma, indicam que cada organização pode se encontrar em qualquer posição proposta por Burns e Stalker da organização mecanicista e orgânica se adaptando ao ambiente estável ou dinâmico e à tecnologia para a continuidade e eficácia da organização.

O desenvolvimento da teoria da contingência para Reid e Smith (2000) entendem que houve uma evolução histórica da contribuição dos idealizadores fornecido por Emmanuel et al 1990 apud Reid e Smith 2000 onde os primeiros trabalhos sobre o assunto surgiu através de Burns e Stalker (1961) dando ênfase a influência das condições ambientais, tais como a incerteza tecnológica, na forma organizacional, tendo na mesma época Woodward (1958, 1965) enfatizado a tecnologia empregada nas organizações como uma variável contingente chave, sendo estendido a lista de contingências por Chandler (1962) voltado para a estratégia corporativa e Lawrence e Lorsch (1967) para o ambiente de mercado.

Os estudos foram realizados de forma isolada e de acordo com Fagundes et al (2010) os pesquisadores Woodward, Burns (1960) e Stalker (1958, 1965) e Lawrence e Lorsh (1967) foram os propulsores da teoria da contingência. Surgindo assim a necessidade de um modelo adequado para cada situação dentro das organizações onde há um ambiente bastante variado. A visualização da teoria da contingência ocorre de dentro para fora da organização.

Assim, Woodward (1958) realizou uma pesquisa envolvendo uma amostra de 100 firmas inglesas de vários negócios que em média possuíam de 100 a 8.000 empregados, abordando a administração das contingências que ocorriam nas organizações, além de analisar as relações entre a tecnologia e a estrutura organizacional, onde obteve em suas conclusões que o desenho organizacional é afetado pela tecnologia dentro das organizações.

Para Camacho (2010) os estudos da teoria da contingência iniciaram através dos estudos de Burns e Stalker (1961) e Chandler (1962) que pesquisaram o impacto do ambiente e da estratégia na estrutura organizacional.

De acordo com Ribeiro (2016) Burns e Stalker (1961), realizaram estudos em 20 indústrias inglesas, cujo objetivo foi estudar a relação entre dois fatores: práticas administrativas e ambiente externo, concluindo a existência de dois tipos de organizações: mecanicista e orgânica. O tipo mecanicista é mais adequado a ambientes estáveis, enquanto o tipo orgânico é mais adequado a ambientes instáveis, que exigem maior facilidade de adaptação da organização às constantes mudanças.

Entretanto de acordo com Donaldson (2015) os estudos de Burns e Stalker (1961) argumentam que quando a incerteza é baixa, as operações tornam-se rotina e pode ser capturado por regras específicas, enquanto que os papéis organizacionais são especializados e intimamente definidos onde a este tipo de estrutura chamavam de mecanicista, em contraste a incerteza alta que as iniciativas dos funcionários apresentam um papel amplo na estrutura organizacional denominada orgânica, assim observou-se que Burns e Stalker visualizavam estes dois tipos de estrutura de organização: mecanicista e orgânica baseadas no grau de incerteza. Portanto, a organização deve adaptar a sua estrutura às condições ambientais por ela vivenciadas, e aparentemente, aquelas que se adaptarem mais rapidamente a essas mudanças terão maiores chances de sucesso.

Guerra (2007) afirma que Chandler (1962) em suas pesquisas analisou o processo histórico ocorrido nas quatro empresas estudadas Dupont, GM, Standard Oil e Sears-Roebuck sobre mudanças estruturais. Onde observou que as mudanças mercadológicas modelou as estratégias de crescimento, integração e diversificação.

Já os estudos de James David Thompson (1967) tratam da tecnologia como importante variável contingencial, publicou em 1967 um estudo separando as organizações de acordo com o tipo “sistema fechado” e “sistema aberto” de organizações, efetuando trocas com seu ambiente. O autor argumentou que organizações tentam isolar suas principais tecnologias de produção para alcançar eficiência, defendendo-as de perturbações externas, assim, Thompson identificou que o ambiente molda a estrutura organizacional, sendo que as diferentes partes da estrutura devem especializar-se para atender as exigências das diferentes partes do ambiente em que se encontram (DONALDSON, 1998).

Junqueira (2010) em sua tese alega que provavelmente, Thompson (1967) foi o primeiro pesquisador a construir as bases de uma teoria da contingência a partir da integração e da expansão de estudos anteriores. Por meio da categorização dos trabalhos anteriores, classificou-os em duas categorias: “sistema fechado”, que analisava a incerteza, considerando apenas algumas variáveis controláveis e correlacionadas com o alcance dos objetivos, e “sistema aberto”, que incluía a incerteza, reconhecendo a interdependência das organizações e o ambiente de atuação. Sua contribuição está na integração de propostas relacionadas aos dois sistemas.

De acordo com Junqueira (2010, p.31) Pradip Khandwalla (1972) publicou um trabalho que identificou que o desempenho não estava relacionado ao uso de um atributo em particular, mas sim às correlações entre vários fatores contingenciais que impactam conjuntamente a estrutura organizacional. Sendo considerado a primeira idealizadora que associou a teoria da contingência com o controle gerencial.

Espejo (2008) relata em sua tese que após os estudos de Khandwalla (1972), muitos outros pesquisadores passaram a analisar o ambiente como uma variável de influência na estruturação e na utilização da contabilidade gerencial pelas organizações. Observa-se que Pradip Khandwalla (1972) trouxe contribuições relevantes para os estudos na área gerencial.

Os estudos relacionados à teoria da contingência nas organizações iniciaram em 1958 mais de acordo com Oliveira (2012, p. 116) “foi apenas em 1972 que se consolidou inclusive pela evolução dos estudos realizados por Joan Woodward ao longo dos anos de 1958, 1965 e 1970, bem como os outros autores citados e mais alguns que também proporcionaram contribuições para a referida teoria”.

2.2.2 Definições

Contingência é um termo que representa uma eventualidade, um acaso, um acontecimento que tem como fundamento a incerteza de que pode ou não vir a acontecer.

Molinari e Guerreiro (2004) definem a palavra ‘contingência’ como sendo associada a algo que está fora do controle de uma determinada pessoa ou entidade, ou seja, é um fator que envolve um certo grau de incerteza.

Para De Oliveira et al (2016) a Teoria contingencial está relacionada ao estudo do comportamento das organizações a qual busca explicações através dos fatores contingenciais, tais como tecnologia, cultura e ambiente externo e interno que influenciam o desenho e a função das organizações.

Entretanto, a ideia de desenvolver a teoria da contingência numa tentativa de explicar as variedades de gerenciamento voltados para a prática contábil segundo Otley (2016) iniciou-se na década de 1970, ele se baseou fortemente na teoria da contingência da estrutura organizacional que tinha sido desenvolvido ao longo dos últimos vinte anos para codificar quais as formas de estrutura organizacional foram mais apropriada em determinadas circunstâncias dentro das organizações.

O ambiente das entidades está em contínuas mutações, se tornando cada vez mais imprevisível devido as crescentes modificações sofridas com a globalização, as inovações tecnológicas, bem como com a competitividade pela conquista de novos mercados. A capacidade de se manter no mercado requer adaptação às mudanças previstas e emergentes, onde os gestores necessitam desenvolver habilidades para lidar com a eventualidade, sujeito a acontecer ou não sendo previsível.

Beuren e Fiorentim (2014) ressaltam que os fatores contingenciais afetam o funcionamento das organizações.

A teoria da contingência influencia o processo de gestão devido as mudanças ambientais sucessivas 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 (GUERRA, 2007).

Corroborando, Brandt (2010) afirma que o enfoque contingencial fornece fundamentos para dar respaldo as mudanças ocorridas nas práticas da contabilidade

gerencial, mantendo a idéia de racionalidade, ou seja, a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, pode-se programar os artefatos gerenciais que melhor se adequem a tais fatores.

Adicionalmente, Marques, Souza e Silva (2015) consideram que a evolução da teoria da contingência segue um processo que busca melhorar a compreensão da estrutura organizacional adequada à medida que as empresas se tornam dia a dia mais complexas.

Para Otley (1999) a teoria da contingência sugere que não há universalmente sistema aplicável de controle gerencial, mas a escolha de medidas adequadas e as técnicas de controle dependerão das circunstâncias em torno de uma organização específica.

Neste sentido, a teoria da contingência estrutural é uma teoria sobre como a estrutura organizacional precisa se encaixar em fatores, como sua estratégia e tamanho, para produzir alto desempenho. Esses fatores são referidos como contingências, porque o desempenho resultante de uma estrutura organizacional depende de quão longe se encaixa nesses fatores. (DONALDSON, 2015).

A teoria da Contingência é vista por Molinari e Guerreiro (2004) como sendo uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que dá ênfase ao modo pelo qual determinada contingência, como a tecnologia ou o ambiente, afeta o desenvolvimento e funcionamento das organizações.

Islam e Hu (2012) abordam a teoria da contingência como uma abordagem para o estudo do comportamento organizacional em que as explicações ocorrem por meio dos fatores contingenciais, tais como tecnologia, cultura, ambiente externo que influenciam o *design* e as funções das organizações, bem como os autores partem do pressuposto que nenhum tipo de estrutura organizacional é igualmente aplicável a todas as organizações.

Para Chenhall (2003) a teoria da contingência modifica a estratégia, da organização e sua estrutura organizacional ditando as escolhas em termos de sistema de controle.

É perceptível que a teoria da contingência busca uma maior compreensão das entidades organizacionais para interagirem com as mudanças ocorridas no ambiente externo, evidenciando que não há um modelo padrão a ser seguido, logo de acordo com Beuren e Fioretin (2014) esta teoria “procura compreender e explicar o modo pelo qual as empresas funcionam em diferentes condições, que variam de acordo com o ambiente em que elas estão inseridas. Essas condições são influenciadas de acordo com seu ambiente externo, que podem ser consideradas ameaças ou oportunidades e que influenciam a estrutura e os

processos internos das organizações”. Dessa forma, observa-se que as mudanças externas geram consequências internas nas organizações.

Sob a perspectiva contingencial Espejo et al (2009) adota o dinamismo do processo decisório, o ambiente, e a interação de forma interdependente com as técnicas administrativas que amparam a tomada de decisão por parte do gestor. Enfatiza que esta relação apresenta-se repleta de complexidade, pois a variável ambiental é composta de múltiplos fatores para a sua determinação, desde o comportamento do consumidor, número de possíveis fornecedores disponíveis no mercado, escassez de matéria-prima, entre outros fatores.

2.2.3 Fatores Contingenciais

Os fatores contingenciais internos e externos em algum momento necessitam que seja realizado o aprimoramento da utilização dos artefatos gerenciais.

Logo, Dutra (2014) define 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, a exemplo da estrutura organizacional, cultura, liderança e a estratégia.

Entretanto, 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.

A estrutura organizacional procura atender as demandas impostas pelo ambiente, assim para Santos (2014) a influência que os fatores ambientais causam na formatação da estrutura das organizações, a teoria da contingência demonstra que a forma de configuração depende da velocidade e qualidade de adaptação da unidade em relação ao ambiente.

O ambiente de acordo com Beuren e Fiorentim (2014) é um fator contingencial que influencia o quadro interno das organizações, na medida em que o ambiente sofre mudanças, assim as empresas precisam explorar esse ambiente para reduzir a incerteza.

Corroborando, Haldma e Kertu (2002) afirmam que os fatores ambientais impactam as características internas da organização quanto ao uso dos artefatos gerenciais, o qual cita como exemplo, a influência da concorrência acirrada na escolha da estratégia e a estrutura organizacional, onde as contingências internas sofrem influencia com a tecnologia, modificando a estratégia da organização, onde o ambiente externo afetará a escolha dos

artefatos gerenciais, pois tem como objetivo facilitar a adaptação das empresas ao ambiente o qual está inserido.

Adicionalmente, Wadongo (2013) alega que o fator ambiente influencia a escolha dos artefatos dentro das organizações devido a imprevisibilidade ou incerteza.

Chenhall (2003) destaca que a tecnologia como fator contingencial interno controlável pela organização de forma geral, refere-se à forma como os processos de trabalho podem envolver ou não bens físicos, assim incorpora a parte de hardware, bens tangíveis e também sob a forma de conhecimentos intelectuais ou operacionais através das pessoas.

