

PRÁCTICAS PRESUPUESTARIAS APLICADAS A LAS EMPRESAS HOTELERAS DE BRASIL**Un estudio en la ciudad de Florianópolis**Jessica Kopak Castro^{*}Paula de Souza^{**}Gabriela Rockenbach dos Santos^{***}Rogério João Lunkes^{****}

Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis - Brasil

Resumen: El presente estudio tiene como objetivo explorar las prácticas presupuestarias en empresas hoteleras de la ciudad de Florianópolis (SC, Brasil). Para alcanzar este objetivo se realizó una investigación empírica con el envío de una entrevista a todos los hoteles asociados a la ABIH-SC (Asociación de la Industria Hotelera de Santa Catarina), siendo la población inicial formada por 66 hoteles de Florianópolis. A partir de allí se seleccionaron 41 hoteles que poseen presupuesto oficial, y fueron devueltas 14 entrevistas. La estadística descriptiva fue aplicada sobre los resultados, buscando mejorar la base de los debates. Los resultados muestran que la mayoría de los hoteles posee un proceso formal presupuestario, teniendo el bottom-up como proceso presupuestario predominante. La investigación revela que los presupuestos son formulados, con mayor frecuencia, utilizando los indicadores económicos y los resultados de años anteriores. El papel del presupuesto está ampliamente ligado al monitoreo del desempeño de la organización. En el control del presupuesto, son frecuentemente aplicados, el análisis comparativo y el análisis de las causas de los desvíos. Sus finalidades principales están volcadas al control de costos/gastos, identificación de problemas e implementación de feedback para el próximo período.

PALABRAS CLAVE: presupuesto, planificación, ejecución, control, hoteles.

Abstract: Budget Practices Applied in Hotel Companies of Brazil: a Study in the City of Florianópolis. This study aims to explore the budgeting practices of hotel companies in the city of Florianópolis (SC). To achieve this objective an empirical research was realized with a questionnaire that was sent to all the hotels associated with ABIH-SC (Hotel Industry Association of Santa Catarina), the initial population is composed of 66 hotels in Florianópolis. From this initial population were selected 41 hotels that have a formal budgeting, with the return of 14 questionnaires. Descriptive statistics were applied to the results, to improve the basis for discussions. The results show that most of the hotels have a formal budget and the bottom-up budgeting process is predominant. The research reveals that budgets are formulated with greater frequency, using economic indicators and results from previous years. The role of the budget is largely linked to the monitoring of organizational performance. In the control of the budget, are frequently applied, benchmarking and analysis of the

^{*} Graduanda en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. E-mail: jessykc@gmail.com

^{**} Graduanda en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. E-mail: paulah_xp@hotmail.com

^{***} Graduanda en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. E-mail: gabirockenbach@hotmail.com

^{****} Graduado en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina, Doctor en Ingeniería de la Producción por la Universidad Federal de Santa Catarina, Pos-Doctorado por la Universidad de Valencia (España). Se desempeña como docente en la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. E-mail: lunkes@cse.ufsc.br

causes of deviations. Its main purposes are designed to control costs/expenses, identify problems and provide feedback for the next period.

KEY WORDS: *budget, planning, execution, control, hotels.*

INTRODUCCIÓN

Los estudios empíricos demuestran que el presupuesto sigue siendo uno de los instrumentos más importantes en la planificación y control, y que es ampliamente utilizado por las organizaciones (Abdel-Kader & Luther, 2006; Uyar, 2009; Sivabalan et al., 2009; Libby & Lindsay, 2010; Ostergren & Stensaker, 2011; Uyar & Bilgin, 2011)

A pesar de ser ampliamente utilizado en el mundo de los negocios, el presupuesto también es frecuentemente blanco de críticas. Algunos argumentan que los problemas del presupuesto están relacionados con la forma en que son utilizados (Horngren, Foster & Datar, 2000), mientras que otros afirman que los procesos presupuestarios son fundamentalmente defectuosos (Hope, Fraser & Rosen, 2003; Hansen et al., 2003). Para Jones (2008a), estos abordajes presentan soluciones diferentes pero también comparten muchas de las preocupaciones del presupuesto empresarial. Asimismo, a pesar este debate el presupuesto empresarial aún tiende a ser ampliamente utilizado en las organizaciones (Jones, 2008a; Uyar & Bilgin, 2011).

