

RELAÇÕES ENTRE A ADOÇÃO DE ARTEFATOS GERENCIAIS E CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR HOTELEIRO DE JOÃO PESSOA

Adília Ribeiro Coutinho Suassuna Dutra

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

E-mail: adiliasuassuna@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

O objetivo desse estudo foi analisar a significância das relações entre o uso dos artefatos gerenciais e as características organizacionais das empresas que atuam no setor de hotelaria na cidade de João Pessoa. Para atingir o objetivo proposto, realizou-se 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 dados coletados foram processados através do software estatístico STATISTICA, utilizando a estatística descritiva e o teste de Correlação de *Spearman*. Foram obtidos como resultados preponderantes que os artefatos gerenciais tradicionais mais utilizados foram orçamento, análise orçamentária e técnicas tradicionais de custeio. Em relação aos artefatos gerenciais modernos houve preponderância na utilização frequente do *benchmarking*, *just in time* e do custeio ABC, para auxiliar na tomada de decisão. Percebeu-se que um artefato gerencial utilizado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra.

Palavras-chave: Artefatos gerenciais; Características; Hotelaria.

1. INTRODUÇÃO

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.

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.

Já 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.

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.

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. 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.

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.

Assim, esta pesquisa foi realizada nos estabelecimentos da rede hoteleira compreendendo os hotéis, pousadas e hostels o qual observou-se uma escassez de pesquisas incluindo hostels, por não haver um padrão gerencial a ser seguido por todas as organizações, Guerra (2007) concluiu em sua tese que a contabilidade gerencial sofre ajustes devido a influencia de contingencias que possam surgir, resultando no aperfeiçoamento dos artefatos gerenciais mais eficazes.

Entretanto, No âmbito nacional há vários estudos realizados em hotéis, como o realizado por De 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 o interesse em realizar um estudo na rede hoteleira englobando todas as categorias: hotéis, pousadas e hostels, por se tratar de um setor em ascensão na cidade de João Pessoa, o qual beneficia trabalhos anteriores por focar-se num estudo empírico incluindo os hostels, onde através da observação da prática vivenciada nesses estabelecimentos, associando a teoria à prática, buscou-se analisar a frequência de uso dos artefatos gerenciais em relação as características do setor hoteleiro, selecionados como tradicionais e modernos para entender como ocorre no dia a dia dentro das organizações de acordo com a necessidade da gestão empresarial para atingir os objetivos da organização.

Objetivo deste artigo é analisar a significância das relações entre o uso dos artefatos gerenciais e as características organizacionais das empresas que atuam no setor de hotelaria na cidade de João Pessoa

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A contabilidade gerencial e os artefatos gerenciais

A evolução da contabilidade gerencial vem mudando seu foco e posicionamento no planejamento em consonância com as mudanças 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.

Contudo, o aumento das demandas informacionais impulsiona a contabilidade gerencial a processar informações de forma útil, tempestiva e relevante para os gestores para que estes possam tomar decisões adequadas para a manutenção da atividade empresarial, Espejo (2008) em sua tese afirma que “os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo”.

Entretanto, Parisi e Megliorini (2011, p. 299) informam que os artefatos, do inglês *tools*, denotam elementos essenciais para a confecção da informação contábil, pois se constituem de metodologias que incluem como premissas modelos de gestão e mensuração.

Adicionalmente, Chenhall (2003) trata que a eficácia dos artefatos gerenciais é contingente de determinadas circunstâncias particulares ocorridas nas organizações, as quais são importantes para a escolha dos artefatos gerenciais.

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

Assim, neste estudo na rede hoteleira, buscou-se verificar a preponderância de uso dos artefatos tradicionais: orçamento, análise orçamentária, custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, custo, volume, lucro, lucratividade do produto ou serviço 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*. Os artefatos gerenciais considerados modernos não substituem os tradicionais, sendo considerados por Junqueira (2010) como recursos suplementares para uma melhor posição dos resultados da organização.

Gorla e Lavarda (2012) conceitua o orçamento como sendo 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, Parisi e Megliorini (2011, p. 117) consideram que o orçamento é 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.

Quanto às técnicas de custeio utilizadas pelas organizações apenas o custeio por absorção é aceito pela legislação brasileira, o qual Martins (2001) destaca como sendo um método antigo de custeio, porém o único aceito para fins fiscais, enquanto o custeio variável busca atender as necessidades internas das organizações em relação à tomada de decisão, sendo considerado como uma solução alternativa ou complementar, o qual trata apenas dos

custos variáveis, porém a escolha do melhor método de custeio nas organizações surge devido à multiplicidade de informações para mensurar seus custos.

Entretanto, Kaplan e Cooper (1998) consideram útil para as atividades 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 tocante ao artefato *benchmarking*, Klein (2014) em sua tese afirma ser um processo contínuo de melhoria, ocorrendo por meio da comparação de produto, serviço ou práticas gerenciais, sendo realizada internamente ou entre empresas concorrentes, com a finalidade de buscar melhorias da performance e competitividade, identificando aquilo que a empresa tem de melhor.

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).

Para Soutes (2006) em sua tese destaca que o *balanced scorecard* também é conhecido como painel equilibrado de indicadores sendo considerado um artefato moderno em gestão, onde uma série de informações estratégicas é organizada para localizar problemas, definir rumos e entender melhor a situação como um todo da organização, o qual analisa-se de forma equilibrada sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e aprendizado e crescimento, o que verificou-se durante o decorrer das entrevistas que vem aumentando o uso deste artefato na rede hoteleira para fins financeiros e não financeiros.

O artefato *Just in time* se tornou o *slogan* do modelo de pensamento 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 utilizado em uma organização pode não ter o mesmo sucesso em outra devido a influência do ambiente externo e até mesmo a questão estrutural da organização pode influenciar, sendo os artefatos gerenciais aprimorados para a tomada de decisão por parte dos gestores sem perder a competitividade.

3. METODOLOGIA

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

Esta pesquisa se classifica como descritiva, exploratória e quantitativa, 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).

Neste contexto Marion, Dias e Traldi (2002), define que a pesquisa descritiva busca descrever as 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.

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

Utilizou-se nesta pesquisa para analisar os dados coletados, a estatística descritiva em prol de descrever e sumarizar os dados relativos ao perfil dos entrevistados, perfil das empresas em estudo, e os artefatos gerenciais utilizados na rede hoteleira, utilizando 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.

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

A primeira parte do questionário traz perguntas relativas ao perfil dos respondentes, a segunda trata-se das questões relacionadas a empresa, e posteriormente sobre a preponderância da frequência de uso dos artefatos gerenciais, utilizou-se a escala *likert*, o qual o número 1 representava nenhum uso até 7 para o uso muito frequente, tornando mais fácil a compreensão por parte dos respondentes.

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.

Inicialmente, foi considerado o perfil dos respondentes da pesquisa dos hotéis, pousadas e hostels situados na cidade de João Pessoa. Os resultados obtidos apresentou um predomínio dos respondentes do sexo masculino com o percentual de 56,13%, 50% dos respondentes afirmaram possuir nível superior e 59,18% informaram ter experiência profissional na área gerencial entre 15 e 25 anos.

Quanto a segunda parte do questionário, considerou-se o perfil dos estabelecimentos da rede hoteleira. Os resultados estão apresentados na tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição de frequência referente ao 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 obteve respostas válidas que apontam 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 2.

Tabela 2 - 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 3.

Tabela 3 - 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 4.

Tabela 4 – 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 5.

Tabela 5 - 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 tabela 6 evidencia as análises descritivas relacionadas a frequência de uso dos artefatos gerenciais tradicionais no setor hoteleiro de João Pessoa.

Tabela 6 - 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.

Os artefatos considerados modernos não substituem os tradicionais, sendo artefatos suplementares para atingir um melhor resultado dentro das organizações, o qual a tabela 7 evidencia as análises descritivas relacionadas a frequência de uso dos artefatos gerenciais modernos no setor hoteleiro de João Pessoa.

Tabela 7 - 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 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 8.

Tabela 8 - 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 8 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 segundo 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 9.

Tabela 9 - 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 Custo 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 ($\approx 0,42$).

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.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo como objetivo deste estudo analisar a significância das relações entre o uso dos artefatos gerenciais e as características organizacionais das empresas que atuam no setor de hotelaria na cidade de João Pessoa, realizaram-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.

Os dados coletados denotaram que o perfil dos respondentes apontou uma leve predominância dos entrevistados do sexo masculino, prevalecendo a escolaridade com ensino superior completo, o qual percebeu-se que os responsáveis pelo setor gerencial estão investindo mais em qualificação profissional.

Quanto ao perfil dos estabelecimentos pesquisados obteve-se 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.

Houve preponderância dos estabelecimentos que possuíam 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.

No tocante a preponderância do uso dos artefatos gerenciais tradicionais destacou-se: Orçamento, análise orçamentária e a utilização das técnicas tradicionais de custeio, já em relação aos artefatos gerenciais modernos houve preponderância de uso frequente dos artefatos: *benchmarking*, custeio alvo e o custeio ABC.

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.

Diante dos resultados obtidos nesse estudo observou-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.

Diante dos resultados obtidos, outros estudos podem aprofundar as discussões sobre a frequência de uso incluindo outros artefatos gerencias.

REFERÊNCIAS

BELKAOUI, A., Behavioral Accounting: The Research and Practical Issues. Quorum Books, 1989.

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 Patrimônio Cultural, v. 9, n. 1, p. 57-65, 2011.

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.

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.

DE ALMEIDA HOLANDA, Fernanda Marques; MACHADO, Márcia Reis; MACHADO, Márcio André Veras. Análise do processo de formação de preços do setor hoteleiro da cidade de João Pessoa/PB: um estudo exploratório. Revista Acadêmica Observatório de Inovação do Turismo, v. 1, n. 3, 2006.

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.

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

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

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.

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

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, 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.

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.

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.

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.

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.

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: inclui o ABC. Atlas, 2001.

MARTINS , G. A.; THEÓPHILO , C. R. Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MOLINARI, S. K. R. & GUERREIRO, R.. Teoria da contingência e contabilidade gerencia201: 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.

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

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

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

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

VERGARA, S. C.. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 4^a 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.