

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL À LUZ DA TEORIA CONTINGENCIAL: UM ESTUDO NOS HOTÉIS DOS MUNICÍPIOS DE RECIFE E IPOJUCA DO ESTADO DE PERNAMBUCO

Samara Lima Sobrinho

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: samsobrinho1612@gmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado

Universidade Federal da Paraíba

E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

O objetivo deste estudo foi 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. Para a consecução da pesquisa foram enviados questionários para os 63 hotéis incluídos no Cadastro de Prestadores de Serviços Turísticos (CADASTUR) do Ministério do Turismo, os quais obteve-se 16 respostas válidas, o que gerou uma taxa de resposta de 25,39%. Para análise dos resultados utilizou-se da estatística descritiva e o teste de coeficiente de correlação de Spearman ao nível de 5% de significância. 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.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais. Práticas de Contabilidade Gerencial. Hotéis em 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 et al., 2012, p. 2).

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 butique.

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.

Espejo et al. (2009) afirmam que o crescente desenvolvimento de pesquisas realizadas sob a ótica de abordagens organizacionais sugerem 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.

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.

Segundo Callado e Amorim (2017), 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 e conforme os mesmos autores, a competitividade é sinônimo de sobrevivência para este setor.

Considerando a discussão apresentada de que é relevante o estudo de teorias alternativas que discutem variáveis de análise para a compreensão da contabilidade gerencial que as pesquisas na área contábil são aplicadas e devem fornecer novas percepções para a prática, que é importante identificar e entender os fatores que influenciam a adoção das práticas de contabilidade gerencial por meio de pesquisas realizadas sob a ótica de abordagens organizacionais, que o setor hoteleiro é complexo e necessita ter seus controles bem definidos, o que o torna um ambiente propício a investigações acadêmicas, e 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, esta pesquisa tem o objetivo de analisar a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas nos hotéis localizados nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco.

Castro (1997) afirma que a justificativa de um estudo científico precisa atender pelo menos três aspectos, a saber: importância, originalidade e viabilidade. No tocante a este estudo, o aspecto da importância se dá pela representatividade do setor hoteleiro na economia do estado de Pernambuco. Conforme publicação do site do Ministério do Turismo, o referido estado prevê um crescimento no faturamento de 56,3% nas hospedagens para o ano de 2019 em comparação ao ano anterior.

Este estudo atendeu ao aspecto referente à originalidade, pois, a partir da realização de uma revisão de literatura, notou-se que as práticas da contabilidade gerencial já foram testadas com diversas teorias em vários segmentos econômicos, mas nas empresas hoteleiras do estado de Pernambuco não foi encontrado nenhuma pesquisa, o que indica que há 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. Nesse sentido, o presente trabalho atendeu ao terceiro aspecto que justifica a realização de um trabalho que é a sua viabilidade em ser executado.

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, pois, conforme realização de pesquisa bibliográfica não foi observado a realização de estudos que buscassem identificar as relações existentes entre as práticas da contabilidade gerencial e a teoria contingencial para os hotéis localizados nesses municípios.

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 et al., 2016).

Esta pesquisa utilizará a nomenclatura trazida por Almeida e Callado (2018), tomando como base apenas as práticas de contabilidade gerencial listadas 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 et al., 2014; PANOSSO et al., 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 trará 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).

Para Donaldson (2015), 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. 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 nos subtópicos 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 pelos trabalhos de 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 com os trabalhos citados acima, 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 itens do fator tecnologia das empresas hoteleiras considerados nesta pesquisa, conforme Hyvönen, (2007) , Decker, Groot e Schoute, (2007) e Leite, Diehl e Manvailor, (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.

O fator tecnologia é essencial para entender como os hotéis participantes deste estudo estão utilizando e qual o impacto desse uso nos resultados da empresa.

Fator Contingencial Estratégia

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

Os itens da variável estratégia das empresas de hotelaria considerados na pesquisa, conforme Hansen e Van Der Stede, (2004) e Miles et al. (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 necessário 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 itens do fator estrutura das empresas hoteleiras 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

Nesta parte, é apresentado o percurso metodológico desenvolvido nesta pesquisa para que fossem alcançados os objetivos propostos no início deste trabalho. Inicialmente são apresentados o universo e a amostra da pesquisa e explicado os critérios adotados, na sequência são demonstrados os itens do constructo da pesquisa (questionário) e descrito 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 IBGE (2012) divulgou que 43,3% dos estabelecimentos do estado de Pernambuco encontravam-se em Recife, seguido pelo município de Ipojuca, que concentrava 25,3%. Mesmo que esses dados tenham sido publicados em 2012, foi constatado que ainda se mantém próximo a essas

proporções quando se olha a relação de estabelecimentos na lista do Ministério do Turismo (MTur) (BRASIL, 2019).

Para fins de identificação da população estudada foi utilizado o cadastro do CADASTUR (BRASIL, 2019), que se encontra no *site* do Ministério do Turismo, o qual lista as 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 no município de Recife e 20 no município de 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 junto aos estabelecimentos classificados como hotéis.

3.2 COLETA DE DADOS

Instrumento de 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.

Na perspectiva que o questionário fosse preenchido de maneira que as respostas retratem de forma fidedigna a realidade, foi realizado um pré-teste do instrumento junto a 2 (dois) gestores de hotéis localizados na cidade de João Pessoa (PB) e um professor do curso de hotelaria da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), os quais indicaram algumas alterações que foram realizadas no instrumento para uma melhor compreensão por partes dos participantes da pesquisa.

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, foi apresentado 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, foi considerado os níveis de intensidade do tamanho da correlação discriminados pela regra de Thumb.

3.3 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), investigou-se acerca das variáveis relativas a Ambiente Organizacional, Tecnologia, Porte Empresarial, Estrutura Organizacional e Estratégia Empresarial, todas em escala ordinal.

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

Quadro 1 – Variáveis referente as práticas da contabilidade gerencial.

Custeio e controle financeiro	Av. 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: elaborado pelos autores.

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; o 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 que foram apontadas como sendo utilizadas pela maioria dos gestores dos hotéis. A prática que mostrou-se ser menos utilizada foi ‘realiza *open book accounting*’, pois 50% disseram não utilizar esta ferramenta.

Quanto ao uso das práticas de avaliação de desempenho, de acordo com as respostas dos gestores, apenas duas práticas ‘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 ‘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’.

O próximo bloco de análises consta 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 1 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial ambiente e práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 1 – 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	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 mercado	0,174	0,404	0,412	0,171	0,150	0,359	0,568**
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

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

Fonte: Dados da pesquisa, 2020.

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’. 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: ‘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’, 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; este, 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 relacionadas com as variáveis do fator contingencial ambiente. A mesma apresentou correlação positiva e de intensidade moderada com 5 (cinco) fatores, sendo eles: ‘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 esse resultado, 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 utiliza-se 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: ‘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 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, este 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’. 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 entre as variáveis, 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 outras duas: ‘separação de custos fixos e variáveis’ e ‘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, serão 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 relacionamos 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 empresarial da empresa 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 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’. Para a ‘práticas de Orçamento’ nenhuma mostrou ter correlação estatisticamente significativa com o porte empresarial, apesar dessas práticas serem bem utilizadas pelas empresas, a exceção da prática ‘orçamento base zero’, em que 75% das empresas apontam na direção de que não utilizam.

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, envolvendo empresas à jusante e à montante que se encontram na cadeia.

A outra correlação com significância estatística observada, o 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 mostra 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)’ demonstrou 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 nos faz entender 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 trazido pela teoria contingencial para análise das relações 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 demonstrou correlação 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 aparecerem nesta análise, 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 apareceu nas correlações observadas.

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: ‘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’ chamou a atenção porque não era esperada, haja vista o fator ‘possuir um preço de venda menor do que a concorrência’ envolver medidas econômico/financeiras; enquanto, a prática ‘uso de medidas não financeiras para empregados’ gera informações não financeiras para tomadas de decisão em outra área da empresa.

5 CONCLUSÕES

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. Para tanto foi realizada, inicialmente, uma análise descritiva dos dados pesquisados, a qual revelou 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 do orçamento para controle de custos; e f) realização do orçamento para planejamento.

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.

Na análise realizada das correlações, observou-se que o maior número de correlações ocorreu entre o fator contingencial ‘tecnologia’ e a prática de contabilidade gerencial ‘avaliação de desempenho’, que de um total de 90 correlações possíveis, 38 foram significativas, o que representou 42,2%. A segunda maior correlação observada também envolveu a prática ‘avaliação de desempenho’ quando relacionada com o fator ‘estrutura organizacional’ o qual apresentaram 30 correlações significativas de um total de 90 possíveis, o que representou 33,3%. Já, o fator ‘ambiente organizacional’ e a prática ‘custeio e controle financeiro’ apresentaram 18 correlações significativas de um total de 84, o que representou 21,4%. As outras nove análises, dos grupos de fatores e práticas observadas, tiveram uma quantidade de correlações significativas inferiores a 21% das correlações analisadas.

