



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA**

SAMARA LIMA SOBRINHO

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

**RECIFE
2020**

SAMARA LIMA SOBRINHO

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE) como pré-requisito à obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

**RECIFE
2020**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S677p

Sobrinho, Samara Lima

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. - 2020.
93 f.

Orientador: Aldo Leonardo Cunha Callado.
Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2020.

1. Fatores contingenciais. 2. Práticas de contabilidade gerencial. 3. Hotéis em Pernambuco. I. Callado, Aldo Leonardo Cunha, orient. II. Título

CDD 658.151

SAMARA LIMA SOBRINHO

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de pesquisa: Estratégia, Desempenho e Controle.

Aprovada em: 27 de fevereiro de 2020.

BANCA EXAMINADORA



Prof^o. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado - Orientador
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof^o. Dr^a. Alessandra Carla Ceolin
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof^o. Dr^a. Christianne Calado Vieira de Melo Lopes
Universidade Federal de Pernambuco

Dedico este trabalho ao meu esposo Evaldo Silva, aos meus irmãos, Benalva, Dilian, Natanael (in memoriam) e Sara e à minha mãe Maria de Lourdes Sobrinho.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me permitir chegar até aqui, pois em meio a tantas limitações e adversidades encontradas no caminho, sempre pude contar com Sua bondade e compaixão.

Agradeço imensamente ao amor da minha vida, meu esposo Evaldo. Obrigada por sempre me apoiar e me incentivar a ser uma pessoa melhor a cada dia, agradeço a Deus por ter colocado você na minha vida.

Agradeço aos meus familiares por todo o apoio e valores que foram transmitidos a mim durante a vida, em especial a minha mãe que sempre buscou oferecer o melhor que estava ao seu alcance.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado por me orientar sempre de forma assídua e por sempre estar à disposição quando fosse necessário. Obrigada professor por me auxiliar nessa jornada!

Aos meus colegas de classe Andreza, Artur, Danilo, Erick, Lorena, Maria do Rosário, Monike, Pedro Paulo, Tácio. Vocês foram os melhores amigos de mestrado que eu poderia ter, sempre uns apoiando os outros até que pudéssemos chegar na reta final que é a defesa da dissertação.

Ao coordenador do curso de controladoria, professor Dr. André Callado, por sempre dizer que mesmo nos momentos que poderíamos pensar que não daria certo tudo ficaria bem ao final, obrigada pelas palavras de conforto e os ensinamentos transmitidos a nós da turma do PPGC 2018.

Agradeço também aos meus professores do mestrado, Aldo Callado, Alessandra Ceolin, André Callado, Carla Renata, Márcio Pimentel e Tania Amorim. Obrigada por todos os ensinamentos transmitidos ao longo desses dois anos.

Enfim, a todos que participaram de forma direta ou indiretamente para a consecução deste trabalho, meu muito obrigada a todos!

“Todo sistema de educação é uma maneira política de manter ou de modificar a apropriação dos discursos, com os sabores e os poderes que eles trazem consigo.”

Michel Foucault

RESUMO

O objetivo deste estudo foi investigar 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.

ABSTRACT

The objective of this study was to investigate a relationship between contingency factors and the management accounting practices adopted by hotels in the states of Ipojuca and Recife in the state of Pernambuco. To conduct the research, questionnaires were made for the 63 hotels included in the CADASTUR of the Ministry of Tourism. Which 16 valid responses are recorded or which generate a response rate of 25.39%. To analyze the results used, use descriptive statistics and the Spearman coefficient correlation test at the 5% level of significance. The results pointed out as the most used practices by hotel managers are: a) separation of fixed and variable costs; b) evaluation of the cost of service quality; c) analysis of the cost / volume / profit ratio; d) analysis of the profitability of the service; e) budgeting for cost control; and f) budget for planning. Regarding the analysis of the relationship of contingency factors (environment, technology, size, structure and strategy), all values are below a statistically significant correlation with some management accounting practice, highlighting the factors of technology and environment that caused the greatest impact number of correlations with management accounting practices.

Keywords: Contingency Factors. Management Accounting Practices. Pernambuco hotels.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – HOTÉIS POR MUNICÍPIO QUE COMPÕE O UNIVERSO DA PESQUISA.	35
TABELA 2 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE À IDADE DOS RESPONDENTES.	42
TABELA 3 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE NÍVEL DE ESCOLARIDADE DOS RESPONDENTES.	43
TABELA 4 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE AO TEMPO DE ATUAÇÃO PROFISSIONAL DOS RESPONDENTES.	43
TABELA 5 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE AO TEMPO DE EXISTÊNCIA DO HOTEL.	44
TABELA 6 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE NÚMERO DE UNIDADES HABITACIONAIS (UH) DOS HOTÉIS.	44
TABELA 7 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE NÚMERO DE ESTRELAS DOS HOTÉIS.	45
TABELA 8 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE AO USO DAS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.	45
TABELA 9 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE AO USO DAS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	46
TABELA 10 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA REFERENTE AO USO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	47
TABELA 11 – RELAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DO GESTOR E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.	48
TABELA 12 – RELAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DO GESTOR E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	49
TABELA 13 – RELAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DO GESTOR E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	50
TABELA 14 – RELAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.	51
TABELA 15 – RELAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	52
TABELA 16 – RELAÇÃO ENTRE AS CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	53
TABELA 17 – RELAÇÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL AMBIENTE E A ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.	54

TABELA 18 – RELAÇÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL AMBIENTE E AS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	57
TABELA 19 – RELAÇÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL AMBIENTE E AS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	59
TABELA 20 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL TECNOLOGIA E AS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.....	61
TABELA 21 – RELAÇÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL TECNOLOGIA E AS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	63
TABELA 22 – RELAÇÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL TECNOLOGIA E AS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	64
TABELA 23 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL PORTE EMPRESARIAL E AS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO, AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E ORÇAMENTO.	66
TABELA 24 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E AS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.	68
TABELA 25 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL ESTRUTUTURA ORGANIZACIONAL E AS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	69
TABELA 26 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E AS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	71
TABELA 27 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL ESTRATÉGIA EMPRESARIAL E AS PRÁTICAS DE CUSTEIO E CONTROLE FINANCEIRO.	72
TABELA 28 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL ESTRATÉGIA EMPRESARIAL E AS PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.	74
TABELA 29 – RELACÃO ENTRE O FATOR CONTINGENCIAL ESTRATÉGIA EMPRESARIAL E AS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.	76

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL DO ESTUDO.....	21
QUADRO 2 – TERMOS UTILIZADOS NA LITERATURA PARA PRÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	23
QUADRO 3 – IDEALIZADORES E CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	25
QUADRO 4 – RESUMO DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	33
QUADRO 5 – REGRA DE THUMB PARA INTERPRETAÇÃO DO TAMANHO DO COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO.....	39
QUADRO 6 – VARIÁVEIS DAS CARACTERÍSTICAS DOS GESTORES.....	40

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – DESENHO DA PESQUISA.....	34
FIGURA 2 – MUNICÍPIO EM QUE O HOTEL ESTÁ LOCALIZADO.	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CADASTUR	Cadastro de Prestadores de Serviços Turísticos do Ministério do Turismo
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
MTur	Ministério do Turismo
PIB	Produto Interno Bruto

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	17
1.3.1 Objetivo Geral	17
1.3.2 Objetivos Específicos	17
1.4 JUSTIFICATIVA	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 OBJETIVO DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	20
2.1.1 Evolução da contabilidade gerencial.....	21
2.1.2 Práticas da contabilidade gerencial	22
2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA	24
2.2.1 Fator Contingencial Ambiente	26
2.2.2 Fator Contingencial Tecnologia	27
2.2.3 Fator Contingencial Estratégia	28
2.2.4 Fator Contingencial Porte	29
2.2.5 Fator Contingencial Estrutura	30
2.3 ESTUDOS ANTERIORES	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	33
3.1 TIPIFICAÇÃO DA PESQUISA	33
3.2 POPULAÇÃO DA PESQUISA	35
3.3 COLETA DE DADOS	36
3.3.1 Instrumento de coleta de dados.....	36
3.3.2 Procedimentos de coleta e de análise dos dados	37
3.4 VARIÁVEIS INVESTIGADAS	39

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	42
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	42
4.1.1 Informações relacionadas perfil do gestor (a) entrevistado.....	42
4.1.2 Informações relacionadas ao perfil empresa.....	44
4.1.3 Informações relacionadas ao uso das práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento	45
4.2 ANÁLISE INFERENCIAL	48
4.2.1 Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro.....	48
4.2.2 Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de avaliação de desempenho	49
4.2.3 Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de orçamento ..	50
4.2.4 Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro.....	51
4.2.5 Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de avaliação de desempenho	52
4.2.6 Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de orçamento	53
4.2.7 Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro.....	54
4.2.8 Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de avaliação de desempenho	56
4.2.9 Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de orçamento.....	59
4.2.10 Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de custeio e controle financeiro.....	61
4.2.11 Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de avaliação de desempenho	62
4.2.12 Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de orçamento	64
4.2.13 Relação entre o fator contingencial porte empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento.....	65
4.2.14 Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de custeio e controle financeiro	67

4.2.15 Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de avaliação de desempenho	69
4.2.16 Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de orçamento	70
4.2.17 Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro	72
4.2.18 Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de avaliação de desempenho	73
4.2.19 Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de orçamento	75
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS	81
APÊNDICE A	88

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

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).

A contabilidade gerencial, para atender a demanda por informações, se utiliza de todas as informações geradas pela contabilidade financeira e gera diversas outras de acordo com a necessidade do controle, tal como as informações geradas pela contabilidade de custos (FREZATTI et al., 2009).

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).

Até meados da década de 1970 ainda não havia referência à teoria da contingência na literatura contábil e nos textos científicos (OTLEY, 1980). A referida teoria também foi aplicada em nível de subunidade do comportamento organizacional. Hayes (1977) examinou a adequação da contabilidade gerencial para medir a eficácia de diferentes departamentos em grandes organizações e descobriu que os fatores de contingências eram os principais precursores de eficácia para os departamentos de produção.

Hayes (1977) também defendeu o uso da teoria da contingência em estudos de avaliação organizacional e avaliação de subunidades. O estudo desse teórico levantou a hipótese de três contingências principais que afetam o desempenho da subunidade, a saber: fatores internos, fatores de interdependência e fatores ambientais. Os resultados do estudo sugerem que as variáveis causais subjacentes devem ser estudadas, em vez de apenas examinar de forma restrita os substitutos.

Os resultados também implicaram que uma abordagem de contingência deveria ser tomada para a contabilidade gerencial e os métodos de avaliação relevantes deveriam ser determinados pelo tipo de subunidade, inter-relações de subunidade e a extensão da influência ambiental no desempenho das subunidades. Reis e Pereira (2007) acrescentam que estudos relativos a associações entre a contabilidade gerencial e as teorias organizacionais auxiliam na compreensão de fenômenos intraorganizacionais.

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.

Conforme o exposto, entende-se ser necessário que as empresas produtoras do setor hoteleiro utilizem ferramentas de controle que auxiliem os gestores a administrar os fatores contingenciais da melhor maneira possível, pois, de acordo com Lunkes (2009), este é um setor que vem passando por grandes mudanças em decorrência da entrada de grandes redes internacionais no Brasil, ao passo que a hotelaria se torna um dos segmentos mais propícios à realização de negócios.

Ao longo dos anos, a contabilidade gerencial tem sido estudada a partir de diferentes prismas teóricos, tais como a teoria institucional, ciclo de vida operacional, teoria da agência, teoria da contingência, dentre outras e há uma predominância nas pesquisas em contabilidade gerencial serem tratadas sob a ótica da teoria contingencial (RITTA; LAVARDA, 2017).

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.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

O estudo de teorias alternativas que discutem variáveis de análise para a compreensão da contabilidade gerencial merece atenção por parte dos pesquisadores, visto que os estudos, sob o prisma da racionalidade econômica, limitam o entendimento dos processos organizacionais, pois esse não é o único respaldo teórico para o estudo do processo decisório nas entidades (ITTNER; LACKER, 2002).

Segundo os mesmos autores, pesquisas na área contábil são fundamentalmente aplicadas e devem fornecer novas percepções para a prática. Ainda sob a visão destes autores, pesquisas dessa natureza devem enfatizar o entendimento dos problemas e questões contábeis gerenciais reais que são enfrentadas pelos gestores das organizações.

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. Em uma atividade complexa, como a atividade de hotelaria, a identificação e o entendimento dos fatores que influenciam a adoção das práticas da contabilidade gerencial podem contribuir na geração de informações de apoio a gestão dos empreendimentos dessa atividade.

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 apresenta a seguinte questão a ser investigada: **Qual a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelos hotéis localizados nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco?**

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo Geral

Investigar 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.

No intuito de alcançar o objetivo geral proposto nesta pesquisa enunciam-se os objetivos específicos traçados para auxiliar na busca da resposta à questão proposta.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar o perfil das empresas hoteleiras e dos agentes responsáveis pela gestão dessas, nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco;
- Identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas hoteleiras participantes da pesquisa e;

- Analisar a relação entre os fatores contingências (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) e as práticas de contabilidade gerencial nos hotéis investigados.

1.4 JUSTIFICATIVA

Castro (1977) 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 Alboali, Hamid e Moosavi (2013), determinar todos os tipos importantes de fatores de contingência e mostrar as relações entre eles pode ser muito complexo, mas as tentativas de identificar e distinguir diferentes modelos que se ajustam à situação desejada e que demonstram, experimentam e analisam essas relações complexas na medida do possível, podem levar a tomada de decisão da gestão a aumentar a eficiência e, conseqüentemente, a atingir as metas organizacionais.

Para Espejo (2008), a quantidade de estudos voltados para os usuários externos ainda é maior do que para os usuários internos e que os mesmos têm caráter mais descritivo, e a complexidade do ambiente de negócios da organização tem influência nas práticas de contabilidade gerencial (RITTA; LAVARDA, 2017). Diante disto, entende-se que ainda existe muito espaço para as pesquisas que contemplem a área de contabilidade gerencial.

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 necessário 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.