Para Çakir 2012 apud de Oliveira 2016, a taxa de mudança tecnológica e de mercado no ambiente da organização é um fator importante para saber se a estrutura da organização é mecanicista - mais hierárquica ou orgânica – mais participativa.

Entretanto a variável estratégia tem um olhar futuro de programação para melhores resultados, bem como está integrado ao processo decisório por parte dos gestores da organização. Para Chenhall (2006), a estratégia com sua natureza externa pode influenciar os gestores no processo decisório. As variáveis da estratégia podem ser consideradas na busca pela alta qualidade do produto ou serviços; oferecer suporte aos clientes, a imagem da marca ser melhor do que as do concorrente; investir em pesquisa e desenvolvimento muito mais do que a concorrência; ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência, entre outras.

Adicionalmente, Frezatti *et al.* (2008) entende que a variável estratégia decorre de uma análise integrada da organização, o qual corresponde como os recursos serão alocados para atingir certo objetivo, onde artefatos gerenciais diferenciados aumentam a confiança dos gestores e como consequência amplia o desempenho da organização.

No que tange a variável estrutura Gorla e Lavarda (2012) destacam ser um fator interno controlável e realizado pelo grau de descentralização, ou seja, quanto maior for o grau descentralizador conduz a estrutura orgânica e um menor grau gera uma estrutura mecanicista.

Segundo concluiu Santos (2014) que uma pesquisa realizada por Lawrence e Lorsch (1967), com dez empresas de três segmentos diferentes, buscou identificar o que cada organização fazia para tratar as diversidades econômicas e de mercado. Os autores apuraram que quanto maior for o grau de diferenciação interna, mais necessários serão os mecanismos de integração entre as diversas áreas da organização e que o grau de diferenciação interna

dependerá do nível de incerteza do ambiente. Por fim, os autores concluíram que as organizações que apresentaram melhores desempenhos estavam com as estruturas devidamente adequadas ao ambiente, medido pelo grau ótimo de diferenciação interna adequada ao ambiente.

3. METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

A abordagem metodológica pode ser definida como a estratégia e caminhos que o autor irá percorrer para atingir os objetivos propostos no trabalho (MARTINS e TEÓFILO, 2007).

De acordo com Ramos (2009) adotar uma metodologia da pesquisa significa escolher um caminho, um conjunto de normas que guiam o pesquisador em sua produção de conhecimento. Normas que representam a formalização do rigor metodológico da atividade científica. Enfrentar a realidade sem critérios metodológicos pode significar não chegar a lugar algum ou, pior, chegar a respostas já apresentadas por outros pesquisadores.

Assim, a presente 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).

Para Marion, Dias e Traldi (2002), a pesquisa descritiva objetiva a descrição das características de determinado fenômeno ou população, correlacionando os fatos ou fenômenos, sem, contudo, alterá-los, assim considerou-se os hotéis, pousadas e hostels da cidade de João Pessoa, classificando-os por tamanho em consonância com as unidades habitacionais.

Já Andrade (2002) corrobora a definição de pesquisa descritiva, informando que esse tipo de estudo volta-se a observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores. Entretanto, por meio da observação e estudo, busca-se melhorar as práticas gerenciais em uso nas organizações.

Enquanto Gil (2009) aborda que as pesquisas descritivas apresentam como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. No entanto Cervo e Bervian (2002) tratam a pesquisa descritiva como própria para conhecer situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto de forma isolada como em grupos mais complexos.

Para Raupp e Beuren (2006, p. 80), em um “[...] estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”

Para Vergara (2003), a investigação exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, esta dissertação 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 os hotéis.

A pesquisa exploratória constitui o primeiro estágio de uma pesquisa científica. Tendo como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema tornando-o mais explícito. Nem sempre é necessário levantar hipóteses em resposta aos problemas formulados; lança-se questões propulsoras que encaminham o entendimento do tema e explicação do problema. É realizada através de levantamentos bibliográficos, entrevistas com profissionais da área, visitas a organizações e empresas, a sites na Internet. (RAMOS, 2009).

Gil (1999) afirma que a abordagem exploratória busca desenvolver, esclarecer e modificar ideias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

A pesquisa quantitativa de acordo com Michel (2015) parte do princípio de que tudo pode ser quantificável, ou seja, as opiniões, problemas, informações serão melhor entendidos se traduzidos em forma de números. Trata-se da atividade de pesquisa que usa a quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como: percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação e análise de regressão. O autor afirma que para quantificar e medir, a matemática e a estatística são as grandes ferramentas da pesquisa quantitativa, já que sua intenção é garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise de interpretação, possibilitando maior margem de segurança quanto aos resultados. Entretanto, para Prodanov e Freitas (2013) considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requerendo o uso de técnicas estatísticas.

Para Malheiros (2011) as pesquisas quantitativas estão associadas a dois grandes benefícios: a possibilidade de transformar a realidade em números e a facilidade de lidar com trabalhos em grandes escalas.

Assim, a escolha pela pesquisa quantitativa de acordo com Moresi (2003) aponta que “normalmente se mostra quando existe a possibilidade de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população”.

3.2 Universo da pesquisa

Neste tópico trata-se do universo que esta pesquisa estudará, tendo como definição por Marconi e Lakatos (2017) como sendo a população ou universo de uma pesquisa que é constituído pelo conjunto de elementos que serão pesquisados tendo pelo menos uma característica em comum. Corroborar com este conceito Gressler (2004) o qual define universo ou população, como o conjunto de elementos com determinadas características definidas no corpo da pesquisa. Já para Silva (2003), trata que o universo da pesquisa refere-se a um conjunto que representa os indivíduos do estudo, enquanto a amostra é seu subconjunto.

O universo em estudo refere-se a todos os hotéis, pousadas e hostels cadastrados na SETUR – Secretaria Municipal de Turismo da cidade de João Pessoa, em consonância com a tabela abaixo.

Tabela 1 – Universo da Pesquisa	
Descrição	Número de Estabelecimentos
Hotel	53
Pousada	46
Hostel	7
Total	106

Fonte: Elaboração Própria

Assim, o universo desta pesquisa consistirá nos 53 hotéis, 46 pousadas e 7 hostels devidamente instalados na cidade de João Pessoa.

Observa-se que o setor hoteleiro possui características próprias e não há um padrão entre os hotéis o qual ofertam bens intangíveis, buscando qualificar os profissionais em prol da qualidade no atendimento, bem como prezar pela higiene e arrumação dos alojamentos e diversificar e ofertar alimentos de qualidade e típicos da região aos hóspedes, assim de acordo com Matos (2015) a hotelaria apresenta como segmentos principais: o alojamento, a alimentação e as bebidas.

Tabela 2 - Classificação da rede hoteleira por Unidades Habitacionais (UHs)	
Tamanho	Número UHs
Grande	Acima de 100
Média	de 51 a 100
Pequena	Até 50

Fonte: Embratur (2015)

Os hotéis foram classificados de acordo com o tamanho em consonância com o quantitativo de unidades habitacionais, o qual a EMBRATUR (2015) considera o principal produto de um hotel como sendo a Unidade Habitacional (UH) cuja definição é o espaço atingível a partir das áreas principais de circulação comum do estabelecimento destinada à utilização pelo hóspede, para bem-estar, higiene e repouso durante a estadia.

Entretanto de acordo com a secretaria de turismo do Estado da Paraíba, os hotéis são classificados por tamanho como sendo grande aqueles que possuíam mais de cem unidades habitacionais (UHs); média compreende os hotéis que possuem o intervalo de cinquenta e um a cem unidades habitacionais e os hotéis classificados como pequenos, cujo número de habitações equivalem até cinquenta.

Tabela 3 - Quantidade de Hotéis por Tamanho

Tamanho	Número de Hotéis
Grande	10
Média	17
Pequena	26
Total	53

Fonte: Elaboração Própria

Assim, na cidade de João Pessoa de acordo com esta divisão, temos dez hotéis considerados de grande porte, o número mais relevante refere-se aos hotéis de tamanho pequeno contendo vinte e seis estabelecimentos com até 50 unidades habitacionais.

Tabela 4 - Quantidade de Pousadas por Tamanho

Tamanho	Número de Hotéis
Grande	0
Média	1
Pequena	46
Total	46

Fonte: Elaboração Própria

Houve predominância das pousadas de pequeno porte, apresentando apenas uma considerada de médio porte na cidade de João Pessoa.

Tabela 5 - Quantidade de Hostels por Tamanho	
Tamanho	Número de Hotéis
Grande	0
Média	0
Pequena	7
Total	7

Fonte: Elaboração Própria

Observou-se um número pequeno de hostels instalados e cadastrados na SETUR apresentando apenas o equivalente a sete estabelecimentos denominados hostel.

3.3. Variáveis

Uma variável pode ser considerada de acordo com Marconi e Lakatos (2017) como sendo uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores; aspecto, propriedade ou fator, discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração. Os valores que são adicionados ao conceito operacional, para transformá-lo em variável, podem ser quantidades, qualidades, características, magnitudes, traços etc., que se alteram em cada caso particular e são totalmente abrangentes e mutuamente exclusivos, necessário para a compreensão de algo que se pretenda investigar.

As variáveis “são fatores ou circunstâncias que influem direta ou indiretamente sobre o fato ou fenômeno que está sendo investigado” (ANDRADE, 2002).

Uma variável para Levine et al. (2011) representa características de itens ou indivíduos constituindo aquilo que se analisará quando se utiliza determinado método estatístico.

Para concretização da pesquisa, inicialmente, se faz necessário agendar com o profissional que exerça atividades voltadas para a área gerencial para dar mais suporte e credibilidade a pesquisa, tendo como o primeiro bloco de perguntas relacionadas ao seu perfil dentro da organização e as características das organizações, cujas variáveis teremos:

Quadro 3 – Variáveis das características dos entrevistados	
Características	Idade
	Sexo
	Cargo que exerce na organização
	Nível de escolaridade
	Tempo que exerce na organização

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 4 – Variáveis das características das Organizações	
Características	Tempo de atuação no mercado Faturamento Bruto Anual Número de Funcionários Porte da empresa

Fonte: Elaboração Própria

Neste estudo investigará as seguintes variáveis relacionadas aos artefatos gerenciais, divididos em tradicionais e modernos. O quadro 5 discrimina as variáveis relativa aos artefatos gerenciais que se pretende investigar em relação as variáveis contingenciais, observando na pratica do dia a dia nas entidades hoteleiras.

Quadro 5 – Variáveis dos 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 Wickramasinghe e Alawattage 2007 apud Junqueira, 2010.

Os entrevistados durante a pesquisa foram solicitados a responder quanto a frequência de uso dos artefatos gerenciais em escala linear do tipo *Likert* que variava de 1 (nunca) até 7 (sempre).

O quadro 6 apresenta os fatores contingenciais: ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia que serão investigados em relação as variáveis que serão observadas com intuito de averiguar a adequação dos itens das praticas gerenciais.

Dessa forma, pretende-se analisar a influência dos fatores contingências em relação a utilização dos artefatos gerenciais na rede hoteleira: hotéis, pousadas e hostels listados no apêndice.

Quadro 6 - Variáveis a serem investigadas		
Fatores Contingênciais	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

Os participantes da pesquisa foram solicitados a responder quanto ao grau de importância em escala linear do tipo *Likert* que variava de 1 (sem importância) até 7 (Muita importância).

3.4. Coleta de dados

A coleta de dados é a parte da pesquisa o qual busca reunir as informações necessárias para atingir os objetivos propostos neste estudo.

A técnica utilizada na coleta de dados foi 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 observar a vida real; assim, o levantamento de dados, pode ser realizado 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 aplicado durante a entrevista foi desenvolvido baseado nas pesquisas realizadas de Espejo (2008) e Junqueira (2010), o qual se considera como sendo um conjunto de questões previamente elaboradas, dispostas de forma sistemática e sequencial, relacionadas com a pesquisa, tendo por finalidade coletar informações por escrito ou verbalmente sobre o assunto em que o respondente saiba opinar (CHIZZOTTI, 2005).

Para Boni e Quaresma (2005) tem como vantagem obter informações que não seria possível apenas por meio da pesquisa bibliografia, sendo elaborado um questionário com perguntas previamente formuladas. A aplicação do questionário servirá como um padrão das perguntas adotadas para todas as empresas participantes desta pesquisa, o qual pretende-se investigar criteriosamente a relação dos artefatos gerenciais e sua significância e aprimoramento com os fatores contingenciais ocorridos na organização.