Si existe algo común en estos debates es la percepción de la necesidad de hacer más eficaz y eficiente el proceso presupuestario en las organizaciones buscando obtener más beneficios (Uyar & Bilgin, 2011). La eficiencia puede ser obtenida con cambios en las formas y prácticas aplicadas en la planificación, ejecución y control del presupuesto. Un estudio realizado por Umapathy (1987) probó que las empresas exitosas adoptaban algunas prácticas que hacían que sus sistemas presupuestarios fueran más eficaces. Entre las prácticas destacadas en el estudio está la generación de compromiso, la alineación entre los niveles de la organización, la adopción de procedimientos detallados y de amplio alcance en la elaboración, además del análisis de las variaciones y las acciones correctivas. Aunque el presupuesto es un tema muy estudiado en la literatura precisa ser investigado de forma más amplia buscando identificar y discutir estas prácticas más eficientes. Así, este estudio se plantea contribuir con la literatura existente sobre el presupuesto en las empresas hoteleras.

El estudio aporta cuatro contribuciones principales: la obtención de insumos de dirigentes de empresas hoteleras sobre la gestión, información sobre la documentación de previsión y prácticas presupuestarias operacionales, recomendaciones sobre el proceso presupuestario que pueden mejorar la precisión, participación y satisfacción de los involucrados; además de la identificación de diferentes características entre grandes y pequeñas empresas hoteleras en relación a previsión y prácticas presupuestarias.

El turismo, y en particular las empresas hoteleras, es un sector importante para la economía de muchos países. En Brasil, el turismo representa aproximadamente el 5% del PIB (Producto Interno Bruto). La región de Florianópolis, donde fue realizado el estudio, es un destino importante visitado por más de un millón de turistas extranjeros al año, constituyendo el 20% del total de turistas recibidos por Brasil. Santa Catarina es el segundo estado brasileño en cuanto a recepción de turistas extranjeros, y la ciudad de Florianópolis ocupa el cuarto lugar en el ranking brasileño con el 5,6% del total (Embratur, 2011).

Para alcanzar el objetivo del estudio que es explorar las prácticas presupuestarias en empresas hoteleras de la ciudad de Florianópolis (SC), el trabajo presenta más allá de la introducción, un marco teórico en la segunda sección, la exposición de los procedimientos metodológicos utilizados para el estudio en la tercera, los resultados en la cuarta y las consideraciones finales en la última.

REVISIÓN DE LA LITERATURA

Los estudios sobre prácticas de presupuesto en empresas hoteleras han sido realizados en diversos países como Estados Unidos (Schmidgall & DeFranco, 1998; Steed & Gu, 2009), Estados Unidos y Región Escandinava (Schmidgall et al., 1996), Reino Unido y Estados Unidos (Jones, 1998; Jones, 2008 a y b), Australia (Subramaniam et al., 2002; Winata & Mia, 2005); China (Yuen, 2006), Grecia (Pavlatos & Paggios, 2009) y Turquía (Uyar & Bilgin, 2011).

Schmidgall & Ninemeier (1987) estudiaron las prácticas presupuestarias en las 47 mayores cadenas de hoteles de Estados Unidos. Entre los principales resultados está el abordaje ascendente (bottom-up) en la elaboración y direccionamiento para el control de las variaciones.

Schmidgall et al. (1996) realizaron comparaciones entre las prácticas presupuestarias en empresas hoteleras de Estados Unidos y las Región Escandinava. Las empresas utilizaban básicamente abordajes bottom-up para la elaboración, y entre los puntos principales de los estudios está la revisión, el control y el análisis de variaciones en los costos/gastos.

Schmidgall & DeFranco (1998) realizaron estudios con 171 ejecutivos de hoteles de Estados Unidos. De acuerdo con el estudio todos los hoteles utilizaban presupuesto. La gran mayoría tiene una meta financiera establecida antes de preparar el presupuesto, y su principal finalidad es el control presupuestario, o sea, la comparación entre los valores presupuestados y los realizados. El presupuesto es elaborado para un período de un año, y las redes de hoteles preparan presupuestos para la realización de comparaciones.

Jones (1998; 2008 a y b) realizó dos estudios sobre empresas hoteleras en el Reino Unido. En el primero la mitad de los hoteles investigados utilizaba el abordaje bottom-up para la elaboración del presupuesto. En los dos estudios se indicó que las razones principales para utilizar el presupuesto

son ayudar en la planificación, control y evaluación del desempeño. Asimismo, los presupuestos eran vistos como el principal indicador de desempeño en las empresas hoteleras. El presupuesto flexible era poco utilizado, mientras que el presupuesto de base cero era aplicado en la mitad de las empresas estudiadas, cayendo un poco en el segundo estudio. Los presupuestos eran elaborados para un período de un año, con revisiones trimestrales y en la mayoría de los casos en base mensual o trimestral. El segundo estudio mostró que ninguno de los abordajes (top-down, bottom-up y combinación) era predominante.