Recentemente houve a publicação de uma pesquisa conduzida por Dutra (2019) que investigou a relação dos fatores contingenciais em hotéis, pousadas e *hostels* localizados na cidade de João Pessoa, a partir dos resultados apresentados pela autora, pode-se compará-los com os achados desta pesquisa.

Atkinson et al. (2012) afirmam que a contabilidade gerencial se destaca como uma das práticas de gestão que tem por finalidade a gestão dos recursos de uma organização, objetivando agregar valor à organização e reduzir as perdas. Para Soutes (2006), o entendimento sobre o papel da contabilidade gerencial como ferramenta para a tomada de decisão ao invés de uma simples fornecedora de informações, é uma mudança que ocorreu nas últimas décadas.

Santos et al. (2016) afirmam que a competitividade da organização está associada diretamente à capacidade de gestão do negócio, visto que quando o empreendimento é bem gerido possibilita a organização coordenar suas atividades de produção e comercialização de maneira mais eficiente. Sendo assim, as práticas da contabilidade gerencial têm o poder de auxiliar os gestores nessa melhor gestão, pois são entendidas como técnicas ou métodos que tratam de informações que dão suporte para os gestores obterem êxito nos objetivos organizacionais (GODOY; RAUPP, 2017).

Por isso, entende-se que este trabalho tem relevância, pois contribuirá com a literatura e com as empresas do setor hoteleiro, uma vez que é um ramo que ainda necessita de estudos que contribuam com a gestão dessas organizações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 OBJETIVO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

No começo do século XIX, a contabilidade gerencial consistia em sistemas para mensurar o custo de produção de produtos de forma individual, a exemplo uma peça de vestuário. A demanda por informações mais precisas associadas aos custos aumentava na mesma proporção em que as empresas iam crescendo, tanto em produção quanto estruturalmente. No entanto, no século seguinte, as empresas expandiram ainda mais o interesse na contabilidade gerencial além da contabilidade de custos para o planejamento e controle gerencial (ATKINSON et al., 2012).

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.

Atkinson et al. (2012) definem contabilidade gerencial da seguinte forma:

Contabilidade gerencial é o processo de fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho. O relatório de despesas de um departamento operacional, como o departamento de montagem de uma fábrica de automóveis ou de uma fábrica de produtos eletrônicos, é um exemplo de informação contábil-gerencial. Outros exemplos são o custo de fabricar um produto, o custo de prestar um serviço e o custo de desempenhar uma atividade ou processo de negócio, como gerar uma fatura para o cliente ou servir a um cliente. A informação contábil-gerencial não financeira inclui medidas relacionadas à satisfação e lealdade do cliente, qualidade e oportunidade de processo, inovação e motivação do funcionário (ATKINSON et al., 2012, p. 2).

Para Faria e Assis (2010), a contabilidade gerencial juntamente com seus métodos surgiu para subsidiar na geração de informações relevantes que auxiliassem no processo de tomada de decisão por parte das organizações.

Quanto à aplicabilidade da contabilidade gerencial, Atkinson et al. (2012) afirmam que a contabilidade gerencial mensura o desempenho econômico das unidades operacionais descentralizadas, como unidades de negócio, divisões e departamentos, fornecendo informação à gestão superior acerca da atuação das unidades e servindo de vínculo entre a elaboração da estratégia da empresa e a execução das ações nas unidades.

Conforme os autores supracitados, depreendemos que contabilidade gerencial objetiva simplificar os dados que são gerados por diversos setores de uma organização e transformá-los

em informações que podem ser utilizadas com precisão na tomada de decisão por parte dos gestores.

2.1.1 Evolução da contabilidade gerencial

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).

O primeiro estágio se refere à contabilidade gerencial até o ano de 1950 com o foco na determinação do custo do produto e o controle financeiro. O segundo estágio abrange as décadas de 1950 e 1960, no qual o foco principal transitou para as informações voltadas para o planejamento e o controle gerencial. Neste estágio, ela passou de uma atividade gerencial para um órgão de *staff* com o papel de identificar apenas problemas e ações quando houver distorções do plano de negócios (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

O terceiro estágio consta a partir de 1985 e teve o foco a diminuição dos desperdícios dos recursos inerentes ao processo operacional; enquanto que o quarto estágio que se iniciou a partir de 1995 e está em vigor até hoje, tem uma visão voltada para a criação de valor a partir da utilização dos recursos de maneira mais eficaz (LEITE; DIEHI; MANVAILER, 2015).

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 Manvailer (2015). O Quadro 1 mostra tais práticas segregadas de acordo com os estágios evolutivos trazidos no *framework* do IFAC.

Quadro 1 – Práticas de Contabilidade Gerencial do Estudo.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial de acordo com o IFAC (1998)			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Referentes a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		X ¹		
Separação entre os custos fixos e variáveis		X ¹		
Avaliação do custo da qualidade do produto			X ¹	
Metodologia do custo-meta				X ¹
Custeio Baseado em Atividade			X ¹	
Gestão Inteorganizacional de custos				X ²
<i>Open book accounting</i>			X ²	

Referentes à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		X ¹		
Análise de lucratividade do produto		X ¹		
Análises de lucratividade por cliente				X ¹
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		X ¹		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados			X ¹	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				X ¹
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				X ¹
Benchmarking				X ¹
Análise da cadeia de valor				X ¹
Referentes a planejamento e orçamentos				
Orçamento para controle de custos	X ¹			
Orçamento para planejamento		X ¹		
Orçamento flexível	X ¹			
Previsão de longo prazo		X ¹		
Orçamentos base zero			X ¹	

Fonte: Adaptado de Almeida e Callado (2018).

Legenda: 1 = Abdel-Kader e Luther (2008); 2 = Leite, Diehi e Manvailier (2015).

O Quadro 1 adotou a caracterização proposta por Almeida e Callado (2018) que 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.

2.1.2 Práticas da contabilidade gerencial

Para Horngren, Sundem e Stratton (2008, p. 4), o termo referente às práticas é utilizado dentro da contabilidade gerencial de maneira abrangente, referindo-se ao uso de ferramentas com o objetivo de “[...] mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem aos gestores a atingir os objetivos organizacionais”.

Nesse contexto, Borinelli (2006) corrobora com este entendimento ao afirmar que as práticas de contabilidade gerencial são peças-chave no transporte do conhecimento teórico para a prática empresarial. Logo, é a disseminação de conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos que são utilizados pela organização. As práticas da contabilidade gerencial identificam-se como “[...] os modelos e sistemas de gestão, os sistemas de informações dos quais dispõem os profissionais a fim de que realizem suas funções de planejamento, valoração e avaliação de desempenho” (BOTINHA; GOMES; MARTINS, 2013, p. 2).

Godoy e Raupp (2017) perceberam que não há um consenso quanto ao termo utilizado para os artefatos contábeis. Com vista de resumir os termos encontrados na literatura, os autores apresentaram os principais termos encontrados e os trabalhos em que foram identificados. Esses termos referentes às práticas de contabilidade gerencial, que são detectados na literatura juntamente com os respectivos trabalhos em que são expostos, estão evidenciados no Quadro 2.

Quadro 2 – Termos utilizados na literatura para Práticas da Contabilidade Gerencial.

Termo	Trabalhos
Tecnologias	IFAC (1998)
Ferramentas	Teixeira et al. (2011); Sulaiman et al. (2004); Coelho et al. (2008); Gallon et al. (2008); Arruda (2012).
Estratégias	Sulaiman et al. (2004).
Práticas	Chenhal e Langfield-Smith (1998); Joshi (2010); Teixeira et al. (2011); Sulaiman et al. (2004).
Técnicas	Chenhal e Langfield-Smith (1998); Joshi (2010); Sulaiman et al. (2004).
Instrumentos	Coelho et al. (2008); Gallon et al. (2008).
Artefatos	José e Teixeira (2013); Frezatti et al. (2015).
Sistemas	Cooper e Kaplan (1988).

Fonte: Adaptado de Godoy e Raupp (2017).

O Quadro 2 apresenta as várias nomenclaturas que são encontradas na literatura que tratam sobre as práticas originadas da contabilidade gerencial, com seus respectivos autores e o ano que seus trabalhos foram publicados. Ressalta-se que independentemente da nomenclatura encontrada na literatura, este trabalho caracteriza as práticas da contabilidade gerencial como sendo a elaboração e utilização de procedimentos realizados pelos gestores para se munirem de informações relevantes que os auxiliem no processo decisório.

No tópico seguinte é abordado sobre a origem da teoria contingencial juntamente com os seus fatores (ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia) e, como ela está sendo relacionada com as práticas da contabilidade gerencial.

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.

Segundo Guerra (2007), a teoria contingencial trouxe uma contraposição aos conceitos universalistas estabelecidos por outras teorias no sentido de não haver uma melhor forma (*the best way*) na organização, que possa ser aplicada a todas as empresas, pois cada terá sua melhor forma de se organizar a partir das características situacionais em que a empresa estiver inserida em cada momento.

A abordagem contingencial parte do pressuposto que não há princípios universais ou soluções ótimas globais. Entretanto, os sistemas de gestão dependerão do ambiente onde as organizações estão inseridas (DONALDSON, 1999). O mesmo autor ainda aponta que não existe nada de absoluto nas organizações, destacando que são as características ou fatores contingenciais, como são tratados neste trabalho, que moldam as estruturas das organizações.

Conforme a teoria da contingência, as informações essenciais para o processo de tomada de decisão não devem ser restritas ao ambiente organizacional interno, visto que esse processo tem a probabilidade de ser afetado por fatores contingenciais internos e externos, como por exemplo a tecnologia, o ambiente e a estratégia que podem afetar a estrutura organizacional bem como seu controle de gestão (ESPEJO, 2008).

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. Em ordem cronológica, o Quadro 3 apresenta as pesquisas iniciais que abordaram a Teoria da Contingência com seus idealizadores, ano da obra e suas principais contribuições.

Quadro 3 – Idealizadores e contribuições da Teoria da Contingência.

Idealizador	Ano	Principais Contribuições
Joan Woodward	1958	<ul style="list-style-type: none"> • Realizou o primeiro estudo abordando a administração das contingências nas organizações. • Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965).
Tom Burns e George Stalker	1961	<ul style="list-style-type: none"> • Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. • Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações, desde estável a instável. • Em 1977, analisaram o processo de inovação das organizações.
Alfred Chandler Jr.	1962	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as relações entre estratégias e estrutura organizacional.
Warren Bennis	1964	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou a adaptação das organizações em função das mudanças tecnológicas. • Mostrou que a estrutura organizacional é resultante da interação entre tecnologias, ambiente, pessoas e processos.
Igor Ansoff	1965	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturou o processo da estratégia corporativa e da estratégia de negócios (1972).
James Thompson	1967	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Paul Lawrence e Jay Lorsch	1969	<ul style="list-style-type: none"> • Observaram a necessidade de as organizações se adaptarem às demandas do ambiente. • A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam.
Howard Carlisle	1973	<ul style="list-style-type: none"> • Estabeleceu que, em administração, não devem existir princípios universais, pois a melhor técnica a ser utilizada é estruturada após o conhecimento do problema a ser enfrentado.
Chris Argyris	1974	<ul style="list-style-type: none"> • Estabeleceu a adaptação das organizações às necessidades psicológicas das pessoas que trabalham nelas.
William Dill	1979	<ul style="list-style-type: none"> • Realizou estudos inerentes aos cenários e ao planejamento das organizações.
Michael Porter	1985	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturou técnica estratégica de análise competitiva e de estabelecimento da vantagem competitiva (1986).
C. K. Prahalad	1987	<ul style="list-style-type: none"> • Estudou as visões das organizações. • Analisou o futuro da competição entre as organizações (1994).
Henry Mintzberg	1988	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturou o processo de estabelecimento de estratégias pelas organizações.

Fonte: Oliveira (2012, p. 115-116).

O Quadro 3 apresenta de maneira cronológica os trabalhos que ajudaram a fortalecer e estruturar a teoria contingencial que se iniciou a partir do estudo de Joan Woodward em 1958, que é considerado o trabalho seminal desta teoria em uma abordagem voltada para o âmbito organizacional.

A origem e o desenvolvimento da Teoria da Contingência acompanharam a demanda por maior compreensão da estrutura organizacional devido à complexidade que as relações interorganizacionais alcançaram. Os objetivos principais da teoria da contingência são estudar e conhecer os fatores internos e externos à organização e medir o nível de adequação estrutural das organizações (MARQUES; SOUZA, 2010).

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 que têm o potencial de influenciar no desenho do controle gerencial destas organizações (CHENHALL, 2003). Os fatores são abordados nos tópicos subsequentes.

2.2.1 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. Ainda sob o raciocínio destes autores, as dimensões mais utilizadas para caracterizar este fator contingencial são dinamismo, hostilidade e diversidade.

Para Beuren e Fiorentim (2014), o ambiente é um fator contingencial que influencia a estrutura interna das organizações, ao passo que sofre mudanças. Assim, as empresas precisam explorar esse aspecto para reduzir a incerteza. Ainda segundo as autoras, o aspecto que é amplamente pesquisado do meio ambiente é o da incerteza. A base das pesquisas em estrutura organizacional está centrada nos efeitos da incerteza sobre a estrutura organizacional.

Dentre os estudos que abordam o fator ambiente na literatura contábil, tem-se o estudo realizado por Mia (1993), que apontou para a existência de relação entre a incerteza ambiental percebida pelos gerentes e utilização de informações fornecidas pelos sistemas de contabilidade gerencial e o aumento do desempenho do gestor, ou seja, na medida em que o gestor percebe que o grau de incerteza do ambiente na organização em que atua está alto, ele utiliza-se de maior número de informações, que são fornecidas pelas práticas da contabilidade gerencial e, conseqüentemente, melhoria do desempenho organizacional.

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.

2.2.2 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). Conforme o autor, o pesquisador Woodward (1965), pioneiro nas pesquisas contingenciais, apresentou poucas evidências da existência de uma relação entre a utilização das tecnologias e o desempenho organizacional. No entanto, hoje com a implementação de vários sistemas de suporte na tomada de decisão, acredita-se que pode haver evidências mais robustas quanto à relação da tecnologia com uma melhor gestão das organizações.