A primeira parte das perguntas refere-se ao perfil dos respondentes, a segunda trata-se das questões relacionadas a empresa, seguida dos fatores contingenciais e posteriormente ao uso dos artefatos gerenciais e sua significância em relação aos fatores contingenciais, utilizou-se a escala *likert* nas respostas voltadas para a frequência de uso dos artefatos gerenciais e a importância dos fatores contingenciais, utilizando o número 1 para pouco uso

ou nenhum até 7 para o uso muito frequente, tornando mais fácil a compreensão por parte dos respondentes.

A coleta dos dados ocorreu nos meses de julho e agosto de 2018 de forma presencial, junto ao responsável pela área gerencial das organizações em estudo. Os nomes dos respondentes e dos hotéis por questão de ética e sigilo das informações não serão expostos, os dados serão analisados de forma consolidada.

3.5. Técnicas estatísticas

Utilizou-se nesta pesquisa a estatística descritiva em prol de descrever e sumarizar os dados relativos ao perfil dos entrevistados, perfil das empresas em estudo, as variáveis contingenciais e os artefatos gerenciais da amostra.

Para atender os objetivos desta pesquisa utilizou-se a correlação entre duas ou mais variáveis investigadas nesta pesquisa através do teste de Correlação de *Spearman* que para Martins e Theóphilo (2009) 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, o que ocorrerá com a análise dos fatores contingenciais em relação aos artefatos gerenciais, bem como entre o perfil dos entrevistados e as variáveis de uso dos artefatos gerenciais. Sendo analisado, cada um dos artefatos utilizado em relação aos fatores contingenciais para verificar a significância do uso dentro das organizações hoteleiras.

Os dados coletados foram processados através do software estatístico STATISTICA.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O intuito deste item é evidenciar e interpretar os dados coletados no decorrer da pesquisa, em prol de transformá-los em informações, tudo em consonância com as respostas obtidas no decorrer das entrevistas para atingir o objetivo proposto pela pesquisa.

Dessa forma, a pesquisa foi aplicada na rede hoteleira da cidade de João Pessoa no estado da Paraíba, o qual manteve contato com todos os estabelecimentos para agendar a entrevista com o responsável pelo setor gerencial. Obtendo respostas de 52 hotéis, 40 pousadas e 6 hostels, onde 3 pousadas informaram que não tinham interesse em participar, pois estavam em processo de dissolução do empreendimento e os demais se omitiram de participar, o qual totalizou-se 98 respostas válidas. Os resultados foram expostos por meio de análise estatística descritiva e a utilização do teste de correlação de *Spearman* entre as variáveis investigadas.

Inicialmente, foi considerado o perfil dos respondentes da pesquisa dos hotéis, pousadas e hostels situados na cidade de João Pessoa. Os valores encontrados referentes ao sexo estão apresentados na tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição de frequência referente ao sexo dos entrevistados

Descrição	%
Masculino	56,13
Feminino	43,87
Total	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dos resultados obtidos, pode-se observar pequeno predomínio de respondentes do sexo masculino em comparação ao sexo feminino (56,13% e 43,87%, respectivamente).

O segundo aspecto do perfil dos respondentes da pesquisa dos hotéis, pousadas e hostels situados na cidade de João Pessoa foi a idade. Os resultados estão dispostos na tabela 2.

Tabela 2 – Distribuição de frequência referente a idade dos entrevistados

Idade	%
Até 30 anos	6,12
Ente 31 e 40 anos	27,55
Ente 41 e 50 anos	56,13
Maior que 50 anos	10,20
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se observar através dos resultados obtidos que a faixa etária predominante se refere a idade entre 41 e 50 anos 56,13%, enquanto outros respondentes 27,55% informaram possuir idade entre 31 e 40 anos.

O terceiro aspecto considerado foi relativo à escolaridade dos entrevistados. Os resultados estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3 - Distribuição de frequência referente à escolaridade dos entrevistados

Descrição	%
Ensino médio	2,40
Ensino superior/graduação completo	50,00
Pós-graduação	47,96
Total	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dos resultados, verificou-se a predominância do ensino superior completo com uma frequência de 50%, o que denota que os responsáveis estão investindo mais em qualificação profissional, haja vista apenas 2,40% possuírem até o ensino médio.

O quarto aspecto considerado foi relativo ao tempo de atuação profissional dos entrevistados. Os resultados estão apresentados na tabela 4.

Tabela 4 – Distribuição de frequência quanto ao tempo de atuação profissional dos entrevistados

Descrição	%
Até 05 anos	7,14
Entre 05 e 14 anos	27,56
Entre 15 e 25 anos	59,18
Maior que 25 anos	6,12
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Os achados da pesquisa quanto ao tempo de atuação profissional dos entrevistados, afirmam que apenas 7,14% possuíam até 5 anos de atuação profissional na rede hoteleira, 27,56% apresentaram entre 5 e 14 anos de atuação, com maior representatividade os profissionais com experiência entre 15 e 25 anos apresentando 59,18% e profissionais atuando com mais de 25 anos os achados da pesquisa aponta em termos percentuais 6,12% dos profissionais.

Quanto ao perfil dos estabelecimentos pesquisados no tocante ao tipo de empresa do setor. Os valores encontrados estão apresentados na tabela 5.

Tabela 5 - Distribuição de frequência referente a tipo das empresas do setor

Descrição	%
Hostel	6,12
Pousada	41,83
Hotel	52,05
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Os resultados da pesquisa aponta que 6,12% representam os hostels, enquanto 41,83% correspondem as pousadas e 52,05% representam os hotéis situados na cidade de João Pessoa. Observou-se durante a entrevista que o público que se hospeda nos hostels são mais jovens, onde o estabelecimento possui unidades habitacionais compartilhadas e com orçamentos mais econômicos.

O segundo aspecto considerado no perfil da empresa foi relativo ao número de unidades habitacionais dos estabelecimentos. Os resultados estão apresentados na tabela 6.

Tabela 6 - Distribuição de frequência referente ao número de quartos das empresas do setor

Número de quartos	%
Até 50 quartos	64,29
De 51 até 100 quartos	25,51
Acima de 100 quartos	10,20
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Os resultados apurados quanto ao quantitativo de unidades habitacionais (UH) predominou os estabelecimentos que contém até cinquenta quartos, representando 64,29% sendo considerados de pequeno porte, 25,51% apontam os estabelecimentos com intervalo de cinquenta e um até cem quartos estando enquadrados como de médio porte e 10,20% apresentam acima de cem unidades habitacionais estando enquadrada como de grande porte, isto em consonância com a tabela da EMBRATUR.

O terceiro aspecto considerado no perfil da empresa foi relativo ao tempo de atividade das empresas do setor de hotelaria. Os resultados estão apresentados na tabela 7.

Tabela 7 - Distribuição de frequência referente ao tempo de atividade das empresas do setor

Descrição	%
Até 05 anos	15,31
Ente 05 e 14 anos	53,06
Ente 15 e 25 anos	25,51
Acima de 25 anos	6,12
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Os achados da pesquisa quanto ao tempo de atividade das empresas no setor hoteleiro, observa-se que apenas 15,31% possuíam até 5 anos de atividades na rede

hoteleira, 53,06% apresentaram entre 5 a 14 anos de atuação, com maior representatividade, 25,51% informaram atuarem na área de hotelaria entre 15 e 25 anos apresentando e 6,12% dos profissionais atuam a mais de 25 anos na rede hoteleira.

O quarto aspecto considerado no perfil da empresa foi relativo ao faturamento bruto das empresas do setor de hotelaria da cidade de João Pessoa. Os resultados estão apresentados na tabela 8.

Tabela 8 – Distribuição de frequência referente ao faturamento anual das empresas do setor	
Descrição	%
Até R\$ 360.000,00	35,71
De 360.000,01 até R\$ 4,8 milhões	63,27
De 4,8 milhões até R\$ 300 milhões	1,02
Acima de R\$ 300 milhões	0,00
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com a Lei complementar 123 em seu Art. 3º observou-se que 35,71% dos estabelecimentos hoteleiros situados na cidade de João Pessoa estão enquadrados como microempresas, enquanto 63,27% se enquadram como empresas de pequeno porte e em menor percentual 1,02% enquadram-se como sendo de médias empresas conforme o BNDES, e 100% não se enquadram como empresas de grande porte.

Um detalhe observado nas entrevistas é que predominou nos hotéis das redes internacionais instalados na cidade de João Pessoa, a terceirização do restaurante que se encontra situado dentro do estabelecimento, bem como dos itens colocados para venda no frigobar disponível para os hóspedes, os quais nesta situação não irão compor o faturamento bruto das empresas deste setor.

O quinto aspecto constante no perfil da empresa foi relativo ao número de funcionários registrados nas empresas do setor de hotelaria da cidade de João Pessoa. Os resultados estão apresentados na tabela 9.

Tabela 9 - Distribuição de frequência referente ao número de funcionários das empresas do setor	
Descrição	%
Até 09 empregados	22,45
Ente 10 até 49 empregados	59,18
Ente 50 até 99 empregados	18,37
Acima de 99 empregados	0,00
Total	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Os achados da pesquisa relacionado a frequência do número de funcionários das empresas do setor hoteleiro, apontou que 22,45% das empresas pesquisada apresentam até 9 empregados registrados estando desobrigadas pela legislação trabalhista da obrigatoriedade

de controle de pontos, 59,18% possuem entre 10 empregados até 49, representando 18,37% o número de 50 até 99 empregados registrados, enquanto nenhuma empresa do setor hoteleiro respondeu que possuía acima de 99 empregados registrados na época da realização da pesquisa. Apesar de que os entrevistados informaram que na alta estação contratavam novos empregados a tempo determinado devido ao aumento da demanda e assim manter a qualidade na prestação de serviços.

A respeito da importância a tabela 10 evidencia as análises descritivas relacionadas ao fator contingencial ambiente.

Tabela 10 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais do ambiente referentes às das empresas do setor

Ambiente	Sem importância	Pouco importante	Relativamente não importante	Indiferente	Relativamente importante	Importante	Muito importante
Atitudes da concorrência	0,00	0,00	2,04	3,06	9,18	24,49	61,23
Competência por mão de obra	0,00	0,00	1,03	1,03	0,00	9,18	88,76
Satisfação dos clientes	0,00	0,00	0,00	0,00	1,03	3,06	95,91
Restrições legais e econômicas	2,04	1,03	0,00	3,06	7,14	20,41	66,32

Fonte: Pesquisa de campo.

Em relação ao fator contingencial externo, ambiente, destacaram-se nos estabelecimentos da rede hoteleira por considerarem muito importante, os fatores contingenciais voltados para a competência por mão-de-obra qualificada na prestação de serviços e a satisfação dos clientes com 88,76% e 95,91 % respectivamente.

A tabela 11 denota as análises descritivas relacionadas a importância do fator contingencial tecnologia.

Tabela 11 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às das empresas do setor

Tecnologia	Sem importância	Pouco importante	Relativamente e não importante	Indiferente	Relativamente importante	Importante	Muito importante
Inovação tecnológica	0,00	1,03	0,00	5,10	4,08	15,30	74,49
Gerenciamento da cadeia de suprimento	2,04	0,00	0,00	5,10	10,20	41,84	40,82
Armazenamento de dados	2,04	1,03	0,00	2,04	8,16	39,79	46,94
Comércio eletrônico	2,04	1,03	0,00	6,12	4,08	31,63	55,10
Softwares integrantes	1,03	1,03	0,00	5,10	9,18	39,79	43,87

Gerenciamento das relações com clientes	1,03	0,00	1,03	2,04	6,12	36,72	53,06
---	------	------	------	------	------	-------	-------

Fonte: Pesquisa de campo.

Quanto a variável contingencial tecnologia a maior significância com 74,49% dos estabelecimentos pesquisados informaram que consideram muito importante investirem em inovação tecnológica, visando agilizar e melhorar a qualidade dos processos e produtos, desde a contratação de uma internet mais rápida a equipamentos elétrico e eletrônicos mais modernos, bem como evidenciou que 46,94% dos estabelecimentos apontaram a utilização de bons sistemas de armazenamento de dados, o qual buscam agilizar de forma eficiente a tomada de decisão, quanto ao comércio eletrônico este setor utiliza muito essa pratica devido sua atividade econômica como um meio eficaz e de baixo custo para a venda e divulgação das hospedagens e informações sobre o estabelecimento apresentando um percentual de 55,10% como sendo muito importante.

