



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 17, n. 1, Jan./Jun., 2025

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 16.01.2024. Revisado por pares em: 03.04.2024. Reformulado em: 17.05.2024. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2025v17n1ID35114

Análise das relações entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco

Analysis of the relationship between contingency factors and management accounting practices adopted in the light of contingency theory: a study in hotels in the municipalities of Recife and Ipojuca in the state of Pernambuco

Análisis de la relación entre factores de contingencia y prácticas de contabilidad de gestión adoptadas a la luz de la teoría de la contingencia: un estudio en hoteles de los municipios de Recife e Ipojuca en el estado de Pernambuco

Autores

Samara Lima Sobrinho

Mestra em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE. Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, Dois Irmãos. CEP: 52.171.900, Recife/PE, Brasil. Telefone: +55 81 3320-5403. Identificadores (ID):
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6751-7168>
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3191089969695801>
E-mail: samsobrinho1612@gmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutor em Agronegócio pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Professor Associado do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Endereço: Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Campus I, Cidade Universitária. CEP: 58.051-900, João Pessoa/PB, Brasil. Telefone: +55 83 3216-7285. Identificadores (ID):
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5393-6094>
Research Gate: <https://www.researchgate.net/profile/Aldo-Cunha-Callado>
Google Citations: <https://scholar.google.com/citations?user=KRFZy2YAAAAJ>
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2210545587344776>
E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

(Artigo apresentado no V Simpósio de Controladoria da UFRPE - 2023)

Resumo

Objetivo: O objetivo deste estudo é analisar a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelos hotéis localizados nos municípios de Ipojuca e Recife, do estado de Pernambuco.

Metodologia: Esta pesquisa se caracteriza como exploratório-descritiva. Para o seu desenvolvimento foi realizado um levantamento do tipo *survey*. A coleta de dados ocorreu no período de 14 de outubro de 2019 a 03 de janeiro de 2020. A análise dos dados foi realizada em duas etapas, a saber: a primeira consistiu em realizar a estatística descritiva e a segunda etapa ocorreu pela aplicação do teste não paramétrico de coeficiente de correlação de *Spearman*.

Resultados: Os resultados apontaram que as práticas mais utilizadas pelos gestores dos hotéis são: a) separação de custos fixos e variáveis; b) avaliação de custo da qualidade do serviço; c) análise da relação custo/volume/lucro; d) análise da lucratividade do serviço; e) realização de orçamento para controle de custos; e f) realização de orçamento para planejamento. Quanto à análise da relação dos fatores contingências (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) todos apresentaram pelo menos uma correlação estatisticamente significativa com alguma prática da contabilidade gerencial, destacando-se os fatores tecnologia e ambiente que foram os que apresentaram maior número de correlações com as práticas da contabilidade gerencial.

Contribuições do Estudo: Os resultados desta pesquisa contribuem com o avanço do debate envolvendo práticas da contabilidade gerencial e fatores contingenciais a partir de resultados obtidos em um importante setor econômico brasileiro. Os resultados deste estudo também podem ser utilizados por gestores que busquem atenuar os possíveis impactos gerados pelas contingências impostas pelo setor hoteleiro, sobretudo a tecnologia e a avaliação de desempenho.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais. Práticas de Contabilidade Gerencial. Hotéis em Pernambuco.

Abstract

Purpose: The objective of this study is to analyze the relationship between contingency factors and management accounting practices adopted by hotels located in the municipalities of Ipojuca and Recife, in the state of Pernambuco.

Methodology: This research is characterized as exploratory-descriptive. For its development, a survey-type survey was carried out. Data collection took place from October 14, 2019 to January 3, 2020. Data analysis was carried out in two stages, namely: the first consisted of performing descriptive statistics and the second stage occurred by applying the test non-parametric Spearman correlation coefficient.

Results: The results showed that the practices most used by hotel managers are: a) separation of fixed and variable costs; b) cost assessment of service quality; c) analysis of the cost/volume/profit relationship; d) analysis of the profitability of the service; e) creating a

budget to control costs; and f) creating a budget for planning. Regarding the analysis of the relationship between contingency factors (environment, technology, size, structure and strategy), all of them showed at least one statistically significant correlation with some management accounting practice, highlighting the technology and environment factors which were those that presented the highest number of correlations with management accounting practices.

Contributions of the Study: The results of this research contribute to the advancement of the debate involving management accounting practices and contingency factors based on results obtained in an important Brazilian economic sector. The results of this study can also be used by managers who seek to mitigate the possible impacts generated by contingencies imposed by the hotel sector, especially technology and performance evaluation.

Keywords: Contingency Factors. Management Accounting Practices. Hotels in Pernambuco.

Resumen

Objetivo: El objetivo de este estudio es analizar la relación entre los factores de contingencia y las prácticas de contabilidad de gestión adoptadas por hoteles ubicados en los municipios de Ipojuca y Recife, en el estado de Pernambuco.

Metodología: Esta investigación se caracteriza por ser exploratoria-descriptiva. Para su desarrollo se realizó una encuesta tipo encuesta. La recolección de datos se realizó del 14 de octubre de 2019 al 3 de enero de 2020. El análisis de los datos se realizó en dos etapas, a saber: la primera consistió en realizar estadística descriptiva y la segunda etapa ocurrió mediante la aplicación de la prueba no paramétrica del coeficiente de correlación de Spearman.

Resultados: Los resultados mostraron que las prácticas más utilizadas por los gerentes hoteleros son: a) separación de costos fijos y variables; b) evaluación de costos de la calidad del servicio; c) análisis de la relación costo/volumen/beneficio; d) análisis de la rentabilidad del servicio; e) crear un presupuesto para controlar los costos; y f) crear un presupuesto para la planificación. En cuanto al análisis de la relación entre los factores de contingencia (ambiente, tecnología, tamaño, estructura y estrategia), todos mostraron al menos una correlación estadísticamente significativa con alguna práctica de contabilidad de gestión, destacando los factores tecnología y entorno que fueron los que presentaron mayor número de correlaciones con las prácticas de contabilidad de gestión.

Contribuciones del Estudio: Los resultados de esta investigación contribuyen al avance del debate sobre prácticas de contabilidad de gestión y factores de contingencia basados en resultados obtenidos en un importante sector económico brasileño. Los resultados de este estudio también pueden ser utilizados por directivos que busquen mitigar los posibles impactos generados por las contingencias impuestas por el sector hotelero, especialmente la tecnología y la evaluación del desempeño.