Conforme Chenhall (2003), a tecnologia como fator contingencial interno e de certa forma, controlável pela organização de forma geral, faz referência a maneira como os processos de trabalho podem envolver ou não bens físicos, considerando aspectos de *hardware*, *software*, pessoas, materiais e conhecimento.

Espejo (2008) também considera a tecnologia como um fator contingencial e existem duas orientações para serem consideradas. A primeira é avaliar a tecnologia da informação presente na empresa e, a segunda é analisar a tecnologia aplicada na manufatura dos produtos da empresa.

Os itens do fator tecnologia das empresas hoteleiras 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.

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.

2.2.3 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. A estratégia é vista como um dos principais fatores contingenciais no tocante ao formato que a organização se apresenta (GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985).

As organizações com estratégias caracterizadas como conservadoras ou de liderança em custos adotam mais práticas formais do que organizações que têm como estratégia a diferenciação (FREZATTI, 2009). Logo, organizações que são mais fechadas a mudanças tendem a utilizar as práticas tradicionais da contabilidade gerencial.

Para Donaldson (2015), a estratégia empresarial de diversificação baixa (conservadora) é ajustada por uma estrutura funcional onde as principais subunidades da empresa funcionam como funções e o chefe de cada uma delas se reporta de maneira direta ao *Chief Executive Officer* (CEO) da organização. Já, uma organização com estratégia de maior diversificação (liderança) é ajustada por uma estrutura multidivisional na qual as principais subunidades organizacionais são empresas, cujos chefes se reportam diretamente ao CEO da empresa.

Segundo Hofer (1975), o progresso significativo no desenvolvimento de uma teoria do processo de planejamento estratégico ocorreu em meados de 1960, uma vez que as primeiras pesquisas que abordavam aspectos da estratégia no contexto organizacional eram focadas na formulação ao invés do conteúdo propriamente dito, e que depois foram inseridas variáveis que possibilitassem uma melhor análise deste fator nos desempenhos da organização.

O fator contingencial estratégia vem sendo tratado nas pesquisas de contabilidade gerencial, conforme pode ser observado. O estudo de Abernethy e Guthrie (1994) examinou diferenças nos parâmetros de design de sistemas de informações gerenciais em empresas que adotam estratégias diferentes (inovadora ou defensiva). As autoras identificaram que as informações contábeis gerenciais providas de práticas contábeis gerenciais mais sofisticadas têm efeito mais positivo no desempenho, nas empresas que seguem uma estratégia inovadora frente as que abordam uma estratégia de defesa.

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.

2.2.4 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. Sendo assim, esta variável capta a complexidade do ambiente organizacional juntamente com a sua necessidade de implantação e utilização dos controles gerenciais (WADONGO, 2014). Conforme os estudos de Thomson (2010), há a sugestão que o fator contingencial ‘porte’ tem relação direta com as práticas de controle gerencial.

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. Conforme o autor supracitado, organizações de maior porte costumam ter as decisões administrativas ocorrendo com mais frequência (rotina) e isso permite que sejam desenvolvidas regras que possibilitem uma tomada de decisão mais rápida e eficaz.

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.

2.2.5 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. A estrutura organizacional faz referência a como ela se caracteriza na empresa no que tange ao grau de especialização das funções e a centralização no processo de tomada de decisão das organizações (DONALDSON, 2015).

Conforme Chenhall (2003), a estrutura organizacional retrata os arranjos organizacionais que influenciam tanto na eficiência quanto na eficácia do trabalho. A estrutura também mantém influência sobre a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e o sistema de controle. O autor citado acima identificou dois tipos de estrutura organizacional, a orgânica e a mecanicista. A estrutura orgânica caracteriza-se pela maior descentralização do controle e autoridade, há a participação das equipes no processo de gestão, já a estrutura mecanicista, predominam a centralização do controle e da autoridade e um alto grau de especialização das tarefas (KALAGNANAM; LINDSAY, 1998).

Segundo Santos e Zonatto (2018), a estrutura é um fator contingencial interno e controlável, entende-se como a forma que as organizações demonstram sua autoridade e a responsabilidade da equipe. Este fator contingencial demonstra como está estabelecida a divisão de tarefas e as atribuições das autoridades dentro da organização.

A existência de uma relação entre a estrutura organizacional e seu processo decisório é amplamente aceita por grande quantidade dos estudiosos de organizações. Conforme Mintzberg (1973), entende-se que as organizações mantêm certo padrão de comportamento em seus processos decisórios e que isto pode ser razoavelmente explicado pela maneira como estão estruturadas. Logo, entende-se que processos decisórios distintos acarretarão em diferentes estruturas organizacionais.

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.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

A pesquisa de Chandler (1962) buscou demonstrar a existência de relação entre a estratégia e a estrutura das empresas, quando analisou quatro empresas: Dupont, GM, Standard Oil e Sears-Roebuck. Os dados foram coletados por meio de documentos internos das referidas organizações e a partir de entrevistas com os executivos. Os resultados apontaram que a estratégia da Dupont motivou a mudança de sua estrutura centralizada para uma descentralizada. A GM estabeleceu controles centralizados em operações descentralizadas também por questões estratégicas (FAGUNDES et al., 2010).

A pesquisa de Baines e Langfield-Smith (2003) apontou que as organizações bem sucedidas estão mudando seu foco para estratégias de diferenciação. Ainda conforme os mesmos autores, a estratégia competitiva baseada na diferenciação leva a um aumento da utilização de práticas avançadas levando estas a uma maior confiança nas informações contábeis não-financeiras, proporcionando uma melhoria do desempenho organizacional.

Hansen e Van der Stede (2004), investigaram as quatro potenciais razões que levam as empresas a adotarem o orçamento, seus antecedentes e outras características orçamentárias que potencialmente influenciam o desempenho orçamentário de acordo com as razões indicadas, concluindo que o orçamento desempenha função distinta nas organizações e que a satisfação com o sistema orçamentário adotado está associada de maneira positiva com o desempenho do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia.

No âmbito nacional, vários trabalhos relacionam a teoria contingencial com a contabilidade gerencial, a exemplo do trabalho de Beuren e Fiorentim (2014), que verificaram se os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura e porte organizacional) influenciavam nos atributos do sistema de contabilidade gerencial nas empresas do setor têxtil do Rio Grande do Sul e em seus resultados foi observado que a variável ambiente era a que mais influenciava.

Dutra (2014) investigou a influência das forças competitivas (ambiente externo e prioridade estratégica) sobre a configuração da estrutura organizacional e dos sistemas de controle gerencial em 73 empresas no estado do Espírito Santo. O estudo concluiu que existe uma associação entre o alto nível de competição e adoção de estratégias de custos, assim como há entre o ambiente externo e estratégia organizacional.

Silva et al. (2014) investigaram em uma indústria de moagem, se os fatores contingenciais existentes teriam poder de influência na decisão de mudança do sistema de

custeio da empresa. O resultado da pesquisa apontou que as variáveis contingenciais: ambiente, concorrência, mercado, tecnologia e sistema de controle gerencial tiveram poder de influência na decisão de modificação do sistema de custeio.

Leite, Diehl e Manvailer (2015) analisaram as práticas de controladoria sob a ótica da teoria da contingência. Para as 73 empresas brasileiras que participaram do estudo, os resultados apontaram que as práticas mais adotadas pelas empresas são orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário.

Klein e Almeida (2017) investigaram a existência de relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais nas indústrias paranaenses. Os resultados apontaram que as práticas de contabilidade tradicionais superam as sofisticadas, mas notou-se uma aderência nas técnicas modernas, pois, estas estão presentes em 39% das empresas pesquisadas. Quanto aos fatores contingenciais, apenas a estratégia demonstrou ter relação com a adoção das práticas de contabilidade gerencial.

E mais recente, tem-se o trabalho de Dutra (2019), que analisou a significância das relações entre os fatores contingenciais e o uso dos artefatos gerenciais na rede hoteleira da cidade de João Pessoa (PB). Quanto aos resultados descritos pela autora foram de que os artefatos: orçamento, análise orçamentária, técnicas tradicionais de custeio, análise do ciclo de vida e *just in time* são os mais utilizados pelas empresas pesquisadas, ressaltando que os três primeiros são considerados artefatos tradicionais e os dois últimos modernos. Os resultados também apontaram que os fatores contingenciais: ambiente e o uso de artefatos modernos demonstraram baixos índices de correlação sendo que o custeio baseado em atividades e as atitudes da concorrência apresentaram correlação negativa.

Conforme exposto, observa-se que há muitos trabalhos que investigaram as relações dos fatores tratados na teoria da contingência com os modelos de gestão em diversas organizações, a partir das evidências empíricas apresentadas na literatura fazer-se-á na análise dos resultados uma comparação com os achados de outros trabalhos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta parte, é apresentado o percurso metodológico desenvolvido nesta pesquisa para que fossem alcançados os objetivos propostos no início deste trabalho. Para um melhor entendimento das etapas, foi elaborado um quadro que contempla os itens tratados juntamente com as suas finalidades, conforme pode ser observado no Quadro 4.

Quadro 4 – Resumo dos procedimentos metodológicos.

ITENS	FINALIDADES
Tipificação da pesquisa	Apresentar a tipificação da pesquisa no que se refere à natureza, objetivos e procedimentos.
População e amostra da pesquisa	Apresentar o universo e a amostra da pesquisa e explicar os critérios adotados.
Instrumento de coleta de dados	Demonstrar os itens do constructo da pesquisa (questionário)
Análise dos dados	Descrever os procedimentos adotados para auxiliar na análise dos dados.

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

O Quadro 4 demonstra de forma simplificada os itens abordados nos procedimentos metodológicos juntamente com a finalidade que estes devem apresentar. A seguir estes itens são explicados.

3.1 TIPIFICAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa, quanto aos seus objetivos, se caracteriza como exploratório-descritiva uma vez que se propõe a identificar a relação dos fatores contingenciais com as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por empresas hoteleiras no estado de Pernambuco.

Marconi e Lakatos (2008) asseveram que os estudos exploratórios-descritivos:

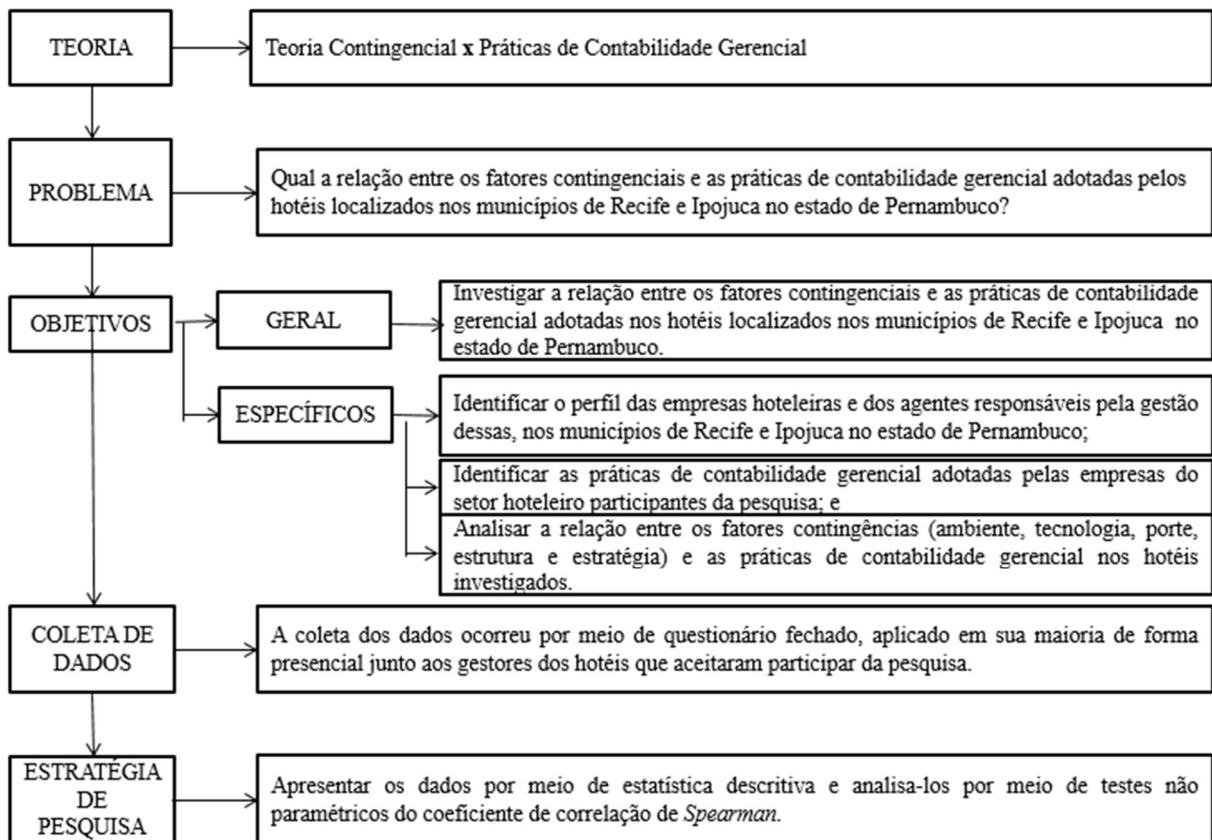
[...] têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser encontradas tanto descrições quantitativas e/ou qualitativas quanto a acumulação de informações detalhadas como as obtidas por intermédio da observação participante. Dá-se precedência ao caráter representativo sistemático e, em consequência, os procedimentos de amostragem são flexíveis. (MARCONI; LAKATOS, 2008 p. 71).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Conforme Creswell (2007), a técnica quantitativa é aquela em que o investigador usa raciocínio de causa e efeito, redução de variáveis específicas e hipóteses e questões, uso de mensuração e observação e teste de teorias para o desenvolvimento de conhecimento e faz uso de

experimentos, levantamentos e coleta de dados, instrumentos predeterminados que geram dados estatísticos.

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizado um levantamento do tipo *survey*, pois foi aplicado um questionário junto aos gestores das empresas hoteleiras no estado de Pernambuco. Pesquisas de levantamento envolvem a interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja conhecer, a partir da *survey*, solicitam-se informações ao grupo participante e após análise quantitativa, obtêm-se as conclusões quanto aos dados coletados (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Figura 1 – Desenho da Pesquisa.