Subramaniam et al. (2002) realizaron una investigación con 91 gestores de empresas hoteleras de Australia. Los autores estudiaron el papel y el impacto de la estructura descentralizada, y la necesidad de alcanzar metas y un presupuesto participativo sobre el comportamiento organizacional. Los resultados mostraron relaciones directas y positivas de las dos variables, estructura descentralizada, y necesidad de alcanzar metas para la realización y participación en el presupuesto. Más allá de esto, el presupuesto participativo puede tener una relación directa y positiva con el comportamiento organizacional.

Winata & Mia (2005) también realizaron una investigación en 74 hoteles de Australia sobre el papel de los gerentes en el uso de la tecnología de la información y comunicación en relación al desempeño percibido y su participación en el presupuesto. Los resultados indican que el desempeño de los gerentes de departamentos es percibido como positivo cuando es asociado a la interacción del uso de la TIC y la participación en el presupuesto.

Yuen (2006) analizó en los hoteles de Macau en China los efectos relacionados con la satisfacción y participación de los empleados de la gestión participativa en el proceso presupuestario. Entre los resultados encontrados está la constatación de que la mayor participación de los empleados aumenta la responsabilidad y las experiencias.

El estudio de Steed & Gu (2009) fue realizado en hoteles de Estados Unidos con al menos diez unidades o 1.000 habitaciones. Los resultados del estudio mostraron que el presupuesto es ampliamente utilizado por las empresas y la forma predominante para la elaboración es la combinada. Entre los propósitos destacados está la previsión consolidada, buscando informar a los propietarios, accionistas y analistas de mercado. En relación a las bases para determinar los ingresos está el REVPAR y/o el aumento porcentual en relación al año anterior. El presupuesto era elaborado en una planilla electrónica, con una disposición mensual de los datos.

Pavlatos & Paggios (2009) trabajaron con 85 hoteles líderes en Grecia, considerando sus prácticas de contabilidad gerencial, lo que incluye el tema presupuesto. Los resultados mostraron que el presupuesto es ampliamente adoptado en las empresas hoteleras de Grecia. Asimismo, la mayoría utilizaba el presupuesto para la planificación de las operaciones anuales, el control de costos, la coordinación de las actividades de los diversos centros de la organización, y la evaluación del

desempeño de los gestores. El estudio también mostró que el uso del presupuesto de base cero era significativo, mientras que la aplicación del presupuesto flexible por actividades era bastante baja. El alineamiento entre la planificación estratégica y el presupuesto fue considerado bajo.

Uyar & Bilgin (2011) realizaron un estudio sobre los hoteles en la Región de Antalya en Turquía. La investigación fue aplicada a 300 hoteles con características diferentes de tamaño y categoría, y fueron devueltas 79 entrevistas. Entre los resultados se puede destacar que la comisión y el manual de presupuesto son comunes en los hoteles turcos; y que el presupuesto es participativo, con predominancia del abordaje de combinación. Además, el período presupuestario es predominantemente de un año, con revisiones e informes periódicos. La rentabilidad y el control de gastos/costos son las principales razones para la preparación del presupuesto, además de ser vistos como los principales indicadores de desempeño.

El Cuadro 1 presenta una síntesis de las principales prácticas presupuestarias estudiadas en las empresas hoteleras.

Cuadro 1: Principales prácticas del proceso presupuestario en las empresas hoteleras

PRINCIPALES TEMAS INVESTIGADOS SOBRE LAS PRÁCTICAS PRESUPUESTARIAS	Uyar & Bilgin (2011)	Steed & Gu (2009)	Pavlatos & Paggios (2009)	Jones (2008b)	Yuen (2006)	Winata & Mia (2005)	Subramaniam et al. (2002)	Jonas (1998)	Schmidgall & DeFranco (1998)	Schmidgall et al. (1996)	Schmidgall & Ninemeier (1989)
CREACIÓN DEL PRESUPUESTO											
Manual de presupuesto											
Comisión de presupuesto											
Tiempo de preparación del presupuesto											
Formas de elaborar el proceso presupuestario											
Bases para establecer el aumento del ingreso											
Período del presupuesto											
Revisión del presupuesto											
Período del informe presupuestario											
Items que forman parte del paquete presupuestario											
Utiliza presupuesto flexible											
Utiliza presupuesto de base cero - OBZ											
Utiliza presupuesto por actividades - ABB											
Presupuesto participativo											
Software (programa) utilizado por el hotel											
EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO											
Evaluar el proceso de ejecución											
Objetivos y finalidades del presupuesto											
Información utilizada en el presupuesto											
Aspectos comportamentales relacionados al presupuesto											
EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO											
Utilización de benchmarking											
Papel desempeñado por el presupuesto en el monitoreo											
Principales medidas de desempeño utilizadas											
Responsables por el análisis de las variaciones											
Finalidades de la evaluación de las variaciones del presupuesto											