A tabela 12 denota as análises descritivas relacionadas a importância do fator contingencial estrutura.

Tabela 12 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estrutura referentes às das empresas do setor

Estrutura	Sem importância	Pouco importante	Relativamente e não importante	Indiferente	Relativamente importante	Importante	Muito importante
Novos produtos	1,03	3,06	5,10	16,33	42,85	21,42	10,21
Contratação e demissão de funcionários	1,03	8,16	17,35	24,49	26,53	17,34	5,10
Seleção de investimentos	2,04	2,04	4,08	10,21	24,49	28,57	28,57
Decisões de preços	1,03	0,00	3,06	6,12	23,47	29,59	36,73

Fonte: Pesquisa de campo.

Observou-se neste estudo que 42,85% das organizações da rede hoteleira consideram relativamente importante a inovação em novos produtos, acredita-se ser uma característica do setor em buscar garantir uma melhor qualidade na prestação de serviços para atingir o público nacional e os estrangeiros em suas estadias na cidade de João Pessoa, enquanto 36,73% das organizações consideraram muito importante as decisões de preços, bem como denotou uma rotatividade na contratação e demissão dos funcionários, principalmente na área dedicada a limpeza e manutenção das unidades habitacionais, o qual representa a maior parte dos empregados registrados, sendo menos dinâmica a rotatividade da área gerencial e administrativa, o qual 26,53% afirmaram ser relativamente importante. Para Chenhall,

(2007) o fator contingencial estrutura da organização influencia o rendimento da mão de obra, inclusive na motivação dos funcionários.

A tabela 13 evidencia as análises descritivas relacionadas a importância do fator contingencial estratégia.

Tabela 13 - Distribuição de frequência dos fatores contingenciais de estratégia referentes às das empresas do setor

Estratégia	Sem importância	Pouco importante	Relativamente e não importante	Indiferente	Relativamente importante	Importante	Muito importante
Alta qualidade	0,00	0,00	2,04	3,06	2,04	3,06	89,80
Suporte aos clientes	0,00	0,00	0,00	1,03	1,03	5,10	92,84
Características Únicas	0,00	0,00	1,03	3,06	7,14	19,38	69,39
Invest. em P&D	0,00	3,06	0,00	8,16	13,26	30,61	44,91
Buscar preço Inferior	4,08	1,03	21,43	38,77	19,39	5,10	10,20

Fonte: Pesquisa de campo.

Para Frezatti et al. (2009) o fator contingencial estratégia flui da análise integrada da entidade e corresponde aos recursos que serão alocados para atingir o objetivo da organização. Percebe-se neste estudo que 92,84% das organizações da rede hoteleira da cidade de João Pessoa denotaram a prioridade em dar suporte aos clientes, desde a venda até o pós venda da hospedagem, tendo inclusive na maioria dos estabelecimentos pessoas qualificadas com domínio da língua inglesa para melhor comunicação com os clientes estrangeiros, bem como prezam pela alta qualidade na prestação de serviços, apresentando um percentual de 89,80% como sendo muito importante. Já 44,91% vêm alocando recursos considerando muito importante investir em pesquisa e desenvolvimento (P&D). Quanto a variável voltada para a busca de preços inferiores ao mercado 19,39% consideram apenas relativamente importante.

A tabela 14 evidencia as análises descritivas relacionadas a frequência dos controles gerenciais.

Tabela 14 - Distribuição de frequência dos controles gerenciais sobre uso de sistemas no âmbito das empresas do setor

Suporte	Nunca	Quase nunca	Esporadicamente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Gerenciamento da empresa	1,03	0,00	0,00	3,06	4,08	15,30	76,53
Decisões de curto prazo	0,00	1,03	1,03	5,10	14,28	22,44	56,12
Decisões de longo prazo	0,00	0,00	5,10	4,08	18,36	20,40	52,06

Fonte: Pesquisa de campo.

Os resultados encontrados denota que os gestores sempre utilizam os controles gerenciais para facilitar a tomada de decisão, facilitando o gerenciamento das organizações. Entretanto alegaram utilizar sempre para decisões de curto prazo 56,12% e 52,06% afirmaram que os controles gerenciais sempre são utilizados para tomada de decisões a longo prazo.

A tabela 15 evidencia as análises descritivas relacionadas a frequência de uso dos artefatos gerenciais tradicionais no setor hoteleiro de João Pessoa.

Tabela 15 - 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.

Indagados os entrevistados sobre a utilização dos artefatos gerenciais considerados tradicionais, evidenciou-se como sendo 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, enquanto 24,50% responderam que usavam o método do custeio variável.

A tabela 16 evidencia as análises descritivas relacionadas a frequência de uso dos artefatos gerenciais modernos no setor hoteleiro de João Pessoa.

Tabela 16 - 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%, enquanto Leitão e Da Silva (2009) demonstraram em sua pesquisa realizada nos hotéis de grande porte da região Nordeste a utilização do custeio ABC que apenas 3,4% admitiram utilizar como método de custeio.

Posteriormente, foram analisadas as significâncias estatísticas das correlações entre as variáveis consideradas através do coeficiente de correlação de *Spearman*.

O primeiro grupo de relações testadas foi referente o perfil dos entrevistados e o uso de sistemas gerenciais. Os resultados estão apresentados na tabela 17.

Tabela 17 - Análise da significância estatística das relações entre o perfil dos entrevistados e o uso de sistemas gerenciais

	Auxilia gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Idade	0,310614	-0,007247	0,074458
Escolaridade	0,277497	0,163279	0,204829
Tempo de atuação	0,309261	0,054192	0,284620

Fonte: Pesquisa de campo.

Através dos resultados obtidos, pode-se observar a presença de quatro correlações estatisticamente significativas. A idade, a escolaridade e o tempo de atuação profissional dos respondentes se mostraram relacionados de maneira direta e significativa ao uso de sistemas para o auxílio da gestão. O tempo de atuação profissional dos respondentes também se mostrou relacionado de maneira direta e significativa ao uso de sistemas para a tomada de decisão de longo prazo.

O segundo grupo de variáveis testadas refere-se ao perfil das empresas em estudo e o suporte na tomada de decisão dos artefatos gerenciais. Os resultados estão apresentados na tabela 18.

Tabela 18 - Análise da significância estatística das relações entre o perfil das empresas e o suporte no uso de sistemas gerenciais

	Auxilia gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Tipo	0,213917	0,421244	0,496014
Número de quartos	0,193116	0,290256	0,310866
Tempo de atividade	0,433464	0,287982	0,420163
Faturamento anual	0,352071	0,294322	0,422162
Número de empregados	0,268251	0,322976	0,339226

Fonte: Pesquisa de campo

Nos resultados se verifica que com exceção da variável Auxilia gerenciamento com as variáveis tipo de empresa e número de quartos, as demais correlações foram estatisticamente significativas diferentes de zero. Das correlações significativas se destacam que: todas foram positivas, o que indica relação direta entre as variáveis analisadas; o maior valor foi entre a variável Tipo da empresa com o suporte do uso dos artefatos gerenciais nas Decisões de longo prazo com valor aproximado de 0,5, outras correlações que se mostraram significativas ocorreram entre as variáveis: Auxilia gerenciamento com Tempo de atividade

($\approx 0,43$); Decisões de curto prazo com Tipo da empresa ($\approx 0,42$); Decisões de longo prazo com Tempo de atividade ($\approx 0,42$), Faturamento anual ($\approx 0,42$).

O terceiro grupo de variáveis testadas refere-se aos fatores contingenciais do ambiente e o suporte na tomada de decisão dos artefatos gerenciais. Os resultados estão apresentados na tabela 19.

Tabela 19 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais do ambiente e o suporte no uso de sistemas gerenciais

Fatores Contingenciais	Auxilia no gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Atitudes da concorrência	0,432593	0,207084	0,063778
Competência por mão de obra	0,501677	0,182924	0,173937
Satisfação dos clientes	0,289981	0,181533	0,182171
Restrições legais e econômicas	0,558972	0,260116	0,328858

Fonte: Pesquisa de campo.

Os resultados mostram uma associação significativa entre a variável Auxilia no gerenciamento com os quatro fatores contingenciais do ambiente, entre o fator “Restrições legais e econômicas” com as outras duas variáveis relativas ao uso de sistemas gerenciais. As correlações significativamente diferentes de zero mostraram relação direta desde que todas foram positivas, variaram dos valores aproximados 0,26 a 0,56, sendo as mais elevadas ocorreram entre Auxilia no gerenciamento com: Restrições legais e econômicas ($\approx 0,56$), Competência por mão de obra ($\approx 0,50$) e Atitudes da concorrência ($\approx 0,43$).

O quarto grupo de variáveis testadas refere-se aos fatores contingenciais tecnologia e o suporte na tomada de decisão dos artefatos gerenciais. Os resultados estão apresentados na tabela 20.

Tabela 20 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de tecnologia e o suporte no uso de sistemas gerenciais

Fatores Contingenciais	Auxilia no gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Inovação tecnológica	0,402096	0,151796	0,154396
Gerenciamento da cadeia de suprimento	0,390781	0,162051	0,176553
Armazenamento de dados	0,263922	0,205286	0,132894
Comércio eletrônico	0,189975	0,225056	0,137626
Softwares integrantes	0,336826	0,199100	0,197750
Gerenciamento das relações com clientes	0,308864	0,206117	0,195908

Fonte: Pesquisa de campo.

As únicas correlações significativas contidos na Tabela 20 ocorreram entre a variável Auxilia no gerenciamento com cada um dos fatores contingenciais, exceto com a variável comércio eletrônico. As correlações significativas tiveram valores na faixa ($\approx 0,26$) a ($\approx 0,40$)

e as duas mais elevadas ocorreram com Inovação tecnológica ($\approx 0,40$) e Gerenciamento da cadeia de suprimento ($\approx 0,39$).

O quinto grupo de variáveis testadas refere-se aos fatores contingenciais estrutura e o suporte na tomada de decisão dos artefatos gerenciais. Os resultados estão apresentados na tabela 21.

Tabela 21 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estrutura e o uso de sistemas gerenciais

Fatores contingenciais	Auxilia no gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Desenvolvimento de novos produtos	0,296701	0,219545	0,312431
Contratação e demissão de pessoal	0,353130	0,276136	0,416493
Seleção de investimentos	0,254943	0,276827	0,304041
Decisões de preços	0,238316	0,288566	0,311922

Fonte: Pesquisa de campo.

Com exceção das variáveis Auxilia no gerenciamento com os fatores: Seleção de investimentos e Decisões de preços e entre Decisões de curto prazo com Desenvolvimento de novos produtos, as demais correlações foram estatisticamente significativas e positivas com valores aproximados de 0,28 a 0,42, mais elevada entre Decisões de longo prazo com Desenvolvimento de novos produtos e entre Contratação e demissão de pessoal com Auxilia no gerenciamento (0,35).

O sexto grupo de variáveis testadas refere-se aos fatores contingenciais estratégia e o suporte na tomada de decisão dos artefatos gerenciais. Os resultados estão apresentados na tabela 22.

Tabela 22 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estratégia e o suporte no uso de sistemas gerenciais

Fatores contingenciais	Auxilia no gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Ênfase da busca pela alta qualidade	0,337610	0,214122	0,180601
Oferecer suporte aos clientes	0,374030	0,261196	0,232048
Desenvolver características únicas para o serviço	0,200011	0,136278	0,079106
Investir em pesquisa e desenvolvimento	0,282118	0,282007	0,265499
Buscar preço inferior ao mercado	-0,048938	0,145822	0,108327

Fonte: Pesquisa de campo.

Entre as cinco correlações analisadas entre os fatores contingenciais de estratégia com as variáveis relativas a tomada de decisão no suporte do uso de sistemas gerenciais, seis foram estatisticamente significativas. As correlações significativas foram entre: Auxilia no gerenciamento com Ênfase da busca pela alta qualidade, Oferecer suporte aos clientes e Decisões de curto prazo; entre Decisões de curto prazo com Oferecer suporte aos clientes e

Investir em pesquisa e desenvolvimento e entre as Decisões de longo prazo com Investir em pesquisa e desenvolvimento. As correlações significativas foram todas positivas e com valores aproximados de 0,26 a 0,37, sendo mais elevadas entre Auxilia no gerenciamento com Oferecer suporte aos clientes ($\approx 0,37$) e Ênfase da busca pela alta qualidade ($\approx 0,34$).