Fonte: Elaborado pela autora (2020).

A figura 1 apresenta como a pesquisa foi desenvolvida, iniciando com as teorias abordadas, desenvolvimento do problema, objetivos traçados; assim, como a coleta dos dados e a estratégia de análise realizada neste estudo.

3.2 POPULAÇÃO DA PESQUISA

No geral, entende-se que a população da pesquisa são todos os indivíduos do campo de interesse, isto é, o fenômeno observado, sobre ela se pretende tirar conclusões (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010). Nesse sentido, a população da pesquisa foi composta por empresas hoteleiras localizadas nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco. Esses municípios foram selecionados por serem os que concentram maior número de hotéis no referido estado.

A Justificativa para a escolha destes dois municípios se deu pela alta concentração de unidades hoteleiras, conforme o IBGE (2012) divulgou que 43,3% dos estabelecimentos se encontravam em Recife (PE), seguido pelo município de Ipojuca (PE), que concentrava 25,3% dos estabelecimentos localizados no estado. 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 MTur (BRASIL, 2019).

Para fins de identificação da população estudada foi utilizado o cadastro do Ministério do Turismo (MTur), 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. Dessa forma, a pesquisa foi realizada somente junto aos estabelecimentos classificados como hotéis.

Também foi realizada uma consulta no site do Ministério da Economia, na aba da Receita Federal, para consultar a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e a situação cadastral do estabelecimento. Na Tabela 1, observa-se o quantitativo da população da pesquisa separado por municípios.

Tabela 1 – Hotéis por município que compõe o universo da pesquisa.

Município	Hotéis	Frequência %
Recife	43	68,3
Ipojuca	20	31,7

Fonte: Elaborado pela autora com base no Cadastur e Receita Federal (2020).

Conforme evidenciado na Tabela 1, observa-se que a maior parte dos hotéis que fazem parte do universo da pesquisa estão localizados no município de Recife, este detendo 68,3% do total de hotéis aptos a participar da pesquisa após a triagem na lista do Cadastur.

3.3 COLETA DE DADOS

3.3.1 Instrumento de coleta de dados

O método de coleta aplicado para a realização desta pesquisa foi o de levantamento do tipo (*survey*). Esta metodologia de pesquisa pode ser efetuada por diferentes formas, tais como: cartas, e-mail, aplicativos diversos, questionários, por entrevista individual, coletivo ou uso combinado (YIN, 2015). Para este estudo, optou-se pela utilização de um questionário. O questionário é útil quando o pesquisador deseja fazer um levantamento (*survey*) e quando ele tem clareza sobre o correto uso desse método de coleta para obtenção dos dados necessários (VERGARA, 2012).

Parasuraman (1991), descreve o questionário como sendo um conjunto de questões que tem o intuito de gerar dados necessários para se atingir os objetivos propostos no projeto. O autor também afirma que o questionário é muito importante na pesquisa científica, especialmente nas ciências sociais.

O instrumento de pesquisa para coleta dos dados foi um questionário (Apêndice A) que está dividido em 4 seções, o qual contempla um total de 69 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.

A seguir estão discriminados os componentes pertencentes às seções do instrumento de coleta (questionário):

- a) Seção 1: esta seção foi composta por questões direcionadas ao perfil do gestor entrevistado, como o gênero, idade, nível de escolaridade e experiência profissional, onde pôde ser traçado um perfil desses profissionais.
- b) Seção 2: esta seção é composta por 2 questões com informações do perfil da empresa, como o tempo em que ela atua no mercado e se possui um departamento responsável pelas informações contábil-gerencial.
- c) Seção 3: esta seção traz os fatores discutidos na teoria contingencial e questiona como a empresa se relaciona com esses.

- d) Seção 4: a última, identifica quais as práticas da contabilidade gerencial são utilizadas pela organização.

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.

Conforme afirmação de Gerhardt e Silveira (2009), depois que é finalizado o instrumento de coleta de dados, é necessário que esse seja submetido a testes de validação para asseverar a sua eficácia em medir o que foi proposto pela pesquisa. O próximo tópico deste trabalho trata sobre os procedimentos de coleta de dados e os métodos de análises.

3.3.2 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, cujo os dados foram organizados em planilha eletrônica. Quanto ao tratamento dos dados, foi utilizado o *software Gretl-2019d for Windows* como ferramenta de auxílio.

A Figura 2 ilustra o total de respostas recebidas em cada um dos dois municípios participantes do universo da pesquisa.

Figura 2 – Município em que o hotel está localizado.

Recife		Ipojuca	
Frequência 7	% 43,75	Frequência 9	% 56,25

Fonte: dados da pesquisa (2020).

A análise dos dados foi realizada em duas etapas. Primeiramente, foi apresentado os resultados da estatística descritiva com as frequências absolutas e relativas para as características dos gestores e, posteriormente para os hotéis pertencentes a amostra. 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.

Segundo Martins (2006), esse teste trata-se de uma medida da intensidade da correlação entre duas variáveis com níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos em duas séries ordenadas.

A correlação de *Spearman* é uma técnica não-paramétrica para avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis, quando os dados se dispõem em postos. O objetivo do cálculo de um coeficiente de correlação é determinar até que ponto dois conjuntos de postos concordam ou discordam (STEVENSON, 1981, p. 382).

Spiegel (1993) defende que métodos não-paramétricos podem também ser usados para medir a correlação entre duas variáveis X e Y. Ao invés de usar os valores precisos das variáveis, ou quando tal precisão é ineficaz, os dados podem ser ordenados de 1 a N de acordo com sua grandeza, importância e outros aspectos.

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.

O Quadro 5 apresenta os níveis de intensidade das correlações para os testes de coeficiente de correlação de *Spearman*.

Quadro 5 – Regra de Thumb para Interpretação do tamanho do coeficiente de correlação.

Tamanho do coeficiente de correlação	
Muito Alta - correlação positiva (negativa)	,90 a 1,00 (-,90 a -1,00)
Alta - correlação positiva (negativa)	,70 a ,90 (-,70 a -,90)
Moderada - correlação positiva (negativa)	,50 a ,70 (-,50 a -,70)
Baixa - correlação positiva (negativa)	,30 a ,50 (-,30 a -,50)

Fonte: adaptado de Mukaka (2012).

Para um maior entendimento sobre os pontos que foram trabalhados neste estudo, o próximo item apresenta os grupos de variáveis constantes nesta pesquisa, demonstrando a escala de mensuração e o que cada grupo aborda.

3.4 VARIÁVEIS INVESTIGADAS

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

Para Barbosa e Milone (2004, p. 8), “a variável é geralmente expressa em números, mas pode se referir a outros atributos do fenômeno avaliado. Quando expressa em números, a variável é denominada quantitativa; quando expõe uma qualidade do fenômeno, é chamada de qualitativa”. Existem quatro escalas de medição de variáveis que os pesquisadores podem utilizar, a saber: nominal, ordinal, de intervalo e de razão.

Para atingir o propósito desta pesquisa, foram criadas variáveis que foram divididas por grupos e classificadas conforme a escala de mensuração. No total, foram criados quatro grupos. No grupo I (características dos gestores), buscou-se identificar as características dos gestores que participaram da pesquisa. Este primeiro grupo foi formado por três variáveis, sendo todas de escalas ordinais, observado no Quadro 6.

Quadro 6 – Variáveis das características dos gestores.

Variável	Escala de mensuração
Idade	Ordinal
Escolaridade	Ordinal
Tempo de atuação no mercado	Ordinal

Fonte: elaborado pela autora (2020).

No grupo II (características dos hotéis), buscou-se identificar as características dos hotéis que participaram da pesquisa. Este segundo grupo foi formado também por três variáveis, todas de escala ordinais, de acordo com o Quadro 7.

Quadro 7 – Variáveis das características dos hotéis.

Variável	Escala de mensuração
Tempo de mercado	Ordinal
Unidades Habitacionais (UH)	Ordinal
Quantidade de estrelas	Ordinal

Fonte: elaborado pela autora (2020).

No grupo III (Fatores Contingenciais), investigou-se acerca das seguintes variáveis divididas em Ambiente Organizacional, Tecnologia, Porte Empresarial, Estrutura Organizacional e Estratégia Empresarial, todas em escala ordinal, conforme Quadro 8.

Quadro 8 – Variáveis referente aos fatores contingenciais.

Variável	Escala de mensuração
Ambiente	Ordinal
Tecnologia	Ordinal
Porte	Ordinal
Estrutura	Ordinal
Estratégia	Ordinal

Fonte: elaborado pela autora (2020).

No grupo IV (Práticas de Contabilidade Gerencial), investigou-se acerca das seguintes variáveis divididas em práticas de custeio e controle financeiro, práticas de avaliação de desempenho e práticas de orçamento. O Quadro 9 discrimina as variáveis relativas às práticas de contabilidade gerencial que se pretende investigar em relação as variáveis contingenciais. As variáveis deste grupo estão classificadas como ordinais.

Quadro 9 – 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 pela autora (2020).

O próximo capítulo deste trabalho se destina à apresentação, discussão dos dados e dos resultados obtidos na pesquisa junto aos hotéis. Os resultados foram, primeiramente, apresentados na forma de estatística descritiva e posteriormente, analisados de acordo com os resultados apresentados pelos testes estatísticos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para uma maior compreensão no tocante à análise dos resultados, este capítulo 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.

4.1.1 Informações relacionadas perfil do gestor (a) entrevistado

A seção 1 do questionário se concentrou em deter as informações relacionadas ao perfil do gestor entrevistado. Dessa forma, esta primeira parte investigou as variáveis: a) idade; b) nível de escolaridade e; c) tempo de atuação profissional.

A Tabela 2 apresenta a distribuição de frequência no tocante à idade dos gestores participantes da pesquisa.

Tabela 2 – Distribuição de frequência referente à idade dos respondentes.

Idade	Frequência	%
Até 30 anos	2	12,5
Entre 31 e 40 anos	3	18,75
Entre 41 e 50 anos	6	37,5
Maior que 50 anos	5	31,25
Total	16	100

Fonte: dados da pesquisa (2020).

De acordo com o apresentado na Tabela 2, observa-se que a maior parte dos gestores integrantes dos hotéis participantes da pesquisa têm idade superior a 40 anos, uma vez que cerca de 68,75% dos entrevistados afirmaram estar acima dessa idade, 12,5% encontra-se na faixa de idade de até 30 anos e 18,75% tem idade entre 31 e 40 anos. Esse resultado se assemelha aos achados de Dutra (2019), pois cerca de 68,33% dos gestores dos hotéis da cidade de João Pessoa (PB) encontram-se na faixa de idade superior a 40 anos.

A Tabela 3 apresenta a distribuição de frequência referente ao nível de escolaridade dos gestores participantes da pesquisa.

Tabela 3 – Distribuição de frequência referente nível de escolaridade dos respondentes.

Escolaridade	Frequência	%
Ensino Médio	2	12,5
Ensino Superior/Graduação	5	31,25
Pós-graduação <i>latu sensu</i>	8	50,00
Pós-graduação <i>stricto sensu</i>	1	6,25
Total	16	100

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Conforme os resultados apresentados na Tabela 3, observa-se que a maioria dos gestores detêm uma pós-graduação, 50% deles informaram ter uma especialização enquanto apenas 1 (6,25%) tem uma pós-graduação em nível de mestrado. É importante ressaltar que os dois (12,5%) gestores que informaram ter apenas o ensino médio são proprietários do hotel e esses dois hotéis estão classificados como sendo de pequeno porte.

Relacionando esse resultado com os achados da pesquisa de Machado, Machado e Holanda (2007), realizada nos hotéis de João Pessoa (PB), observa-se que houve um aumento significativo no nível de escolaridade dos gestores que participam de empresas desse setor, uma vez que apenas 6,5% dos entrevistados disseram possuir pós-graduação incompleta. Os achados de Dutra (2019) corroboram o entendimento de que os profissionais que possuem uma qualificação profissional elevada ocupam o cargo de gestão, visto que quase metade dos entrevistados (47,96%) afirmou possuir uma pós-graduação.

A Tabela 4 traz a distribuição de frequência referente ao tempo de atuação profissional dos gestores participantes da pesquisa.

Tabela 4 – Distribuição de frequência referente ao tempo de atuação profissional dos respondentes.

Tempo de atuação	Frequência	%
Até 5 anos	2	12,5
Entre 6 e 10 anos	6	37,50
Entre 11 e 15 anos	0	0
Maior que 15 anos	8	50,00
Total	16	100

Fonte: dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados que constam na Tabela 4, observa-se que metade – 50% dos gestores – têm experiência profissional superior a 15 anos, 37,5% informaram ter entre 6 e 10 anos de atuação no mercado; enquanto, apenas 12,5% detêm até 5 anos. É importante

ressaltar que boa parte dos gestores tem bastante experiência, uma vez que alguns relataram que trabalham no hotel há muito tempo, que foram crescendo profissionalmente dentro da organização e que o conhecimento aprofundado do funcionamento da empresa possibilitou que eles tomassem posse de um cargo mais elevado.

4.1.2 Informações relacionadas ao perfil empresa

A seção 2 do questionário se concentrou em deter as informações relacionadas ao perfil das empresas entrevistadas. Dessa forma, esta segunda parte investigou as variáveis: a) tempo de atuação no mercado; b) quantidade de unidades habitacionais (UH) e; c) tempo de atuação profissional.

A Tabela 5 apresenta a distribuição de frequência quanto ao tempo de existência dos hotéis participantes da pesquisa.

Tabela 5 – Distribuição de frequência referente ao tempo de existência do hotel.

Tempo de atuação	Frequência	%
Até 5 anos	4	25,00
Entre 6 e 10 anos	1	6,25
Entre 11 e 15 anos	0	0
Maior que 15 anos	11	68,75
Total	16	100

Fonte: dados da pesquisa (2020).

A Tabela 5 demonstra que a maioria – 68,75% – dos hotéis que participaram desse estudo tem um tempo de atuação no mercado superior a 15 anos. Entretanto, uma parte significativa de 25% afirmou que o hotel tem no máximo até 5 anos de existência e 6,25% indicou que o hotel tem entre 6 a 10 anos de atuação no mercado pernambucano.