Palabras clave: Factores de contingencia. Prácticas de Contabilidad de Gestión. Hoteles en Pernambuco.

1 Introdução

As condições de um ambiente organizacional se mantêm em constante mudança e os fatores (internos e externos) podem determinar o sucesso ou mesmo o fracasso de uma organização empresarial. Faz-se necessário monitorar as atividades e resultados da organização para que os gestores possam agir de maneira antecipada frente às mudanças. Nesse sentido, a contabilidade gerencial tem papel importante, pois fornece informações relevantes para o processo de tomada de decisão (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012).

A realização do controle gerencial demanda a utilização de informações que são geradas pela contabilidade gerencial, pois é a responsável pelo registro de todos os fatos que provocam alteração no patrimônio da empresa, sejam eles modificativos (aqueles que geram um resultado econômico) ou apenas permutativos (aqueles que alteram o patrimônio, mas não geram resultado econômico).

Para que a contabilidade gerencial consiga auxiliar o gestor na tomada de decisão que é o seu propósito, ela se utiliza de ferramentas que também são conhecidas por práticas de contabilidade gerencial que são instrumentos utilizados pela contabilidade gerencial para alcançar seus objetivos (Souza, Lisboa, & Rocha, 2003).

No que se refere aos fatores determinantes da adoção de práticas de contabilidade gerencial, uma teoria que tem sido recorrente para o seu entendimento, é a teoria da contingência. A teoria da contingência é amplamente utilizada como aporte teórico para o estudo da contabilidade gerencial e suas práticas (Otley, 1980).

A literatura que trata sobre as práticas da contabilidade gerencial induz que são ferramentas, que quando utilizadas de forma coerente e tempestiva podem trazer uma maior eficiência para a organização, dando oportunidade para que a empresa se perpetue. Nesse sentido, acredita-se ser relevante analisar como os gestores utilizam as práticas contábeis dentro de um sistema complexo, como é o setor de hotelaria, dada a variedade de serviços que são de competência do setor.

Borges e Yamashita (2006) afirmam que a hotelaria é um misto dos três setores existentes na economia. Inicialmente o industrial, pois se dá pela transformação da matéria-prima e que posteriormente é vendida aos hóspedes nos ambientes como restaurantes e bares do hotel. A prestação de serviço acontece pela venda de apartamentos e serviços de lavanderia e por fim a atividade comercial ocorre pela venda de produtos que não sofreram transformação, a exemplo da venda de bebidas e artigos de boutique.

Tendo em vista o contexto exposto e dado a atribuição da academia de buscar soluções para os problemas que estão presentes no ambiente e nas atividades do ser humano, esta pesquisa aponta para um problema que envolve as teorias que dão suporte ao conhecimento utilizado no estudo sobre gestão empresarial e a atividade prática da contabilidade gerencial, no âmbito das empresas hoteleiras, instaladas nos municípios de Recife e Ipojuca, no estado de Pernambuco.

O crescente desenvolvimento de pesquisas realizadas sob a ótica de abordagens organizacionais sugere a importância de identificar e entender os fatores que influenciam a adoção das práticas de contabilidade gerencial, uma vez que, como mencionado pelos autores, um ambiente em transformação como é o ambiente das organizações, além de ser desafiador para a maior parte das empresas, produz questionamentos sobre o melhor caminho a se seguir nas atividades organizacionais (Espejo, Costa, Cruz, & Almeida, 2009).

A hotelaria é um mercado complexo e que por diversas vezes a atividade operacional sobrepõe a administrativa em prol da satisfação dos clientes (Borges, & Yamashita, 2006). Com as ações para fomentar o turismo no Brasil, o ambiente em que essas empresas estão instaladas tende a se tornar cada vez mais competitivo, trazendo consigo diversas situações que estão fora do controle das empresas, fazendo com que elas precisem estar munidas de informações que as auxiliem nesse processo.

O setor hoteleiro necessita ter seus controles bem definidos, pois isso possibilitará ao estabelecimento ofertar melhores serviços aos seus clientes, ao passo que esses empreendimentos se tornarão mais competitivos (Callado. & Amorim, 2017). Em concordância com este posicionamento, Dutra (2019) defende que 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.

Considerando a relevância de o desenvolvimento de estudo de teorias alternativas que discutam variáveis de análise para a compreensão da contabilidade gerencial em pesquisas na área contábil que sejam aplicadas e devam fornecer novas percepções para a prática gerencial. Para isso, é importante identificar e entender os fatores que influenciam a adoção das práticas de contabilidade gerencial por meio de pesquisas realizadas a partir de abordagens organizacionais.

O setor investigado é complexo e necessita ter os seus gerenciamentos de controles bem definidos, o que o torna um ambiente propício para investigações acadêmicas. Por fim, considerando a posição estratégica da atividade hoteleira no estado de Pernambuco, dado o fluxo turístico da região e a relevância econômica do setor, buscou-se responder ao seguinte questionamento: **os fatores contingenciais estão relacionados às práticas de contabilidade gerencial?** Para responder ao questionamento proposto, esta pesquisa foi operacionalizada no âmbito dos hotéis localizados nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco.

Este estudo atendeu ao aspecto referente à originalidade, pois, a partir da realização de uma revisão de literatura, se observou que as práticas da contabilidade gerencial já foram testadas com diversas teorias em diferentes segmentos econômicos, mas envolvendo empresas hoteleiras do estado de Pernambuco não foi encontrada nenhuma pesquisa, o que sugere haver uma lacuna a ser preenchida por pesquisas empíricas.

A realização deste trabalho foi factível, pois existiu um tempo hábil que permitiu a coleta dos dados junto às empresas hoteleiras e por existir um cadastro com os contatos dos hotéis que facilitou a comunicação para ser enviado o questionário ou marcar para coletar os dados pessoalmente.

Conforme Beuren e Fiorentin (2014), os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura e porte organizacional), independente do peso informacional, vão influenciar nos atributos do sistema de contabilidade gerencial. Sendo assim, entende-se que cada atividade econômica terá uma melhor forma de ser gerenciada e com isso se faz relevante um estudo nos hotéis situados nos municípios de Ipojuca e Recife localizados no estado de Pernambuco.

2 Referencial Teórico

2.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial pode ser entendida como o produto resultante do processo de elaboração de informações de cunho operacional e financeiro destinado aos gestores

internos de uma organização (Soutes, 2006). Para auxiliar no entendimento sobre qual é o papel da contabilidade gerencial, Gorla e Lavarda (2012) afirmam que ela se propõe a construir informações que sejam fidedignas à realidade e possibilitem aos gestores gerirem a organização em um ambiente mais competitivo.