O sétimo grupo de variáveis testadas refere-se a significância das relações entre o perfil dos entrevistados e o uso dos artefatos gerenciais tradicionais. Os resultados estão apresentados na tabela 23.

Tabela 23 - Análise da significância estatística das relações entre o perfil dos entrevistados e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos Gerenciais	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação
Orçamento	0,168112	0,203833	0,228291
Análise orçamentária	0,275159	0,238658	0,253298
Técnicas tradicionais de custeio	0,271113	0,325746	0,374271
Análise da lucratividade do produto	0,187846	0,305600	0,287876
Retorno sobre investimento	0,329379	0,276672	0,444368
Análise custo/volume/lucro	0,122537	0,193381	0,180232

Fonte: Pesquisa de campo.

Ressalta-se as correlações significativas e positivas entre as variáveis: idade com as variáveis Análise orçamentária, Técnicas tradicionais de custeio e Retorno sobre investimento; entre cada uma das variáveis Escolaridade e Tempo de atuação com cada uma das variáveis Análise da lucratividade do produto e Retorno sobre investimento; entre Escolaridade com Técnicas tradicionais de custeio. As correlações mais elevadas ocorreram entre: Tempo de atuação com Retorno sobre investimento ($\approx 0,44$) e com Técnicas tradicionais de custeio ($\approx 0,37$) e as demais correlações variaram de $\approx 0,27$ a $\approx 0,37$.

O oitavo grupo de variáveis testadas refere-se a significância das relações entre o perfil das empresas pesquisadas e o uso dos artefatos gerenciais tradicionais. Os resultados estão apresentados na tabela 24.

Tabela 24 - Análise da significância estatística das relações entre o perfil das empresas e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos gerenciais	Tipo	Número de quartos	Tempo de atuação	Faturamento anual	Número de empregados
Orçamento	0,322608	0,292555	0,435139	0,317693	0,307279
Análise orçamentária	0,224572	0,181105	0,342245	0,297105	0,155298
Técnicas tradicionais de custeio	0,236936	0,156784	0,365375	0,313748	0,185654
Análise da lucratividade do produto	0,049176	0,139772	0,228777	0,197115	0,142131
Retorno sobre investimento	0,251919	0,227956	0,333136	0,292408	0,201394
Análise custo/volume/lucro	0,084426	0,171756	0,282445	0,236548	0,257540

Fonte: Pesquisa de campo.

Dos resultados contidos na Tabela 24 se verifica associações significativas e positivas entre as variáveis: Orçamento com todas variáveis do perfil das empresas; entre cada uma das variáveis: Análise orçamentária, Técnicas tradicionais de custeio, Retorno sobre investimento com cada uma das variáveis do perfil Tempo de atuação e Faturamento anual e entre Análise custo/volume/lucro com tempo de atuação, sendo as duas mais elevadas entre Tempo de atuação com “Orçamento” ($\approx 0,45$) e Técnicas tradicionais de custeio ($\approx 0,37$).

O nono grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais do ambiente e o uso de artefatos tradicionais. Os resultados estão apresentados na tabela 25.

Tabela 25 - 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	0,191890	0,235229	0,379471	0,496614
Análise orçamentária	0,282942	0,345102	0,470960	0,502969
Técnicas tradicionais de custeio	0,263429	0,362731	0,411787	0,542467
Análise da lucratividade do produto	0,094464	0,181931	0,255059	0,360953
Retorno sobre investimento	0,043532	0,275292	0,347823	0,472471
Análise custo/volume/lucro	-0,031245	0,062461	0,252724	0,183040

Fonte: Pesquisa de campo.

Correlações significativas e positivas foram observadas na Tabela 25 entre a variável Orçamento com Satisfação dos clientes e Restrições legais e econômicas, entre Análise orçamentária e Técnicas tradicionais de custeio com todos os quatro fatores contingenciais ambiente, entre Análise da lucratividade do produto com Restrições legais e econômicas e com exceção de Atitudes da concorrência entre Retorno sobre investimento com cada um dos outros três fatores contingenciais; entre os valores das correlações significativas variaram de valores aproximadamente iguais a 0,26 a 0,54 e foram mais elevadas entre Restrições legais e econômicas com Técnicas tradicionais de custeio. Análise orçamentária (0,50) e “Orçamento” ($\approx 0,50$); entre Retorno sobre investimento (0,47) e entre Satisfação dos clientes com Análise orçamentária (0,47).

O décimo grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais tecnologia e o uso de artefatos tradicionais. Os resultados estão apresentados na tabela 26.

Tabela 26 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de tecnologia e o uso de artefatos tradicionais

Artefatos gerenciais tradicionais	Inovação tecnológica	Gerenciamento da cadeia de suprimento	Comércio eletrônico	Softwares integrantes	Gerenciamento das relações com clientes
Orçamento	0,369604	0,336456	0,268115	0,326869	0,313738
Análise orçamentária	0,552905	0,439198	0,284832	0,286175	0,353125
Técnicas tradicionais de custeio	0,328920	0,440326	0,220614	0,277735	0,389997
Análise da lucratividade do produto	0,247888	0,373658	0,315592	0,210008	0,358088
Retorno sobre investimento	0,300755	0,501350	0,310050	0,266834	0,340245
Análise custo/volume/lucro	0,266890	0,378243	0,329573	0,178685	0,388273

Fonte: Pesquisa de campo.

Com exceção das correlações entre Análise de lucratividade do produto com Inovação tecnológica e Softwares integrantes entre Técnicas tradicionais de custeio com Comércio eletrônico e entre Análise custo/volume/lucro com Softwares integrantes todas as demais correlações contidas na Tabela 26 foram significativas e positivas. As correlações significativas variaram de $\approx 0,27$ a $\approx 0,55$ e entre estas se enfatiza os maiores valores: Análise orçamentária com Inovação tecnológica, Gerenciamento da cadeia de suprimento com: Retorno sobre investimento ($\approx 0,50$), Técnicas tradicionais de custeio ($\approx 0,44$) e Análise orçamentária ($\approx 0,44$).

O décimo primeiro grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais voltados para estrutura e o uso de artefatos tradicionais. Os resultados estão apresentados na tabela 27.

Tabela 27 - 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	0,367429	0,219703	0,352168	0,244525
Análise orçamentária	0,340013	0,316220	0,289265	0,144466
Técnicas tradicionais de custeio	0,232837	0,307897	0,364510	0,290155
Análise da lucratividade do produto	0,143533	0,216846	0,203159	0,208827
Retorno sobre investimento	0,232435	0,325846	0,309576	0,249565
Análise custo/volume/lucro	0,183412	0,199937	0,239840	0,236841

Fonte: Pesquisa de campo.

Os resultados denotam associações significativas entre Desenvolvimento de novos produtos com Orçamento e com Análise orçamentária; entre Contratação e demissão de pessoal com Análise orçamentária, Técnicas tradicionais de custeio e Retorno sobre investimento; entre Seleção de investimentos com os fatores contingenciais, exceto com

Retorno da lucratividade do produto e entre Análise custo/volume/lucro e entre Decisões de preços com Técnicas tradicionais de custeio. Das correlações significativas todas foram positivas e variaram de $\approx 0,30$ a $\approx 0,36$.

O décimo segundo grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais da estratégia e o uso de artefatos tradicionais. Os resultados estão apresentados na tabela 28.

Tabela 28 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estratégia e o uso de artefatos tradicionais

	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	0,451470	0,370199	0,194770	0,428992	0,033628
Análise orçamentária	0,497024	0,542113	0,302489	0,489272	-0,038294
Técnicas tradicionais de custeio	0,316800	0,462101	0,279451	0,346139	-0,055133
Análise da lucratividade do produto	0,416482	0,430585	0,537185	0,513586	0,138324
Retorno sobre investimento	0,413575	0,366375	0,396463	0,493053	0,002601
Análise custo/volume/lucro	0,345175	0,358114	0,433987	0,425456	0,056735

Fonte: Pesquisa de campo.

À exceção do fator contingencial Desenvolver características únicas para o serviço com o artefato Orçamento e da variável Buscar preço inferior ao mercado com cada um dos artefatos gerenciais tradicionais foi não significativas as demais associações apresentadas na Tabela 28 foram significativas e positivas, sendo as mais elevadas: Oferecer suporte aos clientes com Análise orçamentária ($\approx 0,54$); entre Desenvolver características únicas para o serviço com Análise da lucratividade do produto ($\approx 0,54$), entre Investir em pesquisa e desenvolvimento com Análise da lucratividade do produto ($\approx 0,51$), Ênfase da busca pela alta qualidade com Análise orçamentária ($\approx 0,50$); Investir em pesquisa e desenvolvimento com Retorno sobre investimento ($\approx 0,49$).

O décimo terceiro grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre o perfil dos entrevistados e o uso de artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 29.

Tabela 29 - Análise da significância estatística das relações entre o perfil dos entrevistados e o uso de artefatos modernos

	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação
<i>Balanced scorecard</i>	0,097035	0,209998	0,170616
<i>Just in time</i>	0,027259	0,162946	0,147854
Custeio alvo	-0,105633	0,058565	0,017624
Custeio baseado em atividade	-0,154233	-0,067812	-0,051070
Valor econômico adicionado	-0,133840	0,061690	0,017403
Análise do ciclo de vida	0,027717	0,158025	0,131894
Benchmarking	0,065554	0,256741	0,117292

Fonte: Pesquisa de campo.

Não foram registradas correlações significativas entre o perfil dos entrevistados com as variáveis relativas ao uso de artefatos modernos para a margem de erro fixada (5%).

O décimo quarto grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre o perfil das empresas pesquisadas e o uso de artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 30.

Tabela 30 - Análise da significância estatística das relações entre o perfil das empresas e o uso de artefatos modernos

	Tipo	Número de quartos	Tempo de atuação	Faturamento anual	Número de empregados
<i>Balanced scorecard</i>	0,405692	0,305109	0,225287	0,302460	0,247162
<i>Just in time</i>	0,414054	0,306400	0,227482	0,280176	0,192855
Custeio alvo	0,360694	0,270532	0,116969	0,226977	0,167477
Custeio baseado em atividade	0,364829	0,217162	0,005414	0,167464	0,135346
Valor econômico adicionado	0,421085	0,350976	0,178220	0,239164	0,230273
Análise do ciclo de vida	0,448564	0,325238	0,277456	0,324930	0,278265
<i>Benchmarking</i>	0,411743	0,420426	0,326597	0,374849	0,345993

Fonte: Pesquisa de campo.

Verificou-se associações significativas e positivas entre: Tipo da empresa com todas as variáveis relativas ao uso de artefato moderno; Número de quartos exceto com a variável Custeio baseado em atividades; entre cada uma das variáveis do perfil das empresas pesquisadas Tempo de atuação, Faturamento anual e Número de empregados com cada um dos artefatos “Análise do ciclo de vida” e *Behchmarking* e entre Faturamento anual com *Balanced scorecard* e *Just in time*. Os valores das correlações significativas variaram de $\approx 0,28$ a $\approx 0,45$, sendo que as mais elevadas ocorreram entre Tipo com Análise do ciclo de vida e com Valor econômico adicionado (0,42) e entre Número de quartos com Benchmarking ($\approx 0,42$).

O décimo quinto grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais ambiente e o uso de artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 31.

Tabela 31 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de ambiente e o uso de artefatos modernos

	Atitudes da concorrência	Competência por mão de obra	Satisfação dos clientes	Restrições legais e econômicas
<i>Balanced scorecard</i>	0,023099	0,312867	0,170607	0,250338
<i>Just in time</i>	-0,081046	0,196499	0,165562	0,232074
Custeio alvo	-0,256012	0,014924	0,097552	0,096572
Custeio baseado em atividade	-0,270634	-0,013487	0,189557	0,128320
Valor econômico adicionado	-0,228092	-0,016825	0,226923	0,115712
Análise do ciclo de vida	-0,054872	0,203383	0,317164	0,322026
<i>Benchmarking</i>	-0,079419	0,007292	0,171359	0,278097

Fonte: Pesquisa de campo.