A Tabela 6 apresenta a distribuição de frequência no que tange ao número de unidades habitacionais que os hotéis participantes da pesquisa possuem.

Tabela 6 – Distribuição de frequência referente número de unidades habitacionais (UH) dos hotéis.

Unidades Habitacionais	Frequência	%
Até 50 UH	4	25,00
Entre 51 e 100 UH	4	25,00
Acima de 100 UH	8	50,00
Total	16	100

Fonte: dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados apresentados, observa-se que em relação à quantidade de unidades habitacionais que os hotéis possuem, metade deles (50%) detêm acima de 100 (UH's) o que os classificam como sendo de grande porte. A outra metade ficou dividida em proporções iguais, sendo 25% de médio porte, pois possuem entre 51 e 100 UH's e os outros 25% foram classificados como sendo de pequeno porte, uma vez que estes são formados por até 50 UH's.

A Tabela 7 retrata a distribuição de frequência referente ao número de estrelas que os hotéis participantes da pesquisa possuem.

Tabela 7 – Distribuição de frequência referente número de estrelas dos hotéis.

Unidades Habitacionais	Frequência	%
Até 2 estrelas	2	12,50
3 estrelas	6	37,50
4 estrelas	4	25,00
5 estrelas	4	25,00
Total	16	100

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Os resultados dispostos na Tabela 7 demonstraram que a maior parte dos hotéis que participaram da pesquisa detêm 3 estrelas, no caso 37,5% da amostra, 25% possuem 4 estrelas e o mesmo quantitativo de 25% possuem 5 estrelas. Essa classificação está em consonância com os padrões internacionais para a categoria hotel que vai de 1 a 5 estrelas estabelecidas pelo Ministério do Turismo (2011).

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

Neste tópico serão apresentados os resultados das práticas da contabilidade gerencial que foram investigadas nesta pesquisa e que estão dispostas na seção 4 do questionário.

A Tabela 8 evidencia os resultados do uso das práticas de custeio e controle financeiro de acordo com as respostas dos gestores.

Tabela 8 – Distribuição de frequência referente ao uso das práticas de custeio e controle financeiro.

Práticas de custeio e controle financeiro	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Neutro		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Realiza modelos de controle de estoque	2	12,50	0	0,00	1	6,25	4	25,00	9	56,25

Separação de custos fixos e variáveis	1	6,25	0	0,00	0	0	4	25,00	11	68,75
Avaliação de custo da qualidade do produto/serviço prestado	1	6,25	0	0,00	1	6,25	4	25,00	10	62,50
Aplica metodologia do custo-meta	4	25,00	0	0,00	3	18,75	3	18,75	6	37,50
Custeio baseado em atividade	2	12,50	1	6,25	1	6,25	5	31,25	7	43,75
Gestão de custos interorganizacionais	3	18,75	1	6,25	5	31,25	1	6,25	6	37,50
Realiza <i>Open Book Accounting</i>	8	50,00	0	0,00	3	18,75	0	0,00	5	31,25

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 8 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.

A Tabela 9 aponta os resultados do uso das práticas de avaliação de desempenho de acordo com as respostas dos gestores.

Tabela 9 – Distribuição de frequência referente ao uso das práticas de avaliação de desempenho.

Práticas de avaliação de desempenho	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Neutro		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Análise da relação custo/volume/lucro	0	0,00	2	12,50	0	0,00	5	31,25	9	56,25
Análise de lucratividade do produto/serviço	0	0,00	1	6,25	1	6,25	5	31,25	9	56,25
Análise de lucratividade por cliente	2	12,50	2	12,50	1	6,25	4	25,00	7	43,75
Medidas não financeiras para processos internos	2	12,50	0	0,00	6	37,50	2	12,50	6	37,50
Medidas não financeiras para os empregados	2	12,50	2	12,50	6	37,50	0	0,00	6	37,50

Medidas não financeiras para os clientes	3	18,75	0	0,00	6	37,50	1	6,25	6	37,50
Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	0	0,00	2	12,50	5	31,25	2	12,50	7	43,75
Realiza Benchmarking para alguma atividade	0	0,00	1	6,25	5	31,25	4	25,00	6	37,50
Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	0	0,00	1	6,25	5	31,25	4	25,00	6	37,50
Análise de cadeia de valor	1	6,25	1	6,25	4	25,00	3	18,75	7	43,75

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 9, 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’.

A Tabela 10 apresenta os resultados do uso das práticas orçamento de acordo com as respostas dos gestores.

Tabela 10 – Distribuição de frequência referente ao uso das práticas de orçamento.

Práticas de orçamento	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Neutro		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Realiza orçamento para controle de custos	0	0,00	1	6,25	0	0,00	6	37,50	9	56,25
Realiza Orçamento para planejamento	1	6,25	1	6,25	1	6,25	4	25,00	9	56,25
Previsão de Longo Prazo	3	18,75	1	6,25	1	6,25	5	31,25	6	37,50
Orçamento baseado em atividades	3	18,75	0	0,00	3	18,75	2	12,50	8	50,00
Possui Orçamento Flexível	2	12,50	0	0,00	3	18,75	3	18,75	8	50,00
Realiza orçamento base zero	8	50,00	2	12,50	2	12,50	0	0,00	4	25,00

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 10, 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 as características dos gestores, características da empresa e 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 as quais elas demonstraram ter uma relação estatisticamente significativa, observando o nível de 5% de significância.

Os resultados que demonstraram ter correlação estatisticamente significativa estão demonstrados em **negrito** nas tabelas a seguir, os quais são apresentados com três casas decimais.

4.2.1 Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

A Tabela 11 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman* (r), entre os grupos de variáveis Características do gestor e Práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 11 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro.

Práticas de custeio e controle financeiro	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Realiza modelos de controle de estoque	-0,189	0,497	-0,315
Separação de custos fixos e variáveis	-0,549**	0,117	-0,428
Avaliação de custo da qualidade do produto/serviço prestado	-0,481	0,383	-0,432
Aplica metodologia do custo-meta	-0,623**	0,238	-0,725***
Custeio baseado em atividade	-0,667***	-0,074724	-0,378
Gestão de custos interorganizacionais	-0,195	-0,043	-0,276

Realiza Open Book Accounting	-0,222	0,047	-0,441
------------------------------	--------	-------	--------

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Nesse primeiro tópico da análise estatística, a variável idade mostrou uma correlação moderada e inversamente proporcional com as práticas ‘separação de custos fixos e variáveis’, ‘aplica metodologia do custo-meta’ e ‘custeio baseado em atividade’. Nesse sentido, infere-se que quanto maior a idade do gestor, menos eles utilizam as práticas citadas. Os resultados da Tabela 11 corroboram com os achados de Santos et al. (2016) onde constataram que gestores mais jovens utilizavam práticas consideradas modernas.

Quanto ao nível de escolaridade, nenhuma prática de custeio e controle financeiro mostrou uma correlação significativa, já quanto ao tempo de atuação do gestor apresentou uma correlação alta e inversamente proporcional quanto à prática ‘aplica metodologia do custo-meta’. Nesse sentido, a prática de ‘custo meta’, que é considerada moderna, demonstrou ser menos utilizada quanto maior for o tempo de mercado do gestor.

O segundo tópico da análise estatística relaciona as características do gestor com as práticas de avaliação de desempenho.

4.2.2 Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de avaliação de desempenho

A Tabela 12 apresenta os resultados dos testes de correlação de Spearman (r), entre os grupos de variáveis Características do gestor e Práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 12 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de avaliação de desempenho.

Práticas de avaliação de desempenho	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Análise da relação custo/volume/lucro	-0,690***	0,308	-0,369
Análise de lucratividade do produto/serviço	-0,387	0,132	0,076
Análise de lucratividade por cliente	-0,571**	0,228	-0,136
Medidas não financeiras para processos internos	-0,345	0,257	-0,425
Medidas não financeiras para os empregados	-0,247	0,206	-0,198

Medidas não financeiras para os clientes	-0,320	0,321	-0,293
Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	-0,455	0,067	-0,303
Realiza Benchmarking para alguma atividade	-0,478	0,422	-0,139
Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	-0,567**	0,422	-0,327
Análise de cadeia de valor	-0,414	0,172	-0,210

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme resultados apresentados na Tabela 12, observa-se que apenas a variável ‘idade’ apresentou correlação moderada e inversamente proporcional com as práticas ‘análise da relação custo/volume/lucro’, ‘análise da lucratividade por cliente’ e ‘realiza benchmarking para algum serviço prestado’. Nessa direção, pode-se inferir que quanto maior a idade do gestor, menor é o uso ou a importância dada às práticas descritas anteriormente, conforme os resultados dos testes.

O terceiro tópico da análise estatística apresentado a seguir correlaciona as características do gestor com as práticas de orçamento.

4.2.3 Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de orçamento

A Tabela 13 apresenta os resultados dos testes de correlação de Spearman (r), entre os grupos de variáveis Características do gestor e Práticas de orçamento.

Tabela 13 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de orçamento.

Práticas de orçamento	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Realiza orçamento para controle de custos	-0,527**	0,194	-0,348
Realiza Orçamento para planejamento	-0,380	0,208	-0,391
Previsão de Longo Prazo	-0,531**	0,241	-0,729***
Orçamento baseado em atividades	-0,290	0,167	-0,587**
Possui Orçamento Flexível	-0,085	0,049	-0,266
Realiza orçamento base zero	0,156	0,049	0,160

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir dos testes estatísticos obtidos, obtiveram-se os seguintes resultados: a variável ‘idade’ demonstrou correlação moderada e inversamente proporcional às práticas ‘orçamento

para controle de custos’ e ‘previsão de longo prazo’. Logo, quanto maior a idade do gestor, menor é a importância dada a essas práticas. A variável ‘escolaridade’ não apresentou significância estatística com nenhuma prática de orçamento; no entanto, a variável ‘tempo de atuação profissional’ apontou correlação alta e inversamente proporcional quando relacionada à prática ‘previsão de longo prazo’ e quando relacionada à ‘orçamento baseado em atividade’ a relação se apresentou moderada, mas ainda inversamente proporcional.

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 13, entende-se que quanto maior a idade e o tempo de atuação do gestor, menor é a tendência de utilizar as práticas de orçamento tradicionais. Quanto à variável ‘escolaridade’ observou-se que esta não apresentou correlação com nenhuma dos três tipos de práticas e esse resultado vai de encontro com os achados de Santos et al. (2016) onde foi identificado que gestores com maior nível de escolaridade utilizam com mais intensidade as práticas tradicionais. Para este trabalho, essa variável não apresentou ter correlação significativa nem com as tradicionais, nem com as modernas.

4.2.4 Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

A Tabela 14 apresenta os resultados dos testes de correlação de Spearman (r), entre os grupos de variáveis Características da empresa e Práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 14 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro.

Práticas de custeio e controle financeiro	Correlação		
	Tempo de mercado	Número de UH (unidades Habitacionais)	Número de estrelas
Realiza modelos de controle de estoque	0,175	0,263	0,398
Separação de custos fixos e variáveis	-0,244	0,530**	0,424
Avaliação de custo da qualidade do produto/serviço prestado	-0,164	0,407	0,263
Aplica metodologia do custo-meta	0,152	0,655***	0,505**
Custeio baseado em atividade	-0,030	0,257	0,022
Gestão de custos interorganizacionais	0,275	0,518**	0,305
Realiza Open Book Accounting	0,182	0,501**	0,145

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 14 demonstra que a variável ‘tempo de mercado’ quando relacionada às práticas de custeio e controle financeiro não evidenciaram correlação estatisticamente significativa. Entretanto, ‘número de UH’s’ apresentou correlação moderada e diretamente proporcional com as práticas ‘separação de custos fixos e variável’, ‘aplica metodologia do custo-meta’, ‘gestão de custos interorganizacionais’ e ‘realiza *open book accounting*’. Logo, quanto maior o número de quartos no hotel mais é utilizado as práticas descritas anteriormente. Quanto à variável ‘número de estrelas’, foi observada uma correlação moderada e direta com a prática ‘aplica metodologia do custo-meta’.

Os resultados advindos da Tabela 14 apontam que quanto maior o porte do hotel, observado aqui pelo número de UH’s, mais controle com relação aos custos são praticados pelos gestores entrevistados. Infere-se, também, que quanto maior o hotel, mais ele utiliza práticas de custeio e controle financeiro classificadas como modernas, excetuando a prática ‘separação de custos fixos e variável’ que se caracteriza como tradicional. Esse resultado é reforçado pelo trabalho de Abdel-Kader e Luther (2008) onde afirmaram que quanto maior o porte das organizações, mais tende-se a utilizar as práticas modernas da contabilidade gerencial.

4.2.5 Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de avaliação de desempenho

A Tabela 15 apresenta os resultados dos testes de correlação de Spearman (r), entre os grupos de variáveis Características da empresa e Práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 15 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de avaliação de desempenho.

Práticas de avaliação de desempenho	Correlação		
	Tempo de mercado	Número de UH (unidades Habitacionais)	Número de estrelas
Análise da relação custo/volume/lucro	0,206	0,603**	0,374
Análise de lucratividade do produto/serviço	-0,052	0,308	-0,051
Análise de lucratividade por cliente	-0,252	0,562**	0,194
Medidas não financeiras para processos internos	-0,061	0,540**	0,428
Medidas não financeiras para os empregados	0,022	0,662***	0,480

Medidas não financeiras para os clientes	-0,002	0,545**	0,372
Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	0,092	-0,146	-0,345
Realiza Benchmarking para alguma atividade	0,167	0,366	0,235
Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	0,167	0,534**	0,380
Análise de cadeia de valor	0,140	0,502**	0,312

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 15, a única característica da empresa que evidenciou correlação com as práticas de avaliação de desempenho foi ‘número de UH’s’. Esta mostrou correlação com intensidade moderada e positiva com as variáveis: ‘custo/volume/lucro’, ‘lucratividade por cliente’, ‘medidas não financeiras para processos internos’, ‘medidas não financeiras para empregados’, ‘medidas não financeiras para os clientes’, ‘*benchmarking* para serviços’ e ‘análise de cadeia de valor’.