O *International Federation of Accountants* (IFAC), divulgou em 1998 um pronunciamento denominado de *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), neste é relatado os objetivos e tarefas da contabilidade gerencial. O relatório traz a evolução da contabilidade gerencial que é caracterizada em quatro estágios, observando que estes ocorreram de maneira gradual (Marques, Sell, Lavarda, & Zonatto, 2016).

Esta pesquisa utilizará a nomenclatura trazida por Almeida e Callado (2018), tomando como base apenas as práticas de contabilidade gerencial listada por Abdel-Kader e Luther (2008) e Leite, Diehi e Manvailier (2015). Essas práticas foram segregadas de acordo com os estágios evolutivos apresentados no *framework* do IFAC.

A caracterização proposta por Almeida e Callado (2018) segrega as práticas nos seguintes aspectos: a) relativas a custo e controle financeiro; b) referentes à avaliação de desempenho e; c) referentes a planejamento e orçamentos. É importante observar que os estágios de evolução não são mutuamente exclusivos. Logo, eles irão se complementar e não necessitará a inexistência de um para que o outro exista e seja observado. Há muitos trabalhos que segregam essas práticas em tradicionais e modernas (Reis, & Teixeira, 2013; Assunção, Luca, Vasconcelos, & Cardoso, 2014; Panosso, Camacho, Espejo, & Abbas, 2017).

Para um melhor entendimento, as práticas da contabilidade gerencial, que estão inseridas no primeiro e segundo estágio evolutivo, serão denominadas de práticas tradicionais, enquanto as do terceiro e quarto estágio da evolução nos trarão as práticas modernas. Esta breve descrição sobre práticas tradicionais e modernas é importante para identificar se está aumentando a utilização das práticas modernas, dentro das organizações.

2.2 Teoria da Contingência

O surgimento da Teoria da Contingência deu-se em virtude da reflexão sobre aspectos denominados fatores contingenciais, direcionadores da tomada de decisão em certas situações, sendo seus pensadores influenciados por fundamentos de teorias anteriores, principalmente a teoria sistêmica (Espejo, 2008).

A teoria da contingência estrutural se refere a como uma estrutura organizacional precisa se ajustar aos fatores como tamanho da organização e estratégia utilizada para que esta produza um alto desempenho (Donaldson, 2015). Para o mesmo autor, o desempenho da estrutura organizacional dependerá do quanto ela se ajuste aos fatores contingenciais.

Junqueira (2010) afirma que mesmo o termo “Teoria da Contingência” tendo sido usado apenas no ano de 1967. O trabalho intitulado “*Management and Technology*”, desenvolvido por Joan Woodward e publicado em 1958, deve ser considerado como um trabalho seminal que trata sobre abordagem contingencial.

Segundo Tillema (2005), a literatura de contingência distingue quatro níveis de análise: 1) nível além da organização (incluindo fatores de contingência, como cultura nacional e estrutura de mercado da indústria); 2) nível organizacional (por exemplo, estratégia organizacional e estrutura organizacional); 3) nível da subunidade (por exemplo, ambiente da empresa operacional, estratégia da unidade de negócios e tamanho do departamento) e; 4) nível individual (por exemplo, conhecimento individual).

Levando em consideração que a teoria contingencial é marcada expressamente por defender que não há uma única maneira de gerenciar uma organização, este trabalho adotou

cinco fatores amplamente tratados na literatura, a saber: 1) ambiente; 2) tecnologia; 3) estratégia; 4) porte e; 5) estrutura, os quais têm o potencial de influenciar no desenho do controle gerencial destas organizações (Chenhall, 2003). Os fatores são abordados a seguir.

Fator Contingencial Ambiente

Conforme Löfsten e Lindelöf (2005), o ambiente pode ser entendido como um termo que é utilizado para analisar várias características pertencentes ao ambiente organizacional e que têm influência no sistema de controle gerencial das empresas.

Nesta pesquisa são utilizados os itens propostos por Hansen e Van Der Stede (2004) e Guerra (2007), a saber: a) atitude da concorrência; b) competição por mão-de-obra; c) competição por conta de matéria prima/insumos; d) tecnologia no processo produtivo; e) restrições legais, políticas e econômicas; f) gostos dos clientes; g) diversidade dos produtos; h) diversidade da tecnologia; i) diversidade dos mercados; j) mercado inchado; i) empresas ditam as regras do setor e; h) barreira de entrada para outras empresas.

De acordo Hansen e Van Der Stede (2004) e Guerra (2007), entende-se que o fator ambiente tem alta relevância para compreender as nuances das organizações empresariais e os itens tratados ajudaram a captar de que forma os hotéis reagem a eles.

Fator Contingencial Tecnologia

A tecnologia é considerada um fator contingencial pioneiro, uma vez que foi o primeiro a ser abordado nas pesquisas contingenciais. Entretanto, os achados das pesquisas ao longo dos anos não foram satisfatórios (Donaldson, 2015).

Os fatores de tecnologia considerados nesta pesquisa, conforme Hyvönen, (2007), Decker, Groot e Schoute, (2007) e Leite, Diehl e Manvailer (2015) são: a) comércio eletrônico; b) gerenciamento da relação com o cliente; c) gerenciamento da cadeia de suprimentos; d) armazenamento de dados; e) troca de dados de maneira eletrônica; f) sistema integrado de Gestão (ERP); g) um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos; h) mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos e; i) múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos.

Fator Contingencial Estratégia

A estratégia é um meio pelo qual os gestores são influenciados pela natureza do ambiente externo, os mecanismos estruturais, cultura e controle para tomar decisões (Chenhall, 2007). Para este autor, a estratégia da organização será definida por estes fatores.

Os fatores de estratégia considerados na pesquisa, conforme Hansen e Van Der Stede, (2004) e Miles, Snow, Meyer e Coleman Jr. (1978) são: a) buscar alta qualidade do produto; b) oferecer suporte aos clientes do produto; c) desenvolver características únicas do produto; d) a imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência; e) investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência; f) possuir um preço de venda menor do que o da concorrência; g) focar em produtos e mercados que já atuam; h) ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos e; i) atender novos mercados e oferecer novos produtos após demonstração da sua viabilidade.