As associações apresentadas na Tabela 31 foram significativamente diferentes de zero, sendo uma negativa (entre Atitudes da concorrência com Custeio baseado em atividade) e as outras foram positivas, entretanto o maior valor foi ($\approx 0,32$), sendo classificadas como baixas correlações.

O décimo sexto grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais tecnologia e o uso de artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 32.

Tabela 32 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de tecnologia e o uso de artefatos modernos

	Inovação tecnológica	Gerenciamento da cadeia de suprimento	Armazenamento de dados	Comércio eletrônico	Softwares integrantes	Gerenciamento das relações com clientes
Balanced scorecard	0,196983	0,359974	0,278443	0,168396	0,345248	0,461225
Just in time	0,090467	0,298325	0,293279	0,162773	0,346941	0,422771
Custeio alvo	0,003660	0,226045	0,161503	0,159953	0,338482	0,335859
Custeio baseado em atividade	-0,020710	0,147264	0,106698	0,191243	0,269534	0,333150
Valor econômico adicionado	0,027836	0,256554	0,132741	0,162601	0,292576	0,349477
Análise do ciclo de vida	0,112560	0,348318	0,248864	0,182915	0,359646	0,358684
Benchmarking	0,071580	0,446089	0,446426	0,381752	0,528249	0,472017

Fonte: Pesquisa de campo.

Demonstrou correlações significativas entre: cada um dos fatores contingenciais Softwares integrantes e Gerenciamento das relações com clientes com cada um dos fatores de artefatos modernos; cada um dos artefatos *Balanced scorecard*, *Just in time* e

Benchmarking com cada um dos fatores contingenciais Gerenciamento da cadeia de suprimento e Armazenamento de dados além das variáveis Análise do ciclo de vida e Gerenciamento da cadeia de suprimento. Todas as correlações significativas foram positivas a mais elevada foi $\approx 0,53$ (entre *Benchmarking* com Softwares integrantes), seguidas de “Gerenciamento das refeições com clientes” com: “*Benchmarking*” ($\approx 0,47$), *Balanced scorecard*” (0,46), *Just in time* ($\approx 0,42$); entre *Benchmarking* com Gerenciamento da cadeia de suprimento ($\approx 0,45$) e Armazenamento de dados ($\approx 0,45$).

O décimo sétimo grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais estrutura e o uso de artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 33.

Tabela 33 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estrutura e o uso de artefatos modernos

	Desenvolvimento de novos produtos	Contratação e demissão de pessoal	Seleção de investimentos	Decisões de preços
<i>Balanced scorecard</i>	0,376510	0,221444	0,365127	0,287576
<i>Just in time</i>	0,296912	0,227751	0,340374	0,302897
Custeio alvo	0,259860	0,263191	0,260183	0,229215
Custeio baseado em atividade	0,272612	0,228026	0,203430	0,182657
Valor econômico adicionado	0,284679	0,287248	0,322269	0,237254
Análise do ciclo de vida	0,413615	0,380854	0,346738	0,258626
<i>Benchmarking</i>	0,488575	0,301538	0,474713	0,386752

Fonte: Pesquisa de campo.

As correlações significativas encontradas equivalem a Desenvolvimento de novos produtos com todas as variáveis relativas ao uso de artefatos modernos, entre Contratação e demissão de pessoal com as variáveis Custeio alvo, Valor econômico adicionado, Análise do ciclo de vida e *Benchmarking*; entre Seleção de investimentos exceto com Custeio baseado em atividade e Decisões de preços” com *Balanced scorecard*, *Just in time* e *Benchmarking*. 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 décimo oitavo grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre os fatores contingenciais estratégia e o uso de artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 34.

Tabela 34 - Análise da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de estratégia e o uso de artefatos modernos

	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>	-0,023451	0,212848	0,137804	0,313378	0,016646
<i>Just in time</i>	-0,055520	0,191921	0,103362	0,249871	0,065999
Custeio alvo	-0,055206	0,048309	0,024049	0,154237	-0,048486
Custeio baseado em atividade	-0,107403	-0,096488	-0,005333	0,121287	-0,057806
Valor econômico adicionado	-0,033074	0,045454	-0,009435	0,186100	0,058739
Análise do ciclo de vida	0,096156	0,184459	0,199320	0,308404	0,154226
<i>Benchmarking</i>	0,110374	0,154427	0,153304	0,295997	0,042562

Fonte: Pesquisa de campo.

A Tabela 34 mostra 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 $\approx 0,31$

O décimo nono grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre o suporte no uso de sistemas gerenciais e o uso dos artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 35.

Tabela 35 - Análise da significância estatística das relações entre o suporte de sistemas de controle gerencial e o uso de artefatos tradicionais

	Auxilia no gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
Orçamento	0,601662	0,393331	0,367045
Análise orçamentária	0,632195	0,401221	0,381525
Técnicas tradicionais de custeio	0,559038	0,324579	0,356507
Análise da lucratividade do produto	0,363645	0,195175	0,238261
Retorno sobre investimento	0,449749	0,258816	0,363240
Análise custo/volume/lucro	0,288655	0,162797	0,208708

Fonte: Pesquisa de campo.

No estudo da associação entre o uso de sistemas de controle gerencial e o uso de artefatos tradicionais foram verificadas associações significativas entre Auxilia no gerenciamento com todas as variáveis do uso de artefatos, entre Decisões de curto prazo e Decisões de longo prazo com cada uma das variáveis: Orçamento, Análise orçamentária e Técnicas tradicionais de custeio e entre Decisões de longo prazo com Retorno sobre investimentos. Das associações significativas todas foram positivas e razoavelmente elevadas entre Auxilia gerenciamento com Análise orçamentária ($\approx 0,62$), Orçamento

($\approx 0,60$). As outras correlações mais elevadas ocorrente entre: auxilia no gerenciamento com Técnicas tradicionais de custeio ($\approx 0,56$) e Retorno sobre investimento ($\approx 0,45$) e entre Decisões de curto prazo com Análise orçamentária ($\approx 0,40$).

O vigésimo grupo de variáveis testadas refere-se a significância estatística das relações entre o suporte no uso de sistemas gerenciais e o uso dos artefatos modernos. Os resultados estão apresentados na tabela 36.

Tabela 36 - Análise da significância estatística das relações entre o suporte de sistemas de controle gerencial e o uso de artefatos modernos

	Auxilia no gerenciamento	Decisões de curto prazo	Decisões de longo prazo
<i>Balanced scorecard</i>	0,358904	0,327966	0,370945
<i>Just in time</i>	0,270011	0,320881	0,399788
Custeio alvo	0,160236	0,255019	0,330328
Custeio baseado em atividade	0,065267	0,221869	0,246316
Valor econômico adicionado	0,107483	0,221862	0,314531
Análise do ciclo de vida	0,317772	0,380419	0,442290
<i>Benchmarking</i>	0,282316	0,258586	0,312771

Fonte: Pesquisa de campo.

A Tabela 36 mostra associações significativas entre cada uma das variáveis *Balanced scorecard*, *Just in time* e Análise do ciclo da vida com cada uma das variáveis “Auxilia no gerenciamento”, “Decisões de curto prazo” e Decisões de longo prazo além de Valor econômico adicionado com Decisões de longo prazo e *Benchmarking* com Auxilia no gerenciamento e Decisões de longo prazo, entretanto a única correlação superior a ($0,40$) foi entre Análise do ciclo de vida com Decisões de longo prazo ($\approx 0,44$).

Não houve possibilidade de comparações entre os resultados apurados em outros trabalhos elaborados na rede hoteleira, devido a ausência de pesquisas anteriores incluindo os hostels, pois neste estudo levou-se em consideração várias modalidades de hospedagem: hotéis, pousadas e hostels.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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 geral deste estudo analisar a significância das relações entre os fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais, realizou-se entrevistas de forma presencial junto ao responsável pela área gerencial nas organizações da rede hoteleira de João Pessoa, nos meses de julho e agosto de 2018. Utilizou-se o sistema STATISTICA para transformar os dados coletados em informações.

Devido aos dados terem sido gerados de forma consolidada não foi possível analisar a frequência de uso dos artefatos gerenciais e a influência dos fatores contingenciais de forma individualizada por tipo de estabelecimento: hotéis, pousadas e hostels, sendo os resultados válidos para a amostra pesquisada como o todo.

Os resultados encontrados neste estudo foram conduzidos para atingir o objetivo geral e os quatro objetivos específicos traçados na pesquisa, que apoiaram para a solução da questão de pesquisa, sejam eles: (a) Observar a frequência de uso dos artefatos gerenciais; (b) Retratar a importância relativa aos fatores contingenciais; (c) Analisar as relações entre os fatores contingenciais e o suporte no uso dos artefatos gerenciais; (d) Analisar a significância das relações entre a frequência de uso dos artefatos gerenciais e os fatores contingenciais internos e externos.

O perfil dos respondentes apontaram uma leve predominância dos entrevistados do sexo masculino, prevalecendo a escolaridade com ensino superior completo, o que denota que os responsáveis pelo setor gerencial estão investindo mais em qualificação profissional e possuindo experiência na área de atuação.

Quanto ao perfil dos estabelecimentos pesquisados apontam que a minoria do universo pesquisado representam os hostels com 6,12%, enquanto 41,83% correspondem as pousadas e 52,05% representam os hotéis situados na cidade de João Pessoa. Observou-se durante a entrevista que o público que se hospeda nos hostels são pessoas relativamente jovens, onde o estabelecimento possui unidades habitacionais individuais ou compartilhadas e com orçamentos mais econômicos.

A maioria dos estabelecimentos possuía até 50 Unidades Habitacionais (UH) para disponibilizar aos hóspedes e atuação no mercado entre 5 e 14 anos, com faturamento bruto até 4,8 milhões estando enquadradas como empresas de pequeno porte de acordo com a Lei complementar federal nº123, onde as organizações da rede hoteleira da cidade de João Pessoa possuíam predominantemente entre 10 e 49 empregados, aumentando a contratação na época de alta estação.

Quanto ao primeiro objetivo específico predominou o uso dos artefatos gerenciais tradicionais: Orçamento, análise orçamentária e a utilização das técnicas tradicionais de custeio, já em relação aos artefatos gerenciais modernos houve destaque significativo a análise do ciclo de vida e *just in time* para a tomada de decisões a longo prazo. Além destes, a rede hoteleira informou não utilizar sempre, porém usa frequentemente o *benchmarking*, custeio alvo e o custeio ABC.

Observa-se que um artefato gerencial utilizado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra devido a influencia do ambiente externo e até mesmo a questão estrutural da organização pode influenciar, sendo os artefatos gerenciais sob a ótica contingencial aprimorados para a tomada de decisão por parte dos gestores sem perder a competitividade.

No decorrer das entrevistas com o responsável pela área gerencial da rede hoteleira observou-se certa flexibilidade para mudar ou aperfeiçoar os artefatos gerenciais utilizados, não apresentando resistência às mudanças, o que é um ponto positivo.

Em relação ao segundo objetivo específico, o fator contingencial externo, ambiente, destacaram-se na rede hoteleira de João Pessoa, os fatores contingenciais voltados para a competência por mão-de-obra qualificada na prestação de serviços, investindo em treinamentos e cursos de língua estrangeira, além de prezar pela satisfação dos clientes, bem como consideram relevante as restrições legais e econômicas.

No tocante ao fator contingencial interno tecnologia, a maior significância referiu-se ao investimento em inovação tecnológica, visando agilizar e melhorar a qualidade dos processos e produtos, desde a contratação de uma internet mais rápida a equipamentos elétricos e eletrônicos mais modernos, bem como evidenciou a utilização de bons sistemas de armazenamento de dados, o qual buscam agilizar de forma eficaz a tomada de decisão, utilizando a pratica do comércio eletrônico para captar clientes por meio de sistemas de reservas on line, de forma rápida e eficaz por parte dos interessados em adquirir os serviços da rede hoteleira. Percebeu-se que os estabelecimentos pesquisados investem em *wi-fi* de

qualidade tanto nas áreas de uso comum como privada para que os hóspedes acessem a internet.

Observou-se no decorrer das entrevistas que das organizações da rede hoteleira consideram apenas relativamente importante a inovação em novos produtos, acredita-se ser uma característica do setor, priorizando garantir uma melhor qualidade na prestação de serviços para atingir o público nacional e os estrangeiros em suas estadias na cidade de João Pessoa.