OTROS TEMAS											
Evaluar la satisfacción de los empleados en relación al presupuesto											
Relación entre participación en el presupuesto y uso de la TI											
Descentralización y participación en el presupuesto											

Fuente: Elaboración propia

Conforme con las principales prácticas estudiadas se evidencia que los estudios sobre métodos de presupuesto, en países en desarrollo como Brasil, son limitados, lo que también justifica la presente investigación.

METODOLOGÍA

En esta sección se presentan los procedimientos metodológicos utilizados para la construcción del marco teórico y el proceso de selección de las empresas hoteleras.

Proceso para la construcción del marco teórico Proknow-C

El proceso Proknow-C, utilizado para la selección y el análisis de las referencias bibliográficas está dividido en tres fases: elección de las bases de datos, selección de artículos y análisis sistémico (Ensslin et al., 2010). La primera fase fundamenta la elección de las bases de datos; la segunda obtiene un portfolio de artículos a partir de un proceso estructurado y fundamentado, y finalmente la tercera fase proporciona el análisis sistémico del portfolio de artículos.

En base a esta estructura se seleccionaron 269 artículos sobre el tema presupuesto, que fueron publicados en el período comprendido entre 1980 y 2011. Para alcanzar esta cantidad de artículos, las fases y etapas fueron realizadas de forma secuencial.

Primeramente, se realizó una consulta a la base de datos *SCOPUS* y del International Statistical Institute (ISI), utilizando la palabra clave “*budgeting*” (presupuesto). Fueron seleccionados 269 artículos.

A partir de esta muestra inicial se leyeron todos los resúmenes buscando seleccionar los artículos relacionados con las prácticas de presupuesto en las empresas hoteleras. Los artículos seleccionados forman la base del referencial teórico.

Procedimiento para la elaboración de la entrevista

La entrevista fue elaborada a partir de las principales características apuntadas en la revisión de la bibliografía (Schmidgall & Ninemeier, 1986, 1987 y 1989; Schmidgall et al., 1996; Schmidgall & DeFranco, 1998; Jones, 1998, 2008a y 2008b; Subramaniam et al., 2002; Winata & Mia, 2005; Yuen,

2006 y 2007; Pavlatos & Paggios, 2009; Steed & Gu, 2009; Uyar & Bilgin, 2011). Estas principales características apuntadas en la literatura están ilustradas en los Cuadros 2 y 3.

Cuadro 2: Principales características del presupuesto

Principales Características del Presupuesto	
Manual de Presupuesto	Incluye directrices, objetivos, metas e indicadores previamente definidos por la alta administración.
Comité de Presupuesto	Puede incluir los propietarios, directores y gerentes generales, jefes de departamentos, controladores, etc.
Formas de elaboración	Top-down - el presupuesto es elaborado por la alta administración e impuesto a los demás miembros de la organización.
	Bottom-up - el presupuesto es elaborado por los centros o departamentos responsables y enviado a la alta administración para su aprobación.
	Combinación - el presupuesto es elaborado por medio de un proceso interactivo entre centros responsables y la alta administración.
Período	Menos de 1 año, 1 año, plurianual.
Revisión	Mensual, trimestral, semestral, etc.
Tipo de Presupuesto	Presupuesto Público
	Presupuesto Empresarial
	Presupuesto de Base Cero
	Presupuesto Flexible
	Presupuesto por actividades
	<i>Beyond budgeting</i>
Objetivos Pretendidos	Previsiones de futuro
	Maximizar los resultados
	Introducir nuevos productos y servicios
	Planificar, controlar y valorar el resultado
	Crear incentivos y recompensas
Finalidades	Ayudar en la planificación de largo plazo
	Ayudar en la planificación de corto plazo
	Evaluar el desempeño
	Coordinar las operaciones
	Motivar a los empleados
	Comunicar los planes
Información utilizada en la elaboración	Control
	Resultados de los años anteriores
	Estadística
	Análisis de mercado
	Indicadores económicos nacionales
	Indicadores económicos locales y regionales

Fuente: Elaboración propia

A partir de las características de los Cuadros 2 y 3 se elaboraron las preguntas de investigación. La aplicación de la entrevista fue realizada en dos etapas: la primera involucró la caracterización de los hoteles situados en la ciudad de Florianópolis, incluyendo 9 preguntas; la segunda involucró 15 preguntas acerca de la planificación del presupuesto, 4 tópicos referentes a la ejecución del presupuesto, con la utilización de la escala Likert, y 7 preguntas objetivas sobre la evaluación y el control del desempeño organizacional.