Fator Contingencial Porte

Conforme Abdel-Kader e Luther (2008), uma questão relacionada ao porte da empresa é que as maiores organizações possuem mais recursos para a adoção de práticas gerenciais mais sofisticadas do que as organizações de menor porte. Assim, entende-se que quanto menor o porte (tamanho) da organização menor a chance destas empresas utilizarem práticas modernas de contabilidade gerencial.

Para Oliveira e Callado (2018), o fator contingencial ‘tamanho da organização’ inicia as discussões sobre os fatores contingenciais internos que tem capacidade de interferir nas práticas gerenciais de controle utilizadas pela organização. Segundo Donaldson (2015), o porte organizacional refere-se ao número de pessoas em uma organização e ao passo que o porte aumenta, o número de pessoas que se reportam diretamente ao CEO torna-se abaixo do nível ideal, assim é necessária a inclusão de um nível intermediário de gerenciamento.

Nesta pesquisa será utilizada a classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) que trata o tamanho da empresa pela quantidade de funcionários que a organização detém em seu quadro.

Fator Contingencial Estrutura

Para Chenhall (2007), o fator contingencial ‘estrutura organizacional’ se firma nos formatos da organização que influenciam em vários aspectos, como eficiência do trabalho, motivação dos funcionários, fluxos das informações e o próprio sistema de controle.

Os fatores de estrutura considerados na pesquisa, conforme Baines e Langfield-Smith (2003) são: a) estímulo à execução de tarefas por equipes de trabalho; b) possibilidade de execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho; c) utilização de programas de treinamento para qualificar os gestores; d) utilização de programas de treinamento para qualificar os empregados; e) estímulo à gestão participativa; f) possui poucos níveis hierárquicos; g) estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado; h) estrutura funcional e; i) estrutura divisional.

3 Procedimentos Metodológicos

Neste item é apresentado o percurso metodológico desenvolvido nesta pesquisa para que fosse alcançado o objetivo proposto no início deste trabalho. Inicialmente são apresentados o universo e a amostra da pesquisa. Na sequência são apresentados os itens do constructo da pesquisa (questionário) e os procedimentos adotados para auxiliar na análise dos dados.

3.1 População da Pesquisa

A população da pesquisa foi composta por empresas hoteleiras localizadas nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco. A justificativa para a escolha desses municípios se deu pela alta concentração de unidades hoteleiras. Conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2012), 43,3% dos estabelecimentos do estado de Pernambuco encontravam-se em Recife, seguido pelo município de Ipojuca.

Para fins de identificação da população estudada foi utilizado o Cadastro de Prestadores de Serviços Turísticos- CADASTUR (Brasil, 2019), que se encontra no *site* do

Ministério do Turismo. Neste cadastro, consta a lista de empresas prestadoras de serviços de hospedagem no Brasil, permitindo a identificação, por município, de todos os estabelecimentos cadastrados no *site* do Governo Federal.

A lista do CADASTUR apresenta um quantitativo de 63 empresas distribuídas nos dois municípios, sendo 43 localizadas em Recife e 20 em Ipojuca. Para se chegar a esse quantitativo, foram excluídos da lista, pousadas, *hostels* e empresas que estavam associadas apenas à administração de imóveis. Dessa forma, a pesquisa foi realizada somente com estabelecimentos classificados como hotéis.

3.2 Coleta de Dados

O método de coleta aplicado para a realização desta pesquisa foi o de levantamento do tipo (*survey*). Para este estudo, optou-se pela utilização de um questionário que está dividido em 2 seções, o qual contempla um total de 63 questões que foram respondidas pelos gestores das organizações. É composto por questões objetivas e em sua maioria utiliza a escala *likert* de 5 pontos para medir o nível de importância de cada variável.

3.3 Procedimentos de coleta e de análise dos dados

Este subtópico tem a finalidade de apresentar e discutir sobre os procedimentos e os dados obtidos na aplicação do questionário junto aos gestores dos hotéis participantes do CADASTUR, localizados nas cidades de Recife e Ipojuca, no estado de Pernambuco. A coleta de dados ocorreu no período de 14 de outubro de 2019 a 03 de janeiro de 2020.

As respostas foram obtidas pessoalmente, nas quais essas eram marcadas no questionário impresso, e encaminhadas por e-mail, nos quais foram marcadas pela plataforma *Googleforms*. Foram recebidas 16 respostas válidas que resultaram em uma taxa de 25,4%, em relação ao universo da pesquisa, cujos dados foram organizados em planilha eletrônica. Quanto ao tratamento dos dados, foi utilizado o *software Gretl-2019d for Windows* como ferramenta de auxílio.

O total de respostas recebidas em cada um dos dois municípios participantes do universo da pesquisa foi sete no município de Recife, que corresponde a 44% da amostra e nove no município de Ipojuca, que corresponde a 56%.

A análise dos dados foi realizada em duas etapas. Primeiramente, foram apresentados os resultados da estatística descritiva com as frequências absolutas e relativas. A segunda etapa ocorreu pela aplicação do teste não paramétrico de coeficiente de correlação de *Spearman* que se apresentou como sendo o mais adequado em virtude das características das variáveis investigadas que estão em escala ordinal.

Ressalta-se que para as análises, foram considerados os resultados que demonstraram ter a partir de 5% de significância estatística para se ter uma maior proximidade com a realidade. Para a análise, foram considerados os níveis de intensidade do tamanho da correlação discriminados pela regra de Thumb.

3.4 Variáveis Investigadas

Para atingir o propósito desta pesquisa, foram criadas variáveis que foram divididas por grupos e classificadas conforme a escala de mensuração. Foram criados dois grupos. No grupo I (fatores contingenciais), investigaram-se acerca das variáveis relativas à Ambiente

Organizacional, Tecnologia, Porte Empresarial, Estrutura Organizacional e Estratégia Empresarial, todas em escala ordinal.

No grupo II (Práticas de Contabilidade Gerencial), investigaram-se acerca das variáveis divididas em práticas de custeio e controle financeiro, práticas de avaliação de desempenho e práticas de orçamento.