As organizações da rede hoteleira da cidade de João Pessoa priorizam dar suporte aos clientes, desde a reserva até o *check-out* dos hóspedes, através de pesquisas para obter um *feedback* dos hóspedes sobre o atendimento durante a estadia para otimizar a qualidade do atendimento, além da maioria dos estabelecimentos contratarem pessoas qualificadas na área de turismo e atendimento com domínio da língua inglesa para melhor comunicação com os clientes estrangeiros, bem como prezam pela alta qualidade na prestação de serviços. Adicionalmente, percebeu-se também que a rede hoteleira vem alocando recursos considerando muito importante investir em pesquisa e desenvolvimento (P&D), principalmente por parte das redes internacionais instaladas na cidade de João Pessoa.

Verificou-se que os fatores contingenciais internos com maior destaque nesta pesquisa estão relacionados à tecnologia e a estratégia em busca de obter melhores resultados dentro das organizações, apesar de indícios de uma gestão eficiente, tendo em vista as redes de hotéis internacionais instaladas em João Pessoa.

Quanto ao terceiro objetivo específico, investigou-se as correlações entre o perfil dos entrevistados e o suporte do uso dos artefatos gerenciais. Tendo como principal resultado estatisticamente significativo, a variável idade, relacionada de maneira direta e significativa ao uso de sistemas gerenciais para o auxílio da gestão. Das correlações significativas em relação ao perfil das empresas e o suporte do uso dos artefatos gerenciais se destaca que foram positivas, o que indica relação direta entre as variáveis analisadas, a variável Tipo da empresa com Decisões de longo prazo.

Posteriormente, realizou-se as correlações entre os fatores contingenciais e a significância do uso de sistemas para o auxílio da gestão predominando as variáveis restrições legais e econômicas, inovação tecnológica e oferecer suporte aos clientes com o auxílio no gerenciamento da gestão, bem como a relação significativa da variável contratação e demissão de pessoal com a tomada de decisões a longo prazo.

Em relação ao quarto objetivo específico, as correlações dos fatores contingenciais e os artefatos gerenciais tradicionais houve maior significância estatística 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 significância positiva em relação a variável desenvolvimento de novos produtos.

Adicionalmente, houve a predominância significativa, direta e positiva de todos os artefatos gerenciais tradicionais: orçamento; análise orçamentária; técnicas tradicionais de custeio; análise da lucratividade do produto; retorno sobre investimento; e análise custo/volume/lucro em relação aos fatores contingenciais: ênfase pela alta qualidade; oferecer suporte aos clientes e investir em pesquisa e desenvolvimento.

Já em relação as correlações dos fatores contingenciais e os artefatos gerenciais modernos, houve destaque significativo, direto e positivo na correlação entre o fator contingencial desenvolvimento de novos produtos e os softwares integrados com todos os artefatos modernos, bem como a análise do ciclo de vida das organizações com a variável restrições legais e econômicas, o 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 investimento em pesquisa e desenvolvimento.

No tocante a correlação da significância estatística das relações entre os fatores contingenciais de ambiente e o uso de artefatos modernos houve baixos índices de correlação apresentando negativamente o custeio baseado em atividades e as atitudes da concorrência.

Diante dos resultados obtidos nesse 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 as discussões sobre a frequência de uso dos artefatos gerencias incluindo novos fatores contingenciais.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade gerencial - São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade gerencial. Informação para tomada de decisão e execução estratégica. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ANDRADE, M. M. de. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. São Paulo: Atlas, 2002.
- BELKAOUI, A., Behavioral Accounting: The Research and Practical Issues. Quorum Books, 1989.
- BRANDT, Valnir Alberto. A contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional e da teoria da contingência. Ciências sociais em perspectiva, v. 9, n. 17, 2010.
- BERTI, Anélio. Contabilidade e Análise de custos: teoria e prática. 2.ed Curitiba: Juruá, 2010.
- BERVIAN, P. A.; CERVO, A. L.; SILVA, R. Metodologia científica. São Paulo: Pretince Hall, 2007.
- BONIN, Joel Cezar; BAADE, Joel Haroldo. ADHOCRACIA: UM MODELO POSSÍVEL DE ADMINISTRAÇÃO. **Revista Visão: Gestão Organizacional**, v. 6, n. 1, p. 40-50, 2017.
- BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica da controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis, 2006. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BUEREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, v. 16, n. 38, 2014.
- CALLADO, Aldo Leonardo Cunha et al. Rentabilidade e indicadores de desempenho: uma análise do setor hoteleiro segundo as perspectivas do balanced scorecard. *Passos Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, v. 9, n. 1, p. 57-65, 2011.
- CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil à luz da teoria da contingência. Tese de Doutora da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, A. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.
- CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, Robert H. Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbook of Management Accounting Research*, v 1, pp. 163-205, 2007.

CHIZZOTTI, Antônio. *Pesquisa em ciências humanas e sociais*. 7. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

Conselho Mundial de Viagens e Turismo (WTTC). Disponível em: <https://www.wttc.org>. Acesso em 20 de abril de 2018

COSTA, Dayana Bastos; FORMOSO, Carlos Torres. 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, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial, teoria e prática*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DE BEM NORO, Greice et al. Benchmarking como técnica de apoio no estudo de gestão das micro e pequenas empresas de Santa Maria, 2009.

DE MENEZES, Paula Dutra Leão et al. Gestão hoteleira no litoral norte da Paraíba: estrutura e funcionamento. *Qualitas Revista Eletrônica*, v. 11, n. 1, 2011.

DE OLIVEIRA, Karine Gonzaga et al. Disclosure of contingent factors in the agribusiness sector companies, according to the precepts of the Contingency Theory. *CEP*, v. 70910, p. 900, 2016.

DONALDSON, Lex. Teoria da Contingência Estrutural. *In*: CLEGG, S.R. et al. *Handbook de estudos organizacionais: Modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1998.

DONALDSON, Lex. *Structural Contingency Theory*. School of Management, UNSW-Business School, University of New South Wales, Sydney, NSW, Australia, 2015

DUTRA, Eduardo Vieira. *Sistemas de controle gerencial e desempenho organizacional: Uma análise das maiores empresas do Espírito Santo sob a ótica da teoria da contingência*, 2014.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* / São Paulo, 2008. 216 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. S. B. e FREZATTI, F.A *Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais*. *In*: ENCONTRO DA ANPAD, 32., 2008. Anais...Rio de Janeiro, setembro de 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci et al. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa-a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 5, 2009.

EMBRATUR – Instituto Brasileiro de Turismo. Disponível em <https://embratur.gov.br>. Acesso em 11 de abril 2018.

FACHINI, Gilson Jobber; BEZERRA, Francisco Antonio; DA SILVA, Júlio Orestes. Aprimoramento da utilização da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo de caso, 2010.

FERNANDEZ, Pavel; MCCARTHY, Ian Paul; RAKOTOBÉ-JOEL, Thierry. An evolutionary approach to benchmarking. *Benchmarking: An International Journal*, v. 8, n. 4, p. 281-305, 2001.

FIELD, Andy. Descobrindo a estatística usando o SPSS. Tradução Lorí Viali. – 2. ed. – Dados eletrônicos. – Porto Alegre : Artmed, 2009.

FREZATTI, Fábio; DE AGUIAR, Andson Braga; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. *Revista de Administração Mackenzie (Mackenzie Management Review)*, v. 8, n. 2, 2008.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. Contabilidade gerencial. 14 ed. São Paulo: AMGH Editora, 2013.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GORLA, Marcello Christiano; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, v. 3, n. 2, 2012.

GRATTAPAGLIA, Fabio. A internacionalização das empresas brasileiras: uma aplicação do benchmarking. 2010.

GRESSLER, L. A. Introdução à pesquisa: projetos e relatórios. São Paulo: Loyola, 2004.

GUERRA, Almir Rogério. Arranjo entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade gerencial sobre a ótica da teoria da contingência. 135f. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista de Contabilidade Financeira da USP – Edição Comemorativa*. Vol. 1p. 7-21. 2006.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. 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)*, v. 7, n. 2, 2008.

GUERREIRO, Reinaldo et al. 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.

HALDMA, Toomas; LAATS, Kertu. Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies. Tartu University Press, 2002.

HENDRIKSEN, E; BREDA, M.F.V.. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas. 2010.

Instituto Fecomércio de Pesquisas Econômicas e Sociais da Paraíba. <http://www.fecomercio-pb.com.br>. Acesso em 16 de abril de 2018.

ISLAM, Jesmin; HU, Hui. A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*, v. 6, n. 15, p. 5159, 2012.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. Teoria avançada da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

JUNQUEIRA, Emanuel R. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. Tese de Doutorado do Departamento de contabilidade e atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Linking the balanced scorecard to strategy. *California management review*, v. 39, n. 1, p. 53-79, 1996.

KAPLAN, R.S. NORTON, D.P. A estratégia em ação: balanced scorecard. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KLEIN, Luciana. A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses. 2014. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Paraná, Paraná, 2014.

LACERDA, Joabe Barbosa. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMEs): necessidade e aplicabilidade, 2006.

LAURINDO, A.P.; et al. A influência da contingência no ambiente empresarial. *Revista Ampla de Gestão Empresarial (REAGE)*, v.2, n.2, p.36-52. Registro, 2013.

LEITÃO, Carla Renata Silva; DA SILVA, José Dionísio Gomes. Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: uma pesquisa no setor hoteleiro do nordeste brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 3, p. 25-43, 2009.

LEVINE, D. M.; STEPHAN, D.; KREHBIEL, T.C.; BERENSON, M. L.; et al. Estatística: teoria e aplicações – usando MS-Excel. LTC –Livros Técnicos e Científicos, 2011.

LUNKES, Rogério João. **Manual do Orçamento**. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

LUNKES, Rogério João. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 2, n. 3, p. 50-66, 2009.

MALHEIROS, Bruno Taranto Metodologia da pesquisa em educação. Rio de Janeiro : LTC, 2011.

MANTOVANI, Flavio Roberto. Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio; SOUZA, Rodrigo Paiva; SILVA, Marcia Zanievicz da. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. Revista contemporânea de contabilidade. UFSC, Florianópolis, v. 12, n 25, p. 117 – 136, 2015.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade e DOMINGUES, Osmar. Estatística Geral e Aplicada. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS , G. A.; THEÓPHILO , C. R. Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade e DOMINGUES, Osmar. Estatística Geral e Aplicada. 4ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2011.

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. Introdução à Administração. 8ª ed. São Paulo, Atlas, 2011.

MENEGUELLI, Marcelle Fernandes et al. Benchmarking: Ferramenta a Serviço da inovação. Revista eletrônica da Faculdade Metodista Granbery, n. 3, 2007.

MICHEL, Maria Helena. Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais. 3ª ed São Paulo: Atlas, 2015.

MIRANDA, Claudio de Souza. Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MOLINARI, S. K. R. & GUERREIRO, R.. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. Anais do Congresso USP, São Paulo, SP, Brasil, 4, 2004.

MORESI, Eduardo. Metodologia da Pesquisa. 108f. Dissertação (Mestrado em Gestão do Conhecimento e Tecnologia da Informação) – Universidade Católica de Brasília – UCB. Brasília, 2003.

OLIVEIRA, D.P.R. Teoria geral da administração. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OTLEY, David. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. Accounting Organizations and Society. v. 5, n. 4, p. 413-428. 1980

OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. Management accounting research, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

OTLEY, David. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. Management accounting research, v. 31, p. 45-62, 2016.

PADOVEZE, Clovis Luis. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2011.

PBTUR – Empresa Paraibana de Turismo. Disponível em <https://pbtur.com.br>. Acesso em 12 de fevereiro 2019.

PETROCCHI, M. Hotelaria: planejamento e gestão. São Paulo: Futura, 2002.

PRODANOV, C. C; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico. 2ª ed. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2013.

RAMOS, Albenides. Metodologia da pesquisa científica como uma monografia pode abrir o horizonte do conhecimento. Livro Digital. São Paulo: Ed. Atlas, 2009

RAUPP, Fabiana Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

REID, Gavin C.; SMITH, Julia A. The impact of contingencies on management accounting system development. Management Accounting Research, v. 11, n. 4, p. 427-450, 2000.

RIBEIRO, Antônio de Lima. Teorias da Administração. 3 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2016.

ROCHA, Welington; MARTINS, Eric Aversari. Custeio Alvo (Target Costing). In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 1998.