Cuadro 3: Principales características en el control del presupuesto

Criterios utilizados para evaluar los resultados	Benchmarking
	No usa puntos de referencia
	Usa puntos de referencia
	Valor monetario
	Porcentaje
Papel en el monitoreo	Repetición de una variable adversa
	Principal indicador de desempeño
	Uno de los pocos indicadores clave utilizados
Responsables por las variaciones	Poco utilizado como medida de desempeño
	Jefes de departamentos
	Alta administración
	Comité de presupuesto
	Gerente general
Finalidad del análisis de las variaciones	Centro de responsabilidad
	Evaluar el desempeño del gestor
	Evaluar la capacidad de previsión del responsable
	Controlar gastos
	Reconocimiento a tiempo de un problema
	Feedback para el presupuesto del próximo período

Fuente: Elaboración propia

Población y muestra

La población inicial está constituida por las empresas hoteleras asociadas a la ABIH-SC (Asociación de la Industria Hotelera de Santa Catarina), totalizando 66 instituciones. La identificación de los hoteles que preparan presupuesto fue realizada a través del contacto telefónico. En los casos en que la respuesta era negativa se solicitaba información respecto de la institución, buscando identificar en la investigación las características de los hoteles de Florianópolis que no aplican el proceso presupuestario en su gestión.

A partir de las respuestas fueron identificadas 41 empresas hoteleras que aplican el presupuesto. A estas empresas hoteleras se envió un e-mail con la entrevista dirigido al responsable del proceso, solicitando la información sobre las prácticas presupuestarias adoptadas, con la intención de obtener las características de los hoteles de la ciudad de Florianópolis (Santa Catarina – Brasil). En esta segunda etapa se obtuvieron 14 respuestas por parte de estas empresas, totalizando el 34% de la muestra.

RESULTADOS DEL ESTUDIO

Para llevar a cabo el debate sobre las prácticas de presupuesto en Brasil, éste será contextualizado con la caracterización de los hoteles, la planificación, la ejecución y el control presupuestario.

Caracterización de los hoteles

Para caracterizar los hoteles de la ciudad de Florianópolis se hicieron preguntas acerca de la categoría de la organización que incluyeron las opciones: 5 estrellas, 4 estrellas, 3 estrellas, otros y sin clasificación. Asimismo se preguntó sobre la denominación utilizada por los hoteles.

En la Tabla 1 se puede observar la existencia de todas las categorías de la muestra, con predominancia (43%) de hoteles sin clasificación definida. Esto ocurre porque en Brasil la clasificación de los hoteles no es obligatoria, sino que la realizan empresas especializadas cuando el hotel tiene interés y son registradas en el Embratur (Instituto Brasileño de Turismo). La categoría con menor representatividad fue la de 5 estrellas, un 7% de la muestra.

En cuanto a la denominación utilizada por cada organización, se puede percibir que más del 50% de los entrevistados utilizan la nomenclatura hotel. La posada fue la segunda denominación más utilizada, representando el 34% de la muestra. El estudio mostró la ausencia del condohotel, así como una baja utilización del término resort.

Tabla 1: Información acerca de los hoteles de Florianópolis

Categoría de la organización					
5 estrellas		4 estrellas		3 estrellas	
8%		15%		24%	
Sin clasificación			Otros		
44%			9%		
Denominación utilizada por los hoteles					
Hotel		Posada		Apart-hotel	
52%		35%		5%	
Flat		Resort		Residencial	
3%		2%		2%	
Casa			Condohotel		
1%			0%		
Cuál es el status de la organización?					
Empresa privada		Miembro de red		Otros	
81%		19%		0%	
Cuál es el número de habitaciones?					
Hasta 100 habitaciones	Entre 100 y 300 habitaciones		Más de 300 habitaciones	Otros	
78%	18%		1%	3%	
Cuál es el total de empleados permanentes del hotel?					
Hasta 19 empleados	De 20 a 99 empleados		De 100 a 499 empleados	A partir de 500 empleados	
54%	43%		1%	1%	
Cuál es el total de empleados del hotel, incluyendo a los temporarios?					
Hasta 19 empleados	De 20 a 99 empleados		De 100 a 499 empleados	A partir de 500 empleados	Otros
42%	30%		4%	1%	22%
Cuál es el tiempo de funcionamiento del hotel?					
De 2 a 24 años			De 25 a 74 años		
78%			22%		

Fuente: Elaboración propia

Se observa que la mayoría de las organizaciones investigadas están constituidas bajo la forma de empresa privada, comprendiendo el 81% del total. Los hoteles que pertenecen a una red conforman el 19% del total.