Ao analisar as práticas de contabilidade gerencial, observa-se que a ‘avaliação de desempenho’ foi a que apresentou o maior número de correlações com os fatores contingenciais, enquanto as práticas de ‘orçamento’ foi a que apresentou o menor número de correlações com os esses fatores. Considerando que os fatores contingenciais determinam o modelo de gestão de cada empresa, pode-se concluir que as empresas da amostra pesquisada 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. Entretanto, maior parte das respostas coletadas ocorreu de forma presencial e muitos dos respondentes foram os *controllers*, visto que uma parte considerável dos hotéis detinham esse profissional por serem de grande porte. 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, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- AGUIAR; A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementariedade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, v. 5, n. 1, p. 66-76, 2008.
- ALMEIDA, K. K. N. de; CALLADO, A. A. C. Evidências de isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial: um estudo entre empresas da indústria de água mineral da Paraíba. *Revista Ambiente Contábil.*, v. 10. n. 2. p. 23-43. 2018.
- ASSUNÇÃO, R. R. Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional. *Contexto*, v. 14, n. 28, p. 68-82, 2014.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organization and Society*, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.
- BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, v. 16, n. 38, p. 196-212, 2014.
- BORGES, M. A.; YAMASHITA, A. P. *Gestão financeira para meios de hospedagem: hotéis, pousadas, hotelaria hospitalar e hospitalidade*. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. Ministério do Turismo, 2019. Disponível em: <http://www.turismo.gov.br/%C3%BAltimas-not%C3%ADcias/12451-hotelaria-projeta-investimentos-e-aumento-de-faturamento-em-2019.html>. Acesso: 4 jul. 2019.
- BRASIL. Ministério do Turismo. CADASTUR. Disponível em: <https://cadastur.turismo.gov.br/hotsite/#!/public/sou-turista/inicio>. Acesso: 6 de jul. 2019.
- CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. Competências da função de controller em hotéis de grande porte da região metropolitana do Recife. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.
- CASTRO, C. M. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGrawHill do Brasil, 1997.
- CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbook of Management Accounting Research*, v. 1, p. 163–205, 2007.
- CHENHALL, R. 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.

COOPER, R. SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, v. 17, n. 1, p. 23-30, 2003.

DONALDSON, L. Structural contingency theory. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, v. 23, 2. ed, p. 609-614, 2015.

ESPEJO, M. M. S. B. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. S. B. et al. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista Contabilidade e Organizações – RCO*, v. 3, n. 5 p. 25-43, 2009.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE*, v. 3, n. 2, p. 1-18, 2012.

GUERRA, A. R. *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Dorchester, UK, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 3, p. 343-366, 2007.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Brasil tem 2,4 milhões de leitos em sua rede de hospedagem. Agência IBGE Notícias, 2017. Disponível em: http://www.dadosefatos.turismo.gov.br/sondagens-conjunturais/sondagem-do-consumidor-inten%C3%A7%C3%A3o-de-viagem/item/download/717_63de2a2f3afea9df3dd2e5b3843da1c4.html. Acesso em: 10 jun. 2019.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pernambuco - Panorama. IBGE Cidades, 2018. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pe/panorama>. Acesso em: 10 jun. 2019.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Agência IBGE Notícias. Disponível em: <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-concentram-nas-capitais>. Acesso em: 24 ago. 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *International management accounting practice statement: management accounting concepts*. New York, 1998.

JUNQUEIRA, E. R. *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista universo contábil*, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LÖFSTEN, H.; LINDELÖF, P. Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting: an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, v. 25, n. 7, p. 725-738, 2005.

MARQUES, L. et al. Artefatos da contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de ciências contábeis da região Sul do Brasil. *Revista Contexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 34, p. 4-20, 2016.

MILES, R. E. et al. Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ONGS) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 11, n. 1, p. 92-109, 2018.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, v.5 n.4, 413-428. 1980.

PANOSSO, A. et al. Influência das ferramentas de controle gerencial no desempenho: estudo empírico em empresas industriais paranaenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 36, n. 2, p. 01-17, 2017.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. 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*, v. n. 4, p. 355-371, 2013.

SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista contabilidade e finanças*, USP, São Paulo, n. 32, p. 40-57, 2003.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 1, p. 101-129, 2005.