SANTOS, Felipe de Oliveira et al. Avaliação do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. 2014.

SETUR – Secretaria de Turismo do Municipal. Disponível: <http://www.joaopessoa.pb.gov.br/secretarias/setur/>. Acesso em 11 de abril 2018.

SILVA, A. C. R. da. Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2003.

SORIO, Washington. O que é *benchmarking*. GuiaRH, 2006.

SOUTES, Dione Olesczuk. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2006.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, v. 16, 101-129, 2005.

Turismo em foco. Disponível: <http://www.turismoemfoco.com.br/v2017/2018/01/22/fluxo-de-turistas-estrangeiros-na-paraiba-cresce-2317-em-2017/>. Acesso em 13 de abril de 2018.

VERGARA, S. C.. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2003.

ZAN, Adriano. Mudanças da contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional. Dissertação de mestrado em ciências contábeis. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

WADONGO, Billy; ABDEL-KADER, Magdy. Contingency theory, performance management and organisational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 680-703, 2014.

<http://www.dadosefatos.turismo.gov.br/indice-de-competitividade-do-turismo-acional.html>. Acesso em 20 de abril de 2018.

APÊNDICES

Apêndice A

Relação Hotéis da Cidade de João Pessoa		
Nº	Meios de Hospedagem	Unidades habitacionais (UH)
1	Annamar Hotel	60
2	Atlântico Praia Othon Travel	84
3	Brisamar Hotel JPA	28
4	Brisa do Mar Tambau Hotel's(anterior Dom Felipe Praia Hotel)	16
5	Escuna Praia Hotel	17
6	Jampa Mar	25
7	ECCO Hotel	26
8	Franklin Hotel	20
9	Guarany Hotel	50
10	Hardman Praia Hotel	120
11	Atlântico Cabo Branco	96
12	Hotel Caiçara	109
13	Hotel Corais de Tambaú	50
14	Hotel Felipéia	24
15	Hotel Green Sun Set	51
16	Hotel HIT(Village Confort))	35
17	Hotel IBIS - João Pessoa	103
18	Hotel InterCyti	68
19	Hotel Littoral Express	36
20	Hotel Ouro Preto	29
21	Hotel Princesa Isabel	36
22	Hotel Solmar Quality (Faraó)	79
23	Hotel Tamarsol	25
24	Hotel Village Premiun	81
25	Imperial Hotel	147
26	JR Hotel	66
27	Lagoa Park Hotel	42
28	Laguna Praia Hotel	84
29	Littoral Hotel	112
30	Nord Class Marinas	79
31	Netuanah Praia Hotel	69
32	Nord Imperial Suites	28
33	Nord Ondas do Atlântico	36
34	Norde Blue SunSet	97
35	Sapucaia Mar Hotel	85
36	SESC Cabo Branco	60
37	Skyler Mar Hotel	129

38	Smart Hotel	47
39	Tropical Tambaú Beach Vacation	173
40	Val Atlantic Hotel	44
41	Verde Green Hotel	140
42	Villa Rica Hotel	55
43	Xênus Hotel	54
44	Anjos Praia Hotel	100
45	Toca Urbana	10
46	Hotel Manaíra	170
47	Oriental Praia Hotel	42
48	Hotel do Mar Manaíra Executive	22
49	João Pessoa Hplus Beach(anterior Igatu)	88
50	Oriental Praia Hotel	59
51	Aram Ouro Branco Hotel	113
52	Hotel do Mar Cabo Branco	42
53	Anjos Royal Hotel	49

Fonte: SETUR – Secretaria de Turismo Municipal de João Pessoa

Relação das Pousadas da Cidade de João Pessoa		
Nº	Meios de Hospedagem	Unidades habitacionais (UH)
1	Açaí Café - Beach Point	9
2	Pousada Boi Bum Bar	13
3	Alohai Pousada Lounge	7
4	Hotel Pousada Teiu	13
5	Hotel Pousada Costa do Atlântico	49
6	Hotel Pousada Solar da Praia	23
7	Hotel Pousada Tamandaré	22
8	Maré Alta Turismo	10
9	Pousada do Alemão	24
10	Pousada Atlântica	34
11	Pousada Bela Praia	24
12	Pousada JP Bessa	13
13	Pousada Bessa Vita	7
14	Pousada Cabo Branco	14
15	Pousada Café com Charme	14
16	Pousada Praia Mar	19
17	Pousada do Golfinho II	10
18	Pousada do Mar	15
19	Pousada dos Girassóis I (antiga Gameleira)	23
20	Pousada Favo de Mel	7
21	Pousada Jasmine	15
22	Pousada Lobo do Mar	19

23	Pousada Lua Cheia	13
24	Pousada Maria Mar	11
25	Pousada N.Senhora das Neves	12
26	Pousada Onda Azul	12
27	Pousada Oneill	26
28	Pousada Portal do Sol	15
29	Pousada Tambau Mar	9
30	Pousada Tambaú Praia Hotel	8
31	Pousada Treze de Maio	11
32	Vento Norte	4
33	Verde Mar Pousada	11
34	Xamã Tour Pousada	22
35	Beira Litoral Pousada	3
36	Pousada dos Anjos	53
37	Pousada Tropical Bessa	10
38	Pousada Sol Nascente	8
39	Pousada do Cabo	15
40	Pousada Boa a Bessa	7
41	Pousada Dino's Beach	6
42	Pousada Costera	13
43	Pousada Meia Lua	10
44	Pousada Cabo Branco	13
45	Pousada Imperial Beira Mar	5
46	Pousada Tambaú Family	13

Fonte: SETUR – Secretaria Municipal de Turismo de João Pessoa

Relação Hostels da Cidade de João Pessoa		
Nº	Meios de Hospedagem	Unidades Habitacionais (UH)
1	Che Lagarto Hostel CLH	11
2	Frederica Hostel	3
3	Hostel Casa dos Girassóis	4
4	Manaira Hostel	8
5	Parahyba Hostel	5
6	Slow Hostel	5
7	Tambaú Hostel	7

Fonte: SETUR – Secretaria Municipal de Turismo de João Pessoa

Apêndice B

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PPGCC
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Adília Ribeiro C. Suassuna Dutra
Mestranda

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Orientador

Estou desenvolvendo uma pesquisa junto aos hotéis listados na SETUR – Secretaria Municipal de João Pessoa com o objetivo de investigar a significância dos fatores contingenciais e a utilização dos artefatos gerenciais. Assim, conto com a sua participação em responder este questionário que levará em média 15 minutos. Agradeço a colaboração!

Seção I – Perfil do gestor (a) entrevistado (a).

1) Cargo do entrevistado (a): _____

2) Idade:

- a) Até 30 anos
- b) Entre 31 e 40 anos
- c) Entre 41 e 50 anos
- d) Maior que 50 anos

3) Sexo:

- a) Masculino
- b) Feminino

4) Nível de escolaridade:

- a) Ensino médio
- b) Ensino superior/graduação completo
- c) Pós-Graduação completo

5) Tempo de atuação profissional:

- a) Até 5 anos
- b) Entre 5 e 14 anos
- c) Entre 15 e 25 anos
- d) Acima de 25 anos

Seção II - Perfil da Empresa Pesquisada

6) Tipo do estabelecimento:

- a) Hostel
- b) Pousada

c) Hotel

7) Número de quartos: _____

8) Tempo de atuação no mercado:

- a) Até 5 anos
- b) Entre 5 e 14 anos
- c) Entre 15 e 25 anos
- d) Acima de 25 anos

9) Faturamento anual bruto:

- a) Até R\$ 360.000,00
- b) Acima de R\$ 360.000,00 até R\$ 4,8 milhões
- c) Acima de R\$ 4,8 milhões até R\$ 300 milhões
- d) Acima de R\$ 300 milhões

10) Número de funcionários:

- a) Até 9 empregados
- b) Acima de 10 até 49 empregados
- c) Acima de 50 até 99 empregados
- d) Acima de 99 empregados

Seção III - Fatores Contingenciais

Variável Ambiente

11) Para os itens listados abaixo associados às prioridades estratégias do estabelecimento, assinale entre 1 (pouco importante) até 7 (muito importante) a opção que melhor descreve cada um deles:

- | | |
|-----------------------------------|---------------|
| a) Atitudes da concorrência | 1 2 3 4 5 6 7 |
| b) Competência por Mão-de-obra | 1 2 3 4 5 6 7 |
| c) Satisfação dos Clientes | 1 2 3 4 5 6 7 |
| d) Restrições legais e econômicas | 1 2 3 4 5 6 7 |

Variável Tecnologia

12) Para os itens apresentados abaixo sobre utilização da tecnologia da informação, marque entre 1 (nenhum uso) até 7 (uso muito frequente) a opção que melhor descreve cada um deles.

- | | |
|--|---------------|
| a) Inovação Tecnológica | 1 2 3 4 5 6 7 |
| b) Gerenciamento Cadeia Suprimentos | 1 2 3 4 5 6 7 |
| c) Armazenamento de Dados | 1 2 3 4 5 6 7 |
| d) Comércio Eletrônico | 1 2 3 4 5 6 7 |
| e) Softwares integrantes | 1 2 3 4 5 6 7 |
| f) Gerenciamento da relação com clientes | 1 2 3 4 5 6 7 |

Variável Estrutura

13) Para os itens sobre a estrutura organizacional dispostos abaixo, marque de 1 (nenhum uso) até 7 (uso muito frequente) a opção que melhor descreve cada um deles.

- | | |
|---|---------------|
| a) Desenvolvimento Produtos Novos | 1 2 3 4 5 6 7 |
| b) Contratação e Demissão de Pessoal (rotatividade) | 1 2 3 4 5 6 7 |
| c) Seleção de Investimentos | 1 2 3 4 5 6 7 |
| d) Decisões de Preços | 1 2 3 4 5 6 7 |

Variável estratégia

14) Para os itens relacionados à estratégia da organização apresentado abaixo, marque de 1 (pouco uso) até 7 (uso muito frequente) a opção que melhor descreve cada um deles.

- | | |
|---|---------------|
| a) Ênfase na busca da alta qualidade do serviço | 1 2 3 4 5 6 7 |
| b) Oferecer suporte ao cliente | 1 2 3 4 5 6 7 |
| c) Desenvolver características únicas p/serviço | 1 2 3 4 5 6 7 |
| d) Investir em pesquisa e desenvolvimento | 1 2 3 4 5 6 7 |
| e) Buscar preço inferior ao mercado | 1 2 3 4 5 6 7 |

Seção IV – Artefatos Gerenciais

15) Atribua dentro de uma escala de 1 a 7 o nível de uso dos sistemas gerenciais adotados pela organização, quanto aos diversos suportes à tomada de decisão:

- | | |
|--|---------------|
| a) Auxiliar o gerenciamento da empresa | 1 2 3 4 5 6 7 |
| b) Auxiliar na tomada de decisão a curto prazo | 1 2 3 4 5 6 7 |
| c) Auxiliar na tomada de decisão a longo prazo | 1 2 3 4 5 6 7 |

16) Sobre os artefatos gerenciais listados abaixo, assinale sua frequência de uso sua na empresa dentro de uma escala de 1 (não usa) e 7 (sempre usa).

- | | |
|--|---------------|
| a) Orçamento | 1 2 3 4 5 6 7 |
| b) Análise Orçamentária | 1 2 3 4 5 6 7 |
| c) Técnicas tradicionais de custeio | 1 2 3 4 5 6 7 |
| d) Análise de lucratividade do produto | 1 2 3 4 5 6 7 |
| e) Retorno sobre investimento | 1 2 3 4 5 6 7 |
| f) Análise custo/volume/lucro | 1 2 3 4 5 6 7 |
| g) Técnicas de pesquisa operacional | 1 2 3 4 5 6 7 |
| h) <i>Balanced Scorecard</i> | 1 2 3 4 5 6 7 |
| i) <i>Just in time</i> | 1 2 3 4 5 6 7 |
| j) Custeio Alvo | 1 2 3 4 5 6 7 |
| k) Custeio baseado em atividades | 1 2 3 4 5 6 7 |
| l) Valor Econômico Adicionado | 1 2 3 4 5 6 7 |
| m) Análise do ciclo de vida | 1 2 3 4 5 6 7 |
| n) <i>Benchmarking</i> | 1 2 3 4 5 6 7 |

Obrigada pela colaboração!