Se verifica que en su mayoría los hoteles presentan una capacidad de hospedaje de 100 habitaciones, el 18% de ellos posee entre 100 y 300 habitaciones, mientras que sólo 1 hotel presenta más de 300 habitaciones.

Esta información refleja la cantidad de empleados constantes en cada organización, con o sin temporarios. Así, se constata que debido a la predominancia del pequeño número de habitaciones, la mayoría de los hoteles posee hasta 19 empleados. Sólo 1 hotel afirmó tener más de 500 empleados permanentes.

Además, se observa que el 78% de los hoteles seleccionados cuenta entre 2 y 24 años de experiencia en el ramo hotelero, mientras que sólo el 22% afirmó que funciona desde hace más de 25 años.

La Tabla 2 permite visualizar la tasa media de ocupación de los hoteles de Florianópolis en el intervalo de 20% a 95% y la cantidad de camas aproximada de cada unidad.

Tabla 2: Tasa media de ocupación y cantidad de camas

Tasa media de ocupación de los hoteles de la muestra		
80% a 95%	65% a 75%	55% a 60%
6	8	18
45% a 50%	35% a 40%	20% a 30%
21	7	6
Cantidad de camas en los hoteles de Florianópolis		
12 a 40 camas	40 a 80 camas	80 a 150 camas
17	8	16
150 a 300 camas	300 a 900 camas	Más de 2680 camas
18	6	1

Fuente: Elaboración propia

Las tasas medias de ocupación fueron completadas por un mínimo de 5 hoteles, permitiendo constatar que existe una gran variación, desde 20% hasta 95%. Existe predominancia de 21 hoteles en el intervalo de tasa media de ocupación entre 45% a 50%, seguido del intervalo de 55% a 60% con 18 hoteles. Sólo 6 hoteles afirmaron tener una ocupación entre 20% y 30%, así como otros 6 informaron poseer más de 80%.

La mayoría de los hoteles informó poseer entre 150 y 300 camas en una unidad, seguidos de 17 hoteles con 12 a 14 camas y 16 hoteles con 80 a 150 camas. Hubo una gran diversificación en cuanto a la cantidad de camas, de modo que todas las opciones fueron completadas, inclusive la que indicaba una cantidad mayor de 2.680 camas, confirmada por sólo un hotel de la muestra.

La última pregunta de la primera etapa de la entrevista, indagaba si el hotel poseía un proceso formal de presupuesto con opciones de respuesta “sí” y “no”. Se observó que más del 60% utiliza el presupuesto. Por otro lado, hay hoteles que afirmaron no usar un proceso formal de presupuesto, representando el 39% de la población inicial. Esto coincide con Schmidgall & DeFranco (1998), con Steed & Gu (2009) y con Pavlatos & Paggios (2009), quienes observaron que el presupuesto es ampliamente utilizado por las empresas.

Planificación del presupuesto

Los resultados a partir de este ítem están relacionados con el 34% de las empresas hoteleras que aplican el proceso presupuestario. En la Tabla 3, se presenta una lista de preguntas aplicadas a los hoteles relacionadas con la planificación presupuestaria.

Tabla 3: Características del proceso presupuestario

El hotel utiliza “manual de presupuesto” para la elaboración del proceso presupuestario?				
Si		No		
-		100%		
El hotel posee Comité de presupuesto?				
Si		No		
21%		79%		
Cuántas horas son necesarias para preparar y revisar el presupuesto?				
Menos de 40 horas	De 41 a 80 horas	De 81 a 120 horas	Más de 120 horas	
64%	29%	-	7%	
Cómo se elabora el proceso presupuestario?				
Bottom-up (elaborados por los centros operacionales)		Top-down (elaborado por la alta administración)	Combinación/Participativa (elaboración conjunta)	Otros
57%		29%	14%	-
Con qué perspectiva de tiempo es elaborado el presupuesto?				
1 mes	3 meses	6 meses	1 año	Otros
7%	-	-	79%	14%
El presupuesto sufre algún tipo de revisión dentro de este período?				
Mensualmente		Trimestralmente	Semestralmente	Otros
36%		29%	14%	21%
Cuál es la periodicidad de los informes presupuestarios?				
Mensual		Semestral	Anual	Otros
79%		-	-	21%
El hotel hace cambios en el volumen – presupuesto flexible?				
Si		No		
43%		57%		
Cuál es el programa (software) o la tecnología utilizada por el hotel en la elaboración del proceso presupuestario?				
Excel Microsoft		Internet corporativa	Excel Microsoft y otro programa	Otros
36%		7%	43%	14%
El hotel elabora y practica el presupuesto estratégico?				
Elabora y aplica		Elabora pero no aplica	No elabora	
71%		7%	21%	
Si es así, cuál es la perspectiva de planificación estratégica?				
1 año	3 años	5 años	Más de 5 años	Otros
64%	-	-	7%	29%
Qué método o tipo de presupuesto utiliza el hotel?				
Presupuesto empresarial	Presupuesto flexible	Presupuesto continuo	Presupuesto base cero	Otros
50%	43%	7%	-	-