Tabela 1

Variáveis referente as práticas da contabilidade gerencial

Custeio e controle financeiro	Avaliação de Desempenho	Orçamento
Controle de estoque	Custo/volume/lucro	Orçamento para controle de custos
Custos fixos e variáveis	Análise da lucratividade do serviço	Orçamento para planejamento
Avaliação do custo	Análise da lucratividade do cliente	Previsão de longo prazo
Custo-meta	Medidas não financeiras p/ processos	Orçamento baseado em atividades
Custeio baseado em atividade	Medidas não financeiras p/ clientes	Orçamento flexível
Gestão de custos interorganizacionais	Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	Orçamento base zero
<i>Open book accounting</i>	Benchmarking das atividades	
	Benchmarking dos serviços	
	Análise da cadeia de valor	

Fonte: dados da pesquisa.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Para uma maior compreensão no tocante à análise dos resultados, este tópico está dividido em dois blocos de análise: o primeiro consiste na apresentação da estatística descritiva dos dados; e no segundo, os resultados advindos com a aplicação do teste não paramétrico coeficiente de correlação de *Spearman*.

4.1 Estatística Descritiva

Neste primeiro bloco de análise são apresentados os resultados da pesquisa na forma de estatística descritiva que foram obtidos após os tratamentos dos dados. Os resultados estão dispostos em forma de frequência relativa e absoluta de acordo com suas ocorrências.

Informações relacionadas ao uso das práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento

Neste tópico são apresentados os resultados das práticas da contabilidade gerencial que foram investigadas nesta pesquisa e que estão dispostas na seção 4 do questionário. As práticas “realiza modelos de controle de estoque”, “separação de custos fixos e variáveis” e “avaliação de custo da qualidade do produto/serviço prestado” foram as práticas de custeio e controle financeiro apontadas como sendo as mais utilizadas. A prática que se mostrou ser menos utilizada foi “realiza *open book accounting*”, considerando que 50% dos gestores disseram não utilizar esta ferramenta.

Quanto ao uso das práticas de avaliação de desempenho, apenas duas práticas, a saber: “medidas não financeiras para empregados” e “medidas não financeiras para os clientes” não

foram apontadas como sendo utilizadas pela maioria dos gestores. Dentre as práticas de avaliação de desempenho, as que demonstraram ser mais utilizadas foram as seguintes: “análise da relação custo/volume/lucro” e “análise de lucratividade do produto/serviço”.

As práticas de orçamento que apresentaram maior utilização pelos gestores foram “realiza orçamento para controle de custos” e “realiza orçamento para planejamento”; e a prática que foi apontada como a de menor utilização foi “realiza orçamento base zero”.

No próximo bloco de análises, constam os resultados apresentados pelo teste de coeficiente de correlação de *Spearman (r)* das práticas da contabilidade gerencial relacionadas com os fatores da teoria contingencial.

4.2 Análise Inferencial

Este tópico destina-se à apresentação e à análise dos resultados obtidos na pesquisa por intermédio da estatística inferencial. As práticas da contabilidade gerencial foram relacionadas com as demais variáveis e observadas com quais elas demonstraram ter uma relação estatisticamente significativa, observando o nível de 5% de significância.

Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

A Tabela 2 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, considerando os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial ambiente e práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 2

Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

Fator Contingencial Ambiente \ Práticas de custeio e controle financeiro	Realiza modelo de controle de estoque	Separação de custos fixos e variáveis	Avaliação de custo da qualidade do produto/serviço prestado	Aplica metodologia do custo-meta	Custeio baseado em atividade	Gestão de custos interorganizacionais	Realiza Open Book Accounting
Atitudes da Concorrência	-0,516**	0,071	-0,183	0,414	0,697***	0,006	0,156
Competição por mão-de-obra	-0,181	0,520**	0,236	0,455	0,514**	-0,039	0,275
Competição por compra de insumos	0,198	0,465	0,495	0,757***	0,284	0,249	0,423
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0,186	0,385	0,622**	0,834***	0,506**	0,573**	0,535**
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0,107	-0,043	0,150	0,366	0,095	0,627**	0,676***
Gostos e preferências dos clientes	0,174	0,404	0,412	0,171	0,150	0,359	0,568**
Diversidade dos produtos encontrados no	0,174	0,404	0,412	0,171	0,150	0,359	0,568**

mercado								
Diversidade de tecnologia adotada na produção	-0,056	0,511**	0,419	0,522**	0,681***	0,296	0,426	
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	-0,024	0,239	0,341	0,098	0,305	0,313	0,517**	
Muita empresa para pouco mercado	-0,306	-0,045	-0,218	0,148	0,401	0,034	-0,010	
Poucas empresas ditam as regras do setor	-0,367	-0,024	-0,301	0,315	0,366	-0,148	-0,294	
Há grandes entraves dificultando a entrada de outros hotéis	-0,242	0,233	0,121	0,260	0,315	0,126	0,241	

Nota: ** Nível de significância de 5%; *** Nível de significância de 1%.

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Quando analisada a relação do fator contingencial “ambiente” com as práticas de custeio e controle financeiro, observou-se que a prática “realiza modelo de controle de estoque” foi a única que apresentou correlação negativa de intensidade moderada quando relacionada ao fator “atitudes da concorrência”. A prática “separação dos custos fixos e variáveis” apontou correlação direta de intensidade moderada com os fatores “competição por mão-de-obra” e “diversidade de tecnologia adotada na produção”, e a prática “avaliação de custos da qualidade serviço prestado” demonstrou correlação positiva e moderada com o fator “tecnologia para o processo produtivo”.

Considerando os resultados, infere-se que quanto maior o nível de tecnologia adotado nos hotéis para auxiliar no processo de produção, seja ele na gestão de reservas ou produção de relatórios, maior é a preocupação com a qualidade do serviço e a avaliação dos custos para manter a qualidade dentro dos níveis aceitáveis pela organização.

A prática “aplica metodologia do custo-meta” apontou uma correlação positiva e de intensidade alta com dois fatores, a saber: “competição por compra de insumos” e “tecnologia necessária para o processo produtivo”. Esta mesma prática também demonstrou correlação positiva, mas moderada com o fator “diversidade de tecnologia adotada na produção”.

Nesse sentido, entende-se que quanto mais os fatores interferem na dinâmica da empresa, mais é importante que se utilizem das práticas de custeio e se detenha o controle financeiro das operações empresariais. O custo meta caracteriza-se como uma prática moderna e foi a que apresentou mais intensidade na correlação com duas variáveis do fator ambiente.

O “custeio baseado em atividade” evidenciou correlação moderada e positiva com os fatores “atitudes da concorrência”, “competição por mão-de-obra”, “tecnologia necessária para o processo produtivo” e “diversidade de tecnologia adotada na produção”. O entendimento dessa relação ocorre que a prática de custeio baseado em atividade só é possível com a implementação de ferramentas tecnológicas que possibilitem a mensuração e rateio para os centros de custos existentes na organização.