Estes resultados sugerem uma evolução quanto ao uso das medidas financeiras, pois os achados da pesquisa de Machado, Machado e Holanda (2007) apontaram que os hotéis priorizavam os indicadores não-financeiros; principalmente, com foco no cliente. Atualmente, ainda se percebe o uso desta prática, mas além dela outras são utilizadas conforme os resultados apresentados na Tabela 15.

4.2.6 Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de orçamento

A Tabela 16 apresenta os resultados dos testes de correlação de Spearman (r), entre os grupos de variáveis Características da empresa e Práticas de orçamento.

Tabela 16 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de orçamento.

Práticas de orçamento	Correlação		
	Tempo de mercado	Número de UH (unidades Habitacionais)	Número de estrelas
Realiza orçamento para controle de custos	0,256	0,134	-0,103
Realiza Orçamento para planejamento	0,533**	0,113	-0,061
Previsão de Longo Prazo	0,413	0,197	-0,041
Orçamento baseado em atividades	0,436	0,092	-0,072

Possui Orçamento Flexível	0,022	-0,110	-0,431
Realiza orçamento base zero	-0,321	-0,089	-0,337

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quanto a estes grupos apresentados na Tabela 16, ao relacionar as características da empresa com as práticas orçamentárias, apenas um resultado demonstrou ser estatisticamente significativo. A variável ‘tempo de mercado’ mostrou ter correlação moderada e positiva com a prática ‘orçamento para planejamento’. Como observa-se, as práticas de orçamento dentre as três foram as que demonstraram não terem relação significativa quando analisadas com as características da organização.

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

A Tabela 17 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 17 – 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).

Conforme apresentado na Tabela 17, 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.

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

A Tabela 18 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial ambiente e práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 18 – Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de avaliação de desempenho.

Fator Contingencial Ambiente \ Práticas de Avaliação de desempenho	Análise da relação custo/volume/lucro	Análise de lucratividade do produto/serviço	Análise de lucratividade por cliente	Medidas não financeiras para processos internos	Medidas não financeiras para os empregados	Medidas não financeiras para os clientes	Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	Realiza Benchmarking para alguma atividade	Realiza Benchmarking para algum serviço	Análise de cadeia de valor
Atitudes da Concorrência	0,103	0,144	0,284	-0,065	-0,045	-0,041	0,801* **	0,170	0,170	0,343
Competição por mão-de-obra	0,273	0,298	0,606 **	0,313	0,153	0,234	0,301	0,124	0,252	0,194
Competição por compra de insumos	0,516 **	0,175	0,446	0,765 ***	0,559 **	0,644 ***	0,196	0,423	0,610 **	0,462
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0,518 **	0,199	0,427	0,544 **	0,534 **	0,530 **	0,363	0,277	0,406	0,660 ***
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0,148	-0,121	-0,196	0,059	0,159	0,097	0,308	0,193	0,193	0,074
Gostos e preferências dos clientes	0,119	0,302	0,334	0,264	0,298	0,230	-0,063	-0,187	-0,010	0,050
Diversidade dos produtos encontrados no mercado	0,119	0,302	0,334	0,264	0,298	0,230	-0,063	-0,187	-0,010	0,050
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0,496	0,501 **	0,741 ***	0,247	0,377	0,283	0,446	0,226	0,356	0,455
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0,306	0,698 ***	0,634 ***	0,211	0,392	0,321	0,225	0,125	0,207	0,320
Muita empresa para pouco mercado	0,025	0,305	0,259	0,061	0,302	0,219	0,367	0,220	0,220	0,487

Poucas empresas ditam as regras do setor	0,049	-0,206	-0,052	0,046	0,067	0,044	0,506 **	0,480	0,397	0,280
Há grandes entraves dificultando a entrada de outros hotéis	0,269	0,478	0,571 **	0,495	0,630 **	0,598 **	0,136	0,410	0,490	0,432

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa, (2020).

Conforme apresentado na Tabela 18, 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.

A variável ‘tecnologia necessária para o processo produtivo’ também obteve correlação positiva de intensidade moderada com 5 (cinco) práticas de avaliação de desempenho: ‘análise da relação custo/volume/lucro’, ‘medidas não financeiras para processos internos’, ‘medidas não financeiras para os empregados’, ‘medidas não financeiras para os clientes’ e ‘análise da cadeia de valor’. Esse resultado demonstra que a tecnologia empregada no processo produtivo influencia na mensuração dos resultados e dos custos pois a cadeia de valor objetiva entregar valor máximo ao menor custo possível e; assim, criar competitividade na organização, e essa análise só é possibilitada pela implementação de ferramentas que auxiliem nesse processo.

Quanto ao fator ‘diversidade de tecnologia adotada’, este apontou correlação positiva e moderada com a prática ‘análise de lucratividade do produto/serviço’. O mesmo fator apontou uma correlação positiva e alta com a prática ‘análise de lucratividade por cliente’. O fator

‘diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa’ obteve correlação com as duas práticas citadas anteriormente. Entretanto, a correlação foi de intensidade moderada, mas ainda positiva. Os dois fatores demonstraram correlação com uma prática tradicional ‘lucratividade do produto/serviço’ e uma moderada ‘lucratividade por cliente’ sendo esta de maior intensidade, o que vem demonstrando uma maior aderência às práticas modernas da contabilidade gerencial.

No tocante ao fator ‘poucas empresas ditam as regras do setor’, esta variável demonstrou ter correlação positiva e moderada apenas com uma prática de avaliação de desempenho que foi ‘análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes’. É importante ressaltar que mesmo havendo um monitoramento dos seus concorrentes por partes dos hotéis, os gestores afirmaram que cada um segue o nicho que se propuseram, que há clientes para todos os estilos de hospedagem e, por isso o fator ‘poucas empresas ditam as regras do setor’ não tem tanta influência.

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 também avaliam os funcionários que irão tratar diretamente com o público.

4.2.9 Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de orçamento

A Tabela 19 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial ambiente e práticas de orçamento.

Tabela 19 – Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de orçamento.

Fator Contingencial Ambiente	Práticas de Orçamento					
	Realiza orçamento para controle de custos	Realiza Orçamento para planejamento	Previsão de Longo Prazo	Orçamento baseado em atividades	Possui Orçamento Flexível	Realiza orçamento base zero
Atitudes da Concorrência	0,477	0,166	0,411	0,364	0,433	0,250

Competição por mão-de-obra	0,330	-0,099	0,270	0,083	0,333	0,310
Competição por compra de insumos	0,146	0,198	0,445	0,284	0,097	-0,038
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0,049	0,374	0,504**	0,440	-0,006	-0,128
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0,502**	0,677***	0,815***	0,817***	0,571**	0,168
Gostos e preferências dos clientes	0,113	0,082	0,234	0,208	0,554**	0,268
Diversidade dos produtos encontrados no mercado	0,113	0,082	0,234	0,208	0,554**	0,268
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0,357	0,107	0,294	0,142	0,358	0,106
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0,267	0,205	0,1999	0,156	0,627**	0,299
Muita empresa para pouco mercado	0,195	0,103	-0,013	0,170	0,205	0,137
Poucas empresas ditam as regras do setor	0,280	0,029	0,082	0,104	-0,135	0,032
Há grandes entraves dificultando a entrada de outros hotéis	0,228	0,037	0,046	0,079	0,261	0,418

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme evidenciado na Tabela 19, 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.

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

A Tabela 20 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis do fator contingencial tecnologia e as práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 20 – Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de custeio e controle financeiro.

Fator Contingencial Tecnologia	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
Comércio eletrônico		0,220	0,338	0,481	0,286	0,082	0,061	0,219
Gerenciamento da relação com o cliente		0,392	0,547 **	0,213	0,449	0,635 ***	0,486	0,215
Gerenciamento da cadeia de suprimentos		-0,051	0,355	0,281	0,589 **	0,792 ***	0,210	0,050
Armazenamento de dados		0,254	0,676 ***	0,254	0,731 ***	0,787 ***	0,357	0,129
Troca de dados de maneira eletrônica		-0,009	0,064	0,106	0,144	0,378	-0,266	-0,428
Sistema integrado de Gestão (ERP)		0,115	0,689 ***	0,281	0,745 ***	0,665 ***	0,164	0,152
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos		-0,188	0,433	-0,072	0,228	0,399	-0,306	-0,237
Mais de um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderada nos processos		0,276	0,458	0,454	0,732 ***	0,310	0,208	0,196
Múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos		0,422	0,596 **	0,492	0,792 ***	0,420	0,327	0,260

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 20 evidencia que 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’.

Dando continuidade aos resultados apresentados na tabela 20, percebeu-se uma correlação positiva e alta entre o fator ‘mais de um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderada nos processos’ e a prática ‘aplica metodologia do custo-meta’.

Finalizando as relações apresentadas na Tabela 20, 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.

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

A Tabela 21 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman* (r), entre os grupos de variáveis do fator contingencial tecnologia e as práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 21 – Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de avaliação de desempenho.

Fator Contingencial Tecnologia	Práticas de Avaliação de Desempenho	Análise da relação custo/volume/lucro	Análise de lucratividade do produto/serviço	Análise de lucratividade por cliente	Medidas não financeiras para processos internos	Medidas não financeiras para empregados	Medidas não financeiras para os clientes	Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	Realiza Benchmarking para alguma atividade	Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	Análise de cadeia de valor
Comércio eletrônico		0,152	0,152	0,399	0,329	0,315	0,374	0,110	0,337	0,337	0,147
Gerenciamento da relação com o cliente		0,761 ***	0,760 ***	0,498	0,393	0,499	0,428	0,063	0,348	0,531 **	0,744* **
Gerenciamento da cadeia de suprimentos		0,518 **	0,511 **	0,678 ***	0,237	0,411	0,402	0,515 **	0,492	0,492	0,791* **
Armazenamento de dados		0,690 ***	0,509 **	0,563 **	0,469	0,501 **	0,454	0,206	0,379	0,567 **	0,799* **
Troca de dados de maneira eletrônica		0,031	0,120	0,293	- 0,162	- 0,091	0,006	0,386	0,301	0,124	0,346
Sistema integrado de Gestão (ERP)		0,648 ***	0,362	0,671 ***	0,432	0,418	0,389	0,319	0,560 **	0,681 ***	0,585* *
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos		0,406	0,439	0,551 **	0,304	0,119	0,215	0,366	0,800 ***	0,717 ***	0,332
Mais de um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderada nos processos		0,684 ***	0,293	0,459	0,789 ***	0,605 **	0,665 ***	0,290	0,713 ***	0,843 ***	0,643* **
Múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos		0,843 ***	0,402	0,515 **	0,709 ***	0,539 **	0,579 **	0,291	0,731 ***	0,870 ***	0,685* **

**Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 21 foi a que mais teve 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’.

Para a variável ‘armazenamento de dados’ houve correlação positiva e de intensidade alta também com a prática de ‘análise de cadeia de valor’ igualmente à anterior. O fator ‘um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos’ apontou correlação positiva e alta com ‘realiza *benchmarking* para alguma atividade’ e ‘realiza *benchmarking* para algum serviço prestado’.

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’.

4.2.12 Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de orçamento

A Tabela 22 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial tecnologia e as práticas de orçamento.

Tabela 22 – Relação entre o fator contingencial tecnologia e as práticas de orçamento.

Fator Contingencial Tecnologia	Práticas de Orçamento	Realiza orçamento para controle de custos	Realiza Orçamento para planejamento	Previsão de Longo Prazo	Orçamento baseado em atividades	Possui Orçamento Flexível	Realiza orçamento base zero
Comércio eletrônico		0,195	-0,014	0,176	0,129	0,272	0,153
Gerenciamento da relação com o cliente		0,405	0,624**	0,295	0,300	-0,054	-0,380
Gerenciamento da cadeia de suprimentos		0,309	0,249	0,188	0,198	-0,131	-0,121
Armazenamento de dados		0,331	0,360	0,260	0,240	-0,203	-0,344
Troca de dados de maneira eletrônica		0,086	-0,079	-0,133	-0,059	-0,294	-0,200

Sistema integrado de Gestão (ERP)	0,454	0,102	0,265	0,092	-0,040	-0,149
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos	0,497	-0,078	-0,018	-0,237	0,062	0,172
Mais de um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderada nos processos	0,169	0,283	0,331	0,153	-0,093	-0,268
Múltiplos núcleos de tecnologia com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos	0,328	0,427	0,445	0,218	-0,089	-0,400

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme apresentado na Tabela 22, apenas o fator contingencial do grupo de tecnologia ‘Gerenciamento da relação com o cliente’ apontou correlação positiva e moderada com uma prática ‘Orçamento para planejamento’. Logo, pode-se inferir que quanto mais o hotel se relaciona com cliente, mais os seus gestores praticam o orçamento para planejamento.

A ausência de correlação entre essas variáveis chama a atenção em função do que é esperado. Quanto ao fator contingencial ‘tecnologia’, pois se esperava, pelo menos, que o gerenciamento da cadeia de suprimentos apresentasse algum grau de correlação com o controle de custos, com o orçamento para planejamento e com as previsões de longo prazo. Entretanto, o teste aplicado não capturou essa correlação.

Outro fator contingencial tecnologia que se esperava alguma correlação era do uso de Sistema Integrado de Gestão (ERP), visto que ele facilita a comunicação e o controle das atividades da empresa e pode proporcionar melhores práticas no que se refere a controle de custos, planejamento e previsões de longo prazo. Entretanto, o teste realizado também não apresentou correlação em nenhum desses itens.

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

A Tabela 23 apresenta os resultados dos testes de correlação de *spearman* (r), entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial porte empresarial com as práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento.

Tabela 23 – Relação entre o fator contingencial porte empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento.

Correlação					
Práticas de Custeio e Controle Financeiro	Porte (IBGE)	Práticas de Avaliação de Desempenho	Porte (IBGE)	Práticas de Orçamento	Porte (IBGE)
Realiza modelos de controle de estoque	0,491	Análise da relação custo/volume/lucro	0,553**	Realiza orçamento para controle de custos	0,0644
Separação de custos fixos e variáveis	0,432	Análise de lucratividade do produto/serviço	0,144	Realiza Orçamento para planejamento	0,156
Avaliação de custo da qualidade do produto/serviço prestado	0,476	Análise de lucratividade por cliente	0,364	Previsão de Longo Prazo	0,152
Aplica metodologia do custo-meta	0,582**	Medidas não financeiras para processos internos	0,531**	Orçamento baseado em atividades	0,070
Custeio baseado em atividade	0,048	Medidas não financeiras para os empregados	0,576**	Possui Orçamento Flexível	-0,312
Gestão de custos interorganizacionais	0,392	Medidas não financeiras para os clientes	0,536**	Realiza orçamento base zero	-0,310
Realiza Open Book Accounting	0,260	Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	-0,1798		
		Realiza Benchmarking para alguma atividade	0,531**		
		Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	0,603**		
		Análise de cadeia de valor	0,451		

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

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.

Esses resultados se assemelham aos da característica do hotel que analisou o número de unidades habitacionais (UH) com os três grupos de práticas da contabilidade gerencial, tanto as práticas de Custeio e Controle Financeiro quanto de Avaliação de Desempenho apresentaram ocorrências de correlação, já as práticas de Orçamento não foram evidenciadas nenhuma correlação significativa.

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

A Tabela 24 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre as variáveis associadas ao fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 24 – Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de custeio e controle financeiro.

Práticas de Custeio e controle financeiro Fator Contingencial Estrutura Organizacional	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
Estimula execução de tarefas por equipes	-0,095	0,055	0,010	0,296	0,259	0,127	0,142
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais	0,133	0,339	0,203	0,321	0,380	0,224	0,105
Programas de treinamento p/ qualificar os gestores	-0,121	0,034	-0,011	0,455	0,264	0,308	0,219
Programas de treinamento p/ qualificar os empregados	-0,240	0,034	-0,071	0,482	0,306	0,212	0,150
Estimula a gestão participativa	-0,190	0,340	-0,066	0,440	0,440	-0,088	0,004
Poucos níveis hierárquicos	0,243	0,240	-0,236	-0,244	-0,074	-0,270	-0,349
Estrutura flexível com rápida adaptação às mudanças	0,159	0,151	0,297	0,441	0,332	0,572* *	0,439
Estrutura funcional (cada atividade com departamento especializado)	0,224	0,419	0,392	0,739* **	0,227	0,180	0,229
Estrutura divisional (mesma atividade executada em diferentes divisões)	-0,090	0,071	0,374	0,413	0,425	0,056	0,101

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O quarto e penúltimo grupo de fatores contingenciais analisados foram estrutura organizacional, conforme exposto na Tabela 24. 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.

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

A Tabela 25 apresenta 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, conforme observa-se abaixo.

Tabela 25 – Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de avaliação de desempenho.

Fator Contingencial Estrutura Organizacional	Análise da relação custo/volume/lucro	Análise de lucratividade do produto/serviço	Análise de lucratividade por cliente	Medidas não financeiras para processos internos	Medidas não financeiras para os empregados	Medidas não financeiras para os clientes	Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	Realiza Benchmarking para alguma atividade	Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	Análise de cadeia de valor
Estimula execução de tarefas por equipes	0,177	0,375	0,362	0,344	0,497	0,478	0,307	0,470	0,470	0,582 **
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais	0,388	0,591 **	0,456	0,644 ***	0,697 ***	0,692 ***	- 0,042	0,241	0,435	0,675 ***
Programas de treinamento p/ qualificar os gestores	0,311	0,229	0,250	0,348	0,545 **	0,420	0,406	0,602 **	0,602 **	0,627 **
Programas de treinamento p/ qualificar empregados	0,306	0,087	0,222	0,282	0,437	0,292	0,509 **	0,591 **	0,591 **	0,553 **
Estimula a gestão participativa	0,435	0,339	0,511 **	0,289	0,268	0,244	0,531 **	0,718 ***	0,718 **	0,466
Poucos níveis hierárquicos	0,246	0,351	0,206	- 0,198	- 0,198	- 0,223	- 0,149	0,353	0,271	- 0,016
Estrutura flexível com rápida adaptação às mudanças	0,468	0,551 **	0,422	0,537 **	0,806 ***	0,657 ***	0,180	0,346	0,497	0,798 ***
Estrutura funcional (cada atividade com	0,536 **	0,194	0,447	0,708 ***	0,544 **	0,619 **	0,242	0,671 ***	0,753 ***	0,600 **

departamento especializado)											
Estrutura divisional (mesma atividade executada em diferentes divisões)	0,134	- 0,087	0,093	0,183	- 0,019	0,180	0,436	0,043	0,043	0,146	

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Na Tabela 25, observa-se 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, analisado na Tabela 25, e as práticas de orçamento, analisadas na Tabela 26.

4.2.16 Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de orçamento

A Tabela 26 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, associadas ao grupo de variáveis fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de orçamento.

Tabela 26 – Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e as práticas de orçamento.

Fator Contingencial Estrutura Organizacional \ Práticas de Orçamento	Realiza orçamento para controle de custos	Realiza Orçamento para planejamento	Previsão de Longo Prazo	Orçamento baseado em atividades	Possui Orçamento Flexível	Realiza orçamento base zero
Estimula execução de tarefas por equipes	0,226	0,206	0,118	0,252	0,248	0,126
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais	-0,003	0,248	-0,007	0,134	-0,050	-0,048
Programas de treinamento p/ qualificar os gestores	0,236	0,275	0,190	0,248	0,160	0,018
Programas de treinamento p/ qualificar os empregados	0,217	0,141	0,160	0,135	0,100	-0,006
Estimula a gestão participativa	0,515**	0,042	0,163	-0,005	0,223	0,047
Poucos níveis hierárquicos	0,329	-0,087	-0,270	-0,404	-0,084	-0,287
Estrutura flexível com rápida adaptação às mudanças	0,040	0,448	0,193	0,326	0,162	-0,126
Estrutura funcional (cada atividade com departamento especializado)	0,151	0,167	0,301	0,166	-0,071	-0,163
Estrutura divisional (mesma atividade executada em diferentes divisões)	0,087	0,263	0,470	0,402	-0,052	0,072

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados dispostos na Tabela 26, percebe-se que novamente o grupo Práticas de orçamento apresentou apenas uma correlação significativa com o fator Estrutura organizacional. No caso, a variável ‘estimula a gestão participativa’ apontou correlação positiva e moderada com a prática ‘realiza orçamento para controle de custos’. As demais relações que foram feitas entre esses dois grupos de variáveis não apresentaram correlação estatisticamente significativa.

Esse resultado não era o esperado, pois tanto fator contingencial ‘estrutura organizacional’ quanto a prática de contabilidade gerencial ‘orçamento’, apresentam maior incidência de respostas positivas na pesquisa realizada. Entretanto, essas respostas não se correlacionam. Isso leva a entender que a estrutura organizacional não é determinante para a adoção de práticas de orçamento na empresa.

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

A Tabela 27 apresenta os resultados entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial estratégia empresarial e das práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 27 – Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro.

Fator Contingencial Estratégia empresarial \ 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
Busca alta qualidade do serviço prestado	0,155	0,278	-0,097	-0,033	0,020	-0,101	-0,169
Oferece suporte aos clientes do serviço prestado	0,193	0,320	-0,080	0,000	0,055	-0,072	-0,170
Desenvolve características únicas do produto	-0,003	0,534*	0,061	0,413	0,420	0,135	-0,015
Busca que a imagem da empresa seja a melhor dentre os concorrentes	0,418	0,866*	0,199	0,554*	0,665*	0,147	-0,153
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que as concorrentes	0,072	0,463	0,270	0,749*	0,479	0,301	0,290
Possuir um preço de venda menor que a concorrência	-0,178	-0,061	-0,399	-0,248	0,074	0,659*	0,698*
Focar em produtos e mercados que já atuam	0,121	0,337	0,185	0,223	-0,011	-0,024	0,120
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e ofertas de produtos/serviços	0,207	0,454	0,157	-0,019	0,118	0,577*	0,523*
Atender novos mercados e oferecer novos produtos e serviços	-0,438	0,009	0,068	0,110	0,274	-0,170	0,169

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

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’.

Salienta-se que dois fatores obtiveram correlação negativa e moderada com as mesmas práticas, os fatores são: ‘possuir um preço de venda menor que a concorrência’ e ‘ser pioneira no atendimento de novos mercados e ofertas de produtos/serviços’. As práticas que reagiram de maneira inversa à ação desses fatores na empresa foram: ‘gestão de custos interorganizacionais’ e ‘realiza *Open Book Accounting*’.

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.

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

A Tabela 28 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial estratégia empresarial e das práticas avaliação de desempenho.

Tabela 28 – Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de avaliação de desempenho.

Fator Contingencial Estratégia empresarial	Práticas de Avaliação de desempenho	Análise da relação custo/volume/lucro	Análise de lucratividade do produto/serviço	Análise de lucratividade por cliente	Medidas não financeiras para processos internos	Medidas não financeiras para os empregados	Medidas não financeiras para os clientes	Análise pontos fortes e fracos dos concorrentes	Realiza Benchmarking para alguma atividade	Realiza Benchmarking para algum serviço prestado	Análise de cadeia de valor
Busca alta qualidade do serviço prestado		0,101	0,407	0,109	0,329	0,109	0,219	- 0,034	0,306	0,306	0,294
Oferece suporte aos clientes do serviço prestado		0,136	0,409	0,109	0,330	0,110	0,220	- 0,036	0,328	0,328	0,311
Desenvolve características únicas do produto		0,243	0,165	0,276	0,332	0,283	0,177	0,100	0,147	0,279	0,430
Busca que a imagem da empresa seja a melhor dentre os concorrentes		0,615 **	0,386	0,330	0,397	0,132	0,182	0,049	0,279	0,444	0,528 **
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que as concorrentes		0,671 ***	0,359	0,582 **	0,571 **	0,608 **	0,528 **	0,387	0,693 ***	0,808 ***	0,703 ***
Possuir um preço de venda menor que a concorrência		0,000	0,115	0,051	- 0,338	- 0,566 **	- 0,380	0,273	0,312	0,093	- 0,037
Focar em produtos e mercados que já atuam		0,098	0,296	0,400	0,456	0,368	0,467	- 0,063	0,399	0,399	0,288
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e ofertas de produtos/serviços		0,097	0,248	0,447	0,032	- 0,250	- 0,080	- 0,105	0,007	0,007	0,050
Atender novos mercados e oferecer novos produtos e serviços		0,067	0,428	0,633 ***	0,013	0,075	0,181	0,567 **	0,476	0,304	0,232

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os resultados dispostos na Tabela 28 apresentam 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.

Quando analisada a variável ‘possuir um preço de venda menor que a concorrência’, esta se correlacionou apenas com ‘medidas não financeiras para os empregados’ com intensidade moderada. O último fator que apresentou correlação positiva e moderada com as práticas ‘análise de lucratividade por cliente’ e ‘análise pontos fortes e fracos dos concorrentes’ foi o fator ‘atender novos mercados e oferecer novos produtos e serviços’.

Apesar de apresentar um bom número de correlações (13), esta análise ainda deixa de apresentar algumas correlações que parecem ser importantes, pois a maior parte das correlações presentes foi no fator ‘investir em P&D mais do que a concorrência’. Quando a empresa busca alta qualidade do produto/serviço, ela deve avaliar a lucratividade de cada produto/serviço, pois terá um alto custo e necessita ser acompanhado para manter a lucratividade do item. Portanto, esperava-se uma correlação significativa neste ponto.

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.

4.2.19 Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de orçamento

A Tabela 29 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre variáveis associadas ao fator contingencial estratégia empresarial e as práticas orçamento

Tabela 29 – Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e as práticas de orçamento.

Fator Contingenci Estratégia empresarial	Práticas de Orçamento	Realiza orçamento para controle de custos	Realiza Orçamento para planejamento	Previsão de Longo Prazo	Orçamento baseado em atividades	Possui Orçamento Flexível	Realiza orçamento base zero
Busca alta qualidade do serviço prestado		0,140	0,154	-0,067	-0,010	0,101	0,027
Oferece suporte aos clientes do serviço prestado		0,177	0,193	-0,036	0,018	0,074	0,000
Desenvolve características únicas do produto		-0,003	-0,115	-0,112	-0,131	-0,131	-0,065
Busca que a imagem da empresa seja a melhor dentre os concorrentes		0,302	0,278	0,163	0,050	-0,353	-0,439
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que as concorrentes		0,326	0,210	0,290	0,137	0,035	-0,155
Possuir um preço de venda menor que a concorrência		0,200	-0,172	-0,249	-0,382	-0,278	-0,182
Focar em produtos e mercados que já atuam		0,148	-0,060	0,009	0,043	0,192	0,246
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e ofertas de produtos/serviços		-0,181	- 0,525**	0,471	-0,620**	-0,394	-0,307
Atender novos mercados e oferecer novos produtos e serviços		0,427	-0,063	0,159	0,072	0,526**	0,548**

** Nível de significância de 5%.

*** Nível de significância de 1%.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Dando início ao último tópico de análises, observa-se a Tabela 26 acima e verifica-se que apenas dois fatores contingenciais do grupo Estratégia empresarial apresentaram correlação com quatro práticas distintas. O fator ‘ser pioneira no atendimento de novos mercados e ofertas de produtos/serviços’ apontou correlação negativa e moderada com as práticas ‘realiza orçamento para planejamento’ e ‘orçamento baseado em atividades’. A princípio, essas correlações negativas não são esperadas, pois entende-se que para ser pioneiro no atendimento de novos mercados e oferta de produtos/serviços é fundamental um planejamento com orçamento que permita ao tomador de decisão uma visão econômica do novo mercado pretendido, assim como um orçamento baseado em atividades também contribuiria para uma informação melhor fundamentada, e não o contrário, como aparece na correlação.