Fuente: Elaboración propia

Se observa que ninguno de los hoteles que componen la muestra afirmó utilizar un manual para elaborar el presupuesto. El 36% informó que utiliza la herramienta Excel Microsoft, mientras que el 43% utiliza otra herramienta además de Excel.

Se observa que no es común la práctica de crear un Comité de presupuesto, sólo el 21% de los entrevistados posee el referido Comité. Uyar & Bilgin (2011) afirman que en la Región de Antalya, Turquía, la comisión y el manual de presupuesto son comunes en los hoteles turcos. Steed & Gu (2009) observaron que en Estados Unidos el presupuesto era elaborado en una planilla electrónica y la disposición de los datos era mensual.

Se constata que el tiempo destinado a la elaboración del presupuesto generalmente es corto, de menos de 40 horas en el 64% de los hoteles. Sólo el 7% dijo utilizar más de 120 horas para la elaboración.

El proceso presupuestario en las empresas hoteleras de Brasil es elaborado de forma predominantemente bottom-up (57%), top-down (29%) y combinación/participativo (14%). Estos resultados coinciden con los de Schmidgall & Ninemeier (1987) al analizar las empresas hoteleras de Estados Unidos, donde la práctica bottom-up también es utilizada por la gran mayoría. Schmidgall et al. (1996) compararon las prácticas presupuestarias de los hoteles de Estados Unidos y de la Región Escandinava, concluyendo que las empresas utilizaban básicamente abordajes bottom-up. A diferencia de esto, al realizar estudios en los hoteles del Reino Unido, Jones (2008 b) estableció que ningún abordaje (bottom-up, top-down y combinación/participativo) fue predominante. Uyar & Bilgin (2011) observaron que en Turquía es diferente, así como Steed & Gu (2009) obtuvieron la misma conclusión en Estados Unidos, que la mayoría de los hoteles utiliza el abordaje combinación/participativo.

En general, el presupuesto es de tipo empresarial, elaborado para el período de un año, y sólo el 21% aseguró que utiliza plazos diferentes. Schmidgall & DeFranco (1998) en Estados Unidos, Jones (1998) en el Reino Unido y Uyar & Bilgin (2011) en Turquía concluyeron en que comúnmente los hoteles elaboran el presupuesto para el plazo de un año.

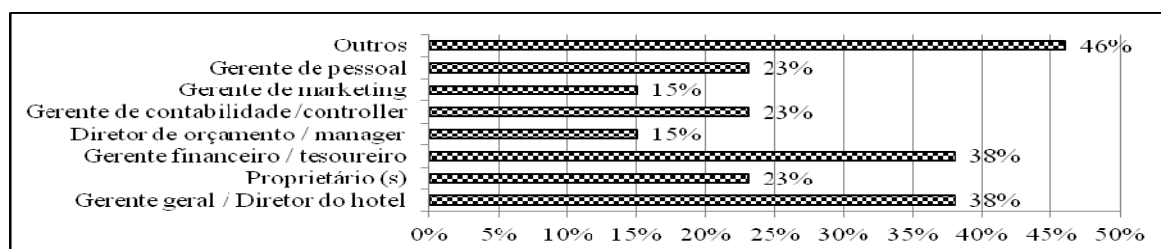
En lo que respecta a la aplicación de los tipos de presupuesto, los resultados muestran una baja utilización de métodos como el presupuesto de base cero y el presupuesto flexible. Al comparar con los estudios de Jones (1998 y 2008 b) realizados en los hoteles del Reino Unido, se constató que el presupuesto flexible era poco utilizado, mientras que el presupuesto de base cero era aplicado en la mitad de las empresas estudiadas, cayendo un poco en el segundo estudio. De la misma forma, Pavlatos & Paggios (2009) realizaron estudios en Grecia, y verificaron que el uso del presupuesto de base cero era significativo, mientras que la aplicación del presupuesto flexible y por actividades era bastante baja.