Quanto à “gestão de custos interorganizacionais”, esta prática apresentou correlação moderada e positiva com os fatores “tecnologia necessária para o processo produtivo” e “restrições legais, políticas e econômicas do setor”. Assim, como a tecnologia implementada na organização tem a capacidade de auxiliar na mensuração dos centros de custos de uma organização, esta prática também se relaciona com a gestão de custos interorganizacionais,

pois tem a função de reduzir os custos, aumentar o valor de negócio e rentabilizar os produtos/serviços (Cooper, & Slagmulder, 2003).

A prática “realiza *open book accounting*” foi a que mais teve ocorrência quando relacionada com as variáveis do fator contingencial ambiente. Esta prática apresentou correlação positiva e de intensidade moderada com 5 (cinco) fatores, a saber: “tecnologia necessária para o processo produtivo”; “restrições legais, políticas e econômicas do setor”; “gostos e preferências dos clientes”; “diversidade dos produtos encontrados no mercado”; e “diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa”.

Com esses resultados, infere-se que os hotéis participantes da pesquisa estão preocupados com a redução de custos e otimização de resultados, uma vez que estes se apresentam como objetivos principais da prática “realiza *open-book accounting*” (Aguiar, Rezende, & Rocha, 2008). A correlação apontada foi positiva, interpreta-se que quanto mais os fatores contingenciais “ambiente” influenciam na organização, mais se utiliza o compartilhamento das informações contábeis com a rede de fornecedores.

Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de avaliação de desempenho

O fator “atitudes da concorrência” apresentou uma correlação positiva e de intensidade alta quando relacionado à prática “análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes”, o que evidencia que de fato há uma preocupação em analisar o que os outros hotéis apresentam ao mercado.

O fator “competição por mão-de-obra” apontou correlação moderada e positiva apenas com a prática ‘análise de lucratividade por cliente’. No entanto, o fator “competição por compra de insumo” se correlacionou com 5 (cinco) práticas, a saber: “análise da relação custo/volume/lucro”, “medidas não financeiras para os empregados”, “medidas não financeiras para os clientes”, “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado” e “medidas não financeiras para processos internos”. Este último fator demonstrou correlação mais intensa que as 4 (quatro) primeiras práticas.

Quando o fator “competição por compra de insumo” aponta correlação com a prática “custo/volume/lucro” infere-se que o gestor entende o quão é importante obter os insumos ao melhor preço possível, observando a qualidade, pois ele sabe qual a margem de custo que se deve trabalhar para manter os resultados da organização positivos.

O último fator que apresentou relação estatisticamente significativa com as práticas de avaliação de desempenho foi “há grandes entraves dificultando a entrada de outros hotéis” que apontou correlação positiva e de intensidade moderada com “análise de lucratividade por cliente”, “medidas não financeiras para os empregados” e “medidas não financeiras para os clientes”.

As análises financeiras são de suma importância dentro de uma organização. No entanto, se percebe uma evolução na utilização de indicadores não financeiros que são igualmente importantes dentro de uma organização que trata diretamente com os clientes e avaliam os funcionários que irão tratar diretamente com o público.

Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de orçamento

O fator “tecnologia necessária para o processo produtivo” apontou correlação positiva e moderada com a prática “previsão de longo prazo”. A variável “restrições legais, políticas e econômicas do setor” foi o que mais obteve relação, pois apresentou correlação com 5 (cinco)

práticas de orçamento: “previsão de longo prazo”, “orçamento baseado em atividades”, “realiza orçamento para controle de custos”, “realiza orçamento para planejamento”, e “possui orçamento flexível”.

As duas primeiras apresentaram correlação positiva e alta e as demais uma correlação positiva e moderada. A prática “orçamento baseado em atividade” foi a que demonstrou correlação mais intensa. Esta prática serve como auxílio gerencial para mensurar a quantidade de equipamentos e funcionários necessários para atender o que foi idealizado para o período.

Os fatores “gostos e preferências dos clientes”, “diversidade dos produtos encontrados no mercado” e “diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa” apresentaram correlação positiva e de intensidade moderada com apenas uma prática de orçamento que foi “possui orçamento flexível”. Com isso, pode-se inferir que as empresas estão dispostas a investir em mudanças para assim captarem novos clientes oferecendo novos serviços.

Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de custeio e controle financeiro

Das 63 relações analisadas, 13 apontaram ter correlação estatisticamente significativa. O fator “gerenciamento da relação com o cliente” apresentou correlação positiva e de intensidade moderada com as práticas “separação de custos fixos e variáveis” e “custeio baseado em atividade”. O fator “gerenciamento da cadeia de suprimentos” apresentou correlação positiva moderada e alta com as práticas “aplica metodologia do custo-meta” e “custeio baseado em atividade”, respectivamente.

O fator “armazenamento de dados” apontou correlação positiva e moderada com a prática “separação de custos fixos e variáveis” e correlação positiva e de alta intensidade com “aplica metodologia do custo-meta” e “custeio baseado em atividade”. Quanto à variável “sistema integrado de gestão”, obteve-se correlação positiva e alta com a prática “aplica metodologia do custo-meta” e uma correlação moderada com “separação de custos fixos e variáveis” e com “custeio baseado em atividade”.

Finalizando as relações analisadas, observa-se que o fator “múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos” apontou correlação positiva moderada e alta com duas práticas: “separação de custos fixos e variáveis” e “aplica metodologia do custo-meta”, respectivamente.

Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de avaliação de desempenho

Esta análise foi a que apresentou maior número de ocorrências de correlação dentre todos os grupos de variáveis que foram investigadas. Para que a análise se torne mais objetiva, foram tratadas as correlações que se apresentaram com intensidade alta de acordo com a regra de Thumb para interpretação do tamanho do coeficiente de correlação.

O fator “gerenciamento da relação com o cliente” apresentou correlação positiva e alta com as práticas “análise da relação custo/volume/lucro”, “análise de lucratividade do produto/serviço” e “análise de cadeia de valor”. Enquanto a variável “gerenciamento da cadeia de suprimentos” obteve correlação positiva e alta com apenas uma prática de avaliação de desempenho que foi “análise de cadeia de valor”.

Obtiveram-se três correlações positivas e altas quando se relaciona o fator contingencial “mais de um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e

flexibilidade moderada nos processos” com as práticas “medidas não financeiras para processos internos”, “realiza *benchmarking* para alguma atividade” e “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado”. O último fator foi o que mais apresentou relação com as práticas, quatro ocorrências no total.

O fator contingencial “múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos” apontou correlação positiva e de alta intensidade com “análise da relação custo/volume/lucro”, “medidas não financeiras para processos internos”, “realiza *benchmarking* para alguma atividade” e “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado”.

Relação entre o fator contingencial porte empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento

Dentre os três grupos de práticas que foram analisados, o que apontou mais ocorrências de correlação com o fator Porte foi o das práticas de “avaliação de desempenho”. As práticas desse grupo que demonstraram correlação positiva e de intensidade moderada com o porte foram: “análise da relação custo/volume/lucro”, “medidas não financeiras para processos internos”, “medidas não financeiras para os empregados”, “medidas não financeiras para os clientes”, “realiza *benchmarking* para alguma atividade” e “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado”.

Considerando que as correlações foram todas positivas, entende-se que quanto maior for o porte da empresa, mais a empresa se utiliza de práticas de avaliação de desempenho, sendo essa uma preocupação efetiva nas empresas pesquisadas. O fator contingencial “porte” também apresentou correlação positiva e moderada com a prática “aplica metodologia do custo-meta”.

Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de custeio e controle financeiro

O quarto e penúltimo grupo de fatores contingenciais analisados foi estrutura organizacional. Este fator apresentou correlação com apenas duas práticas de custeio e controle financeiro. O fator “estrutura flexível com rápida adaptação às mudanças” apresentou correlação positiva e moderada com a prática de “gestão de custos interorganizacionais” e o fator “estrutura funcional (cada atividade com departamento especializado)” apresentou uma correlação positiva de intensidade alta com a prática “aplica metodologia do custo-meta”.

A correlação entre o fator contingencial “estrutura flexível com rápida adaptação às mudanças” com a prática “gestão de custos interorganizacionais” pode ser explicada pelo fato de que quanto mais flexível for a estrutura da empresa, com rápida adaptação às mudanças, mais fácil se torna a prática de gestão de custos em cadeia.

A outra correlação com significância estatística está associada ao fator contingencial “estrutura funcional” com “aplica a metodologia do custo-meta”, pode ser entendida a partir do fato de que a empresa mantendo departamento especializado facilita com que ela consiga executar melhor as práticas de contabilidade gerencial.

Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de avaliação de desempenho

Os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)* entre os grupos de variáveis, “fator contingencial estrutura organizacional” e as práticas de “avaliação de desempenho” mostram que apenas dois fatores não demonstraram correlação com nenhuma das dez práticas de avaliação de desempenho que foram analisadas. O fator “estimula a gestão participativa” evidenciou correlação positiva e alta com as práticas “realiza *benchmarking* para alguma atividade” e “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado”.

O fator “estrutura flexível com rápida adaptação às mudanças” se correlacionou positivamente e com intensidade alta com “medidas não financeiras para os empregados” e “análise da cadeia de valor”. O fator “estrutura funcional (cada atividade com departamento especializado)” apresentou correlação com as práticas “medidas não financeiras para processos internos” e “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado”, também com intensidade alta e diretamente proporcional.

A correlação entre os fatores contingenciais “estrutura organizacional” com as práticas de contabilidade gerencial “avaliação de desempenho” se mostrou relevante, pois abrangeu trinta das noventa possíveis relações com significância estatística. Esse resultado apresenta que a adoção de práticas de contabilidade gerencial, no que tange à avaliação de desempenho, está mais relacionada à estrutura como a empresa está organizada do que as práticas de custeio e controle financeiro.

Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro

O último fator investigado com as práticas de contabilidade gerencial foi a “estratégia empresarial”. De acordo com os resultados obtidos, observa-se que o fator “desenvolve características únicas do produto” apontou correlação positiva e moderada com a prática “separação de custos fixos e variáveis”.

O fator “busca que a imagem da empresa seja a melhor dentre os concorrentes” foi o que mais apresentou ocorrências de correlação, totalizando três, sendo que com “separação de custos fixos e variáveis”, a correlação foi positiva e de intensidade alta. As demais também foram positivas, mas se apresentaram em intensidade moderada. Em relação ao fator “investir em pesquisa e desenvolvimento mais que as concorrentes” também demonstraram correlações de intensidade alta e positiva, mas com a prática “aplica metodologia do custo-meta”.

É importante destacar nesta análise que a adoção de uma estratégia empresarial determina todas as ações da empresa. Dessa forma, exigem-se tomadas de decisão que devem estar sustentadas por informações que podem ser fornecidas pela contabilidade gerencial.

Sendo assim, entende-se que algumas correlações seriam importantes, tais como: “busca da alta qualidade do serviço prestado” com “avaliação da qualidade do produto/serviço prestado”, o que não ocorreu. Outra seria o fator contingencial “possuir um preço de venda menor do que a concorrência” que exige um rígido controle de custos, portanto é importante o “controle de estoque”, “separação de custos entre fixos e variáveis” e “aplicação do custo-meta”, o que também não foi observado nas correlações.

Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de avaliação de desempenho

Os resultados obtidos por meio da análise apresentaram as relações estatisticamente significativas entre o grupo que trata sobre as estratégias empresariais e as práticas de avaliação de desempenho. O fator “busca que a imagem da empresa seja a melhor dentre os concorrentes” apresentou correlação positiva e moderada com duas práticas, a saber: “análise do custo/volume/lucro” e “análise da cadeia de valor”.

O fator que apresentou mais correlações, todas positivas, foi “investir em pesquisa e desenvolvimento mais que as concorrentes” que obteve correlação alta com “realiza *benchmarking* para algum serviço prestado” e “análise de cadeia de valor”.

Com as seguintes práticas, a correlação foi moderada: “análise da relação custo/volume/lucro”, “análise de lucratividade por cliente”, “medidas não financeiras para processos internos”, “medidas não financeiras para os empregados”, “medidas não financeiras para os clientes” e “realiza *benchmarking* para alguma atividade”. Este fator é o que mais impacta no uso das práticas citadas, uma vez que das 10 obteve correlação com 8 delas.

A correlação negativa e significativa entre o fator “possuir um preço de venda menor do que a concorrência” e a prática “uso de medidas não financeiras para empregados”, se destaca, pois não era esperada. O fator “possuir um preço de venda menor do que a concorrência” envolve medidas econômico/financeiras, enquanto, a prática “uso de medidas não financeiras para empregados” gera informações não financeiras para a tomada de decisão em outra área da empresa.

5 Conclusão

O presente trabalho teve como objetivo analisar a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelos hotéis localizados nos municípios de Ipojuca e Recife no estado de Pernambuco. Quanto à análise da relação dos fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia), todos apresentaram pelo menos uma correlação estatisticamente significativa com alguma prática da contabilidade gerencial, destacando-se os fatores tecnologia e ambiente que foram os que apresentaram maior número de correlações com as práticas da contabilidade gerencial.

A partir dos resultados observados, pode-se considerar a presença de evidências significativas acerca das relações estatísticas identificadas entre os fatores contingenciais e algumas das práticas gerenciais consideradas, merecendo destaque as relações entre mensuração de desempenho e os fatores contingenciais tecnologia e estrutura organizacional.

Considerando que os fatores contingenciais determinam o modelo de gestão de cada empresa, pode-se concluir que as empresas investigadas estão adotando apenas, parcialmente, as práticas de contabilidade gerencial necessárias para um bom suporte à tomada de decisão de seus gestores. Entende-se, portanto, que essas empresas necessitam alinhar melhor a adoção de práticas de contabilidade gerencial aos seus fatores contingenciais de acordo com a literatura sobre gestão empresarial que trata acerca da teoria contingencial.

O presente trabalho buscou contribuir no tocante às discussões entre como os fatores contingenciais influenciam nas decisões gerenciais a serem tomadas pelas empresas. Ressalta-se que o tamanho da amostra se apresenta como um fator limitante da pesquisa. Para pesquisas futuras, indica-se aumentar o tamanho da amostra estudada e verificar outros fatores contingenciais que venham a ter relação com a gestão empresarial, principalmente após a

pandemia vivida que afetou grande parte dos setores econômicos, principalmente na atividade hoteleira.

Referências

- Abdel-Kader, M., & Luther, Robert. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>.
- Aguiar, A. B., Rezende, A. J. & Rocha, W. (2008). Uma análise da complementariedade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 5(1), 66-76.
- Almeida, K. K. N. de, & Callado, A. A. C. (2018). Evidências de isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial: um estudo entre empresas da indústria de água mineral da Paraíba. *Revista Ambiente Contábil*, 10(2), 23-43. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n2ID13161>
- Assunção, R. R., Luca, M. M. M. de, Vasconcelos, A. C. de, & Cardoso, V. I. da C. (2015). Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional. *ConTexto - Contabilidade Em Texto*, 14(28). Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/40956>
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young S. M. (2012). *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organization and Society*, 28(7-8), 675-698. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00102-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00102-2)
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista De Ciências Da Administração*, 16(38), 195-212. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n38p195>
- Borges, M. A., & Yamashita, A. P. (2006). *Gestão financeira para meios de hospedagem: hotéis, pousadas, hotelaria hospitalar e hospitalidade*. São Paulo: Atlas.
- Callado, A. A. C., & Amorim, T. N. G. F. (2017). Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. *Revista Evidenciação Contábil*, 5(2), 57-73. DOI:10.18405/recfin20170204
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbook of Management Accounting Research*, 1, 163-205. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01006-6](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01006-6)
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting*,

Organizations and Society, 28(2-3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1), 23-30.

Donaldson, L. (2015). Structural contingency theory. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 23(2). 609-614. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.73110-2>

Espejo, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Tese de doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.

Espejo, M. M. dos S. B., Costa, F., Cruz, A. P. C. da, & Almeida, L. B. de. (2009). 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*, 3(5), 25-43. <https://doi.org/10.11606/rco.v3i5.34730>

Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE*, 3(2), 1-18. <https://doi.org/10.13059/racef.v3i2.46>

Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.

Hansen, S. C., & Van Der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>

Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 343-366. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.001>

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2018). Brasil tem 2,4 milhões de leitos em sua rede de hospedagem. Recuperado em 10 de junho de 2019, de http://www.dadosefatos.turismo.gov.br/sondagens-conjunturais/sondagem-do-consumidor-inten%C3%A7%C3%A3o-de-viagem/item/download/717_63de2a2f3afea9df3dd2e5b3843da1c4.html.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2018). Pernambuco - Panorama. IBGE Cidades, 2018. Recuperado em 10 de junho de 2019, de <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pe/panorama>.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2012). Recuperado em 24 de agosto de 2019, de <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/>

[releases/14206-asi-75-da-capacidade-total-de-hospedes-nas-regioesmetropolitanas-se-conc-entram-nas-capitais.](#)

International Federation of Accountants - Ifac. (1998). *International management accounting practice statement: management accounting concepts*.

Junqueira, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência* (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.

Leite, E. G., Diehl, C. A., & Manvailer, R. H. M. (2015). Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 11(2), 85-107. doi:10.4270/ruc.2015213

Löfsten, H., & Lindelöf, P. (2005). Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting: an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, 25(7), 725-738. <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2004.01.007>

Marques, L., Sell, F. F., Lavarda, C. E. F., & Zonatto, V. C. da S. (2017). Artefatos da contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de ciências contábeis da região sul do brasil. *ConTexto - Contabilidade Em Texto*, 16(34).

Miles, R. E., Snow, C. C. Meyer, A. D., & Coleman Jr. H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, 3(3), 546-562. <https://doi.org/10.2307/257544>

Ministério do Turismo. (2019). Recuperado em 14 de julho de 2019, de <http://www.turismo.gov.br/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/12451-hotelaria-projeta-investimentos-e-aumento-de-faturamento-em-2019.html>.

Ministério do Turismo (2019). CADASTUR. Recuperado em 06 de julho de 2019, de <https://cadastur.turismo.gov.br/hotsite/#!/public/sou-turista/inicio>.

Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: Uma Avaliação em Organizações não Governamentais (ONGS) Brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 92-109. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110105>

Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)

Panosso, A., Camacho, R. R., Espejo, M. M. dos S. B., & Abbas, K. (2017). Influência das ferramentas de controle gerencial no desempenho: estudo empírico em empresas industriais paranaenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 01-17. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i2.33462>

Reis, A. M. dos, & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de minas gerais e sua relação com porte e

desempenho financeiro. *Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 7(4). <https://doi.org/10.17524/repec.v7i4.997>

Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras* (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.

Souza, M. A., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista contabilidade e finanças*, 32, 40-57. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000200003>

Tillema, S. (2005). 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*, 16(1), 2005. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.001>