O último fator que apresentou correlação com as práticas ‘possui orçamento flexível’ e ‘realiza orçamento base zero’ foi ‘atender novos mercados e oferecer novos produtos/serviços’ que apontou correlação positiva e moderada. Neste caso, a correlação está em acordo com o esperado, pois a estratégia de atender novos mercados e oferecer novos produtos/ serviços exige

uma flexibilidade no orçamento para se adaptar ao novo ambiente a ser explorado. E a realização de orçamento base zero vai gerar informações financeiras imprescindíveis para os gestores tomarem decisões no momento de explorar os novos mercados com a oferta de novos produtos/serviços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo investigar 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 alcançar este objetivo geral foram estabelecidos três objetivos específicos: identificar o perfil das empresas hoteleiras e dos agentes responsáveis pela gestão dessas, nos municípios de Recife e Ipojuca no estado de Pernambuco; identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas hoteleiras participantes da pesquisa e; analisar a relação entre os fatores contingências (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) e as práticas de contabilidade gerencial nos hotéis investigados.

O primeiro objetivo específico foi cumprido a partir da análise descritiva dos dados, a qual revelou que a maioria dos hotéis (68,75%) atuam há mais de 15 anos no mercado, o que demonstra que boa parte dos hotéis já se encontram em um nível alto de maturação do negócio e da gestão. Em relação à quantidade de unidades habitacionais, 50% detêm acima de 100 UH's, o que os classificam como hotéis de grande porte, ressaltando-se que alguns informaram ter acima de 200 quartos, os outros 50% dividiram-se igualmente em médio porte, até 100 UH's, e pequeno porte, até 50 UH's. Quanto à quantidade de estrelas, 37,5% possuem 3 estrelas, 25% possuem 4 estrelas e o mesmo quantitativo de 25% possuem 5 estrelas, conforme a classificação estabelecida pelo Ministério do Turismo.

Quanto ao perfil dos gestores, observou-se que a 68,75% têm idade superior a 40 anos, 12,5% encontra-se na faixa de idade de até 30 anos e 18,75% têm idade entre 31 e 40 anos.

A maioria dos gestores – 87,5% – informou ter nível superior completo sendo que desses, 64,28% disseram possuir pós-graduação. É importante ressaltar que 12,5% dos gestores que informaram ter apenas o ensino médio são proprietários do hotel e esses estão classificados como sendo de pequeno porte. Quanto à experiência profissional, 50% estão no mercado há mais de 15 anos, 37,5% informaram ter entre 6 e 10 anos de atuação no mercado; enquanto apenas 12,5% detêm até 5 anos. É importante ressaltar que boa parte dos gestores têm experiência, uma vez que alguns relataram que trabalham no hotel há muito tempo, foram crescendo profissionalmente dentro da organização e que o conhecimento aprofundado do funcionamento da empresa possibilitou que eles tomassem posse de um cargo mais elevado.

Os resultados da estatística descritiva 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 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.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; GUTHRIE, C. H. An empirical assessment of the ‘fit’ between strategy and management information system design. **Accounting and Finance**, v. 34, n. 2, p. 49–66, 1994.
- 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.
- ALBOALI, S.; HAMID, E.; MOOSAVI, S. A. The study of contingency components roles in the design of municipals’ accounting systems: a case study. **Journal of Business and Management Sciences**, v. 1, n. 5, p. 96-104, 2013.
- 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.
- BARBOSA, D.; MILONE, G. **Estatística aplicada ao turismo e hotelaria**: Thomson. 2004.
- 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.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BOTINHA, R. A.; GOMES, G. S.; MARTINS, V. F. Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia – MG. **J Bras Econ Saúde**, v. 1, n. 5, 2013.

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.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

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

DONALDSON, L. Teoria da Contingência Estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

DUTRA, E. V. **Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional: uma análise das maiores empresas do Espírito Santo sob a ótica da teoria da contingência**. 188 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

DUTRA, A. R. C. S. **Adoção de artefatos gerenciais: um estudo empírico a partir da teoria da contingência no âmbito de empresas do setor hoteleiro de João Pessoa**. 80 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019.

EMBRATUR. INSTITUTO BRASILEIRO DE TURISMO. Disponível: http://www.embratur.gov.br/piembratur-new/opencms/salaImprensa/noticias/arquivos/A_experiencia_nordestina_no_turismo.html. Acesso: 6 jul. 2019.

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.

FAGUNDES, J. A. et al. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 78, 2010.

FARIA, A. M. B.; ASSIS, A. R. Contribuições das teorias organizacionais para as ferramentas de controle gerencial: um estudo de caso no Banco Central do Brasil. *In*: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais [...] Belo Horizonte: CBC**, 2010.

FREZATTI, F. et al. A estrutura de artefatos de controle gerencial no processo de inovação: existe associação com o perfil estratégico? **Brazilian Business Review**, v. 12, n. 1, p. 129-156, 2015.

FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo. Atlas, 2009.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Planejamento e gestão para o desenvolvimento da SEAD/UFRGS; Editora da UFRGS, 2009.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicascos à luz da teoria da contingência. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 3, p. 70-87, 2017.

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.

GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A. K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n.1, p. 51–66, 1985.

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.

HAYES, D. C. The contingency theory of management accounting. **The Accounting Review**, v. 52, n. 1, p. 22-39, 1977.

HOFER, C. H. Toward a contingency theory of business strategy. **The Academy of Management Journal**, v. 18, n. 4, p. 784-810, 1975.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. tradução Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 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.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? **The European Accounting Review**, v. 11, n. 3, p. 787-793, 2002.

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.

KALAGNANAM, S. S.; LINDSAY, R. N. The use of organic models of control in JIT firms: generalizing Woodward's findings to modern manufacturing practices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 1, p. 1-30, 1998.

KAUARK, F.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. **Metodologia da pesquisa: guia prático**. Itabuna/Bahia: Via Litterarum, 2010.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

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.

- LUNKES, R. J. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 50-66, 2009.
- MACHADO, M. R.; MACHADO, M. A. V.; HOLANDA, F. M. A. Indicadores de desempenho utilizados pelo setor hoteleiro da cidade de João Pessoa/PB: um estudo sob a ótica do *balanced scorecard*. **Turismo – Visão e Ação**, v. 9, n. 3, p. 393-406, 2007.
- MAJOR, M. J. Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão. **Revista portuguesa e brasileira de gestão**, v. 8, n. 1, p. 43-50, 2009.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Scientific Methodology**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, G. de A. **Estatística geral e aplicada**. 3. ed. 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.
- 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.
- MARQUES, K. C. M; SOUZA, R. P. Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da Contabilidade gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais [...]** Belo Horizonte: CBC, 2010.
- MIA, L. The role of MAS information in organisations: na empirical study. **British Accounting Review**, v. 25, n. 3 p. 269-285, 1993.
- MILES, R. E. et al. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of Management Review**, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.
- MINTZBERG, H. Strategic making in three modes. **California Management Review**, v. 16, n. 2, p. 44-53, 1973.
- MUKAKA, M. M. A guide to appropriate use of correlation coefficient in medical research. **Malawi Medical Journal**, v. 24, n. 3, p. 69-71, 2012.
- 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.
- OLIVEIRA, D. P. R. de. **Teoria geral da administração**: edição compacta. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v.5 n.4, 413-428. 1980.
- PARASURAMAN, A. **Marketing research**. 2. ed. Reading. Massachusetts: Addison Wesley Publishing Company, 1991.

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.

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

REIS, L. G.; PEREIRA, C. A. Uma análise das contribuições das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 7., 2007, São Paulo. **Anais [...]** São Paulo: USP, 2007.

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.

RITTA, C. O.; LAVARDA, C. E. F. Aspectos da produção científica sobre controle gerencial. **Revista de administração Faces Journal**, v. 16, n. 3, p. 105-124, 2017.

SANTOS, C. A.; ZONATTO, V. C. S. Influência de fatores contingenciais na adoção de artefatos de custos tradicionais e modernos na rede hoteleira do Paraná. **Revista Turismo em Análise**, v. 29, n. 2, p. 349-369, 2018.

SANTOS, F. O. et al. Avaliação do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 8, n.2, p. 23 48, 2016.

SILVA, M. Z. et al. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. **Revista de Administração**, v. 49, n. 2, p. 267-279, 2014.

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.

SPIEGEL, M. R. **Estatística**. 3. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 1993.

STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. 1. ed. São Paulo: Harbra, 1981.

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.

THOMSON, D. Exploring the role of funders performance reporting mandates in nonprofit performance measurement. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 39 n. 4, p. 611-629, 2010.

VERGARA, S. C. **Métodos de coleta de dados no campo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

WADONGO, B. I. Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach. **Thesis of Doctor of Philosophy in Management Accounting**, University of Bedfordshire, UK, 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A
QUESTIONÁRIO DE PESQUISA
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA - PPGC
MESTRADO EM CONTROLADORIA

Samara Lima Sobrinho
Mestranda

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado
Orientador

O presente instrumento de pesquisa destina-se ao levantamento de dados junto aos gestores dos hotéis, com o objetivo de identificar a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas do setor hoteleiro localizadas nos municípios de Recife-Pe e Ipojuca-Pe.

SEÇÃO 1 – Informações relacionadas ao gestor (a) entrevistado (a)

1.1 Idade

- Até 30 anos
- Entre 31 e 40 anos
- Entre 41 e 50 anos
- Maior que 50 anos

1.2 Nível de Escolaridade

- Ensino médio
- Ensino Superior/graduação
- Pós-graduação *lato sensu* (MBA/especialização)
- Pós-graduação *stricto sensu* (Mestrado/Doutorado)

1.3 Tempo de atuação profissional

- Até 5 anos
- Entre 6 e 10 anos
- Entre 11 e 15 anos
- Maior que 15 anos

SEÇÃO 2 – Informações relacionadas à Empresa

2.1 Tempo de atuação no mercado

- () Até 5 anos
 () Entre 6 e 10 anos
 () Entre 11 e 15 anos
 () Maior que 15 anos

2.2 Número de unidades habitacionais (UH)

- () Até 50 UH
 () Entre 51 e 100 UH
 () Acima de 100 UH

2.3 Quantidade de estrelas que o hotel possui?

- () Até 2 estrelas
 () 3 estrelas
 () 4 estrelas
 () 5 estrelas

SEÇÃO 3 – Fatores Contingenciais

3.1 Ambiente organizacional (adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004; Guerra, 2007)

Atribua um indicador para os itens abaixo de acordo com o quão dinâmico, heterogêneo e hostil são as características do ambiente apresentadas em sua empresa:

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Variável ambiente	DT	DP	N	CP	CT
Atitudes da concorrência					
Competição por mão-de-obra					
Competição por compra de matéria prima/insumos					
Tecnologia necessária para o processo produtivo					
Restrições legais, políticas e econômicas do setor					
Gostos e preferencias dos clientes do setor					
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado					
Diversidade de tecnologia adotada na produção					
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa					
Muitas empresas para pouco mercado					
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor					
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado					

3.2 Tecnologia (adaptado de Hyvönen, 2007; Decker, Groot e Schoute, 2007; Leite, Diehl e Manvailer, 2015)

Para cada item, atribua um indicador de acordo com o uso de cada item, listado abaixo, na sua empresa.

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Variável Tecnologia	DT	DP	N	CP	CT
Comércio eletrônico					
Gerenciamento da relação com o cliente					
Gerenciamento da cadeia de suprimentos					
Armazenamento de dados					
Troca de dados de maneira eletrônica					
Sistema integrado de Gestão (ERP)					
Um único núcleo de tecnologia com a finalidade de obter maior eficiência nos processos					
Mais de um núcleo de tecnologia com a finalidade de obter eficiência e flexibilidade moderadas nos processos					
Múltiplos núcleos de tecnologias com a finalidade de obter inovação e flexibilidade nos processos					

3.3 Porte empresarial (Baseado no IBGE)

- a) () Até 19 empregados
 b) () Acima de 19 até 99 empregados
 c) () Acima de 99 até 499 empregados
 d) () Acima de 499 empregados

3.4 Estrutura Organizacional (adaptado de Baines e Langfield-Smith, 2003)

Para cada item, atribua um indicador, de acordo com a estrutura organizacional de sua empresa.

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Variável Estrutura	DT	DP	N	CP	CT
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho					
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho					
Utiliza programas de treinamento para qualificar os gestores					
Utiliza programas de treinamento para qualificar os empregados					
Estimula a gestão participativa					
Possui poucos níveis hierárquicos					
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado					
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)					
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)					

3.5 Estratégia empresarial (adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004; Miles et al. 1978)

Para cada item, atribua um indicador, para a importância dada de acordo com as prioridades estratégicas da empresa durante os últimos anos.

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Variável Estratégia	DT	DP	N	CP	CT
Buscar alta qualidade do produto					
Oferecer suporte aos clientes do produto					
Desenvolver características únicas do produto					
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência					
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência					
Possuir um preço de venda menor do que o da concorrência					
Focar em produtos e mercados que já atuam					
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos					
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após demonstração da sua viabilidade					

SEÇÃO 3 – Práticas da Contabilidade Gerencial

Para cada item, atribua um indicador, de acordo com a concordância acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial na sua empresa: (Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2008); Leite, Diehi e Manvailier (2015); Almeida e Callado (2018).

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

3.1 Práticas de Custeio e Controle Financeiro

Questões	DT	DP	N	CP	CT
Realiza modelos de controle de estoque					
Faz a separação entre os custos fixos e variáveis					
Realiza avaliação do custo da qualidade do produto					
Aplica a metodologia do custo-meta					
Realiza o custeio baseado em atividade					
Faz a gestão inteorganizacional de custos					
Realiza o <i>Open book accounting</i>					

3.2 Práticas de Avaliação de Desempenho

Questões	DT	DP	N	CP	CT
Faz a análise de custo/volume/lucro					
Faz a análise de lucratividade do produto					
Faz a análises de lucratividade por cliente					
Realiza medidas não financeiras relacionadas aos processos internos					
Realiza medidas não financeiras relacionadas aos empregados					
Realiza medidas não financeiras relacionadas aos clientes					
Faz a análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes					

Realiza Benchmarking					
Faz a análise da cadeia de valor					
Faz a análise do ciclo de vida do produto					

3.3 Práticas de Orçamento

Questões	DT	DP	N	CP	CT
Realiza orçamento para controle de custos					
Realiza orçamento para planejamento					
Faz previsão de longo prazo					
Faz orçamento baseado em atividades					
Tem orçamento flexível					
Realiza orçamento base zero					