En cuanto a la revisión se obtuvieron resultados variados, de 36% mensualmente, 29% trimestralmente, 14% semestralmente y 21% otros. Además, el 57% de los entrevistados afirmó no hacer cambios en el volumen, y el 43% dijo que hace ajustes como consecuencia de las variaciones en los niveles de ocupación. Uyar & Bilgin (2011) en Turquía y Jones (1998 y 2008 b) en Reino Unido observaron que las revisiones son predominantemente trimestrales y en la mayoría de los casos en base mensual o trimestral.

En lo que respecta al presupuesto estratégico, es elaborado por el 71% de los hoteles. Para los que elaboran, hubo una predominancia del 64% para la perspectiva de 1 año. Un 7% de los hoteles que lo elaboran, lo han dejado de aplicar y de extraer resultados.

El Gráfico 1 presenta los participantes del Comité de presupuesto en hoteles de Brasil.

Gráfico 1: Composición del comité en los hoteles

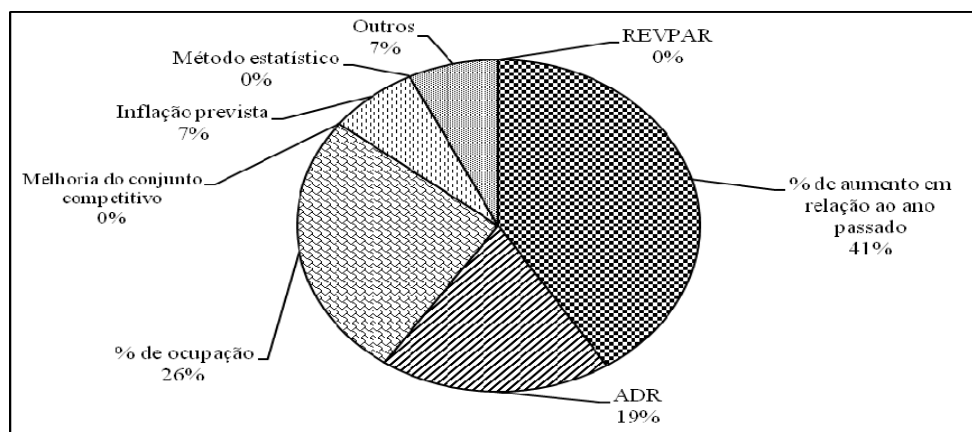


Fuente: Elaboración propia

Se percibe que la mayoría respondió que está compuesto de otra manera, pero 5 dijeron que el Gerente financiero forma parte del Comité y 5 informaron que el Gerente general forma parte del referido Comité.

El Gráfico 2 presenta las directrices sobre el comportamiento de los ingresos, presentados en los presupuestos de los hoteles.

Gráfico 2: Directrices sobre el comportamiento de los ingresos, expresados en el proceso presupuestario



Fuente: Elaboración propia

Según los resultados demostrados en el Gráfico 2, 11 (78,5%) hoteles definieron el aumento del ingreso en base al porcentual del año anterior. Además, 7 (50%) afirmaron definir las directrices en base al porcentual de ocupación y sólo 2 (14%) en base a la inflación prevista. Conforme el estudio realizado por Steed & Gu (2009) en Estados Unidos, además de basarse en el porcentual de aumento en relación al año anterior, también utilizan el REVPAR (aumento porcentual) para definir el aumento de los ingresos.

Gráfico 3: Composición del paquete presupuestario, incluyendo la información financiera de las operaciones



El Gráfico 3 evidencia la composición del paquete presupuestario, además de la información financiera de las operaciones. Se observa que el paquete presupuestario más común entre los hoteles es el Plan de Marketing, seguido del informe de los salarios de la administración y de la investigación salarial. La evaluación de los competidores fue apuntada como el recurso menos utilizado.

Ejecución del presupuesto

Entre los resultados alcanzados en la parte de ejecución del presupuesto, el 93% destacó el buen flujo de información, además de que el 7% de los entrevistados concordó parcialmente con la cuestión (Tabla 4).

La investigación revela que en la gran mayoría de los hoteles estudiados, las metas son fruto de un proceso estructurado y alineado con la planificación estratégica. En gran parte son elaboradas por la alta dirección, donde hay un liderazgo eficaz en el proceso presupuestario, con información proveniente de los departamentos.

En la parte de los objetivos pretendidos con el presupuesto, se observa una gran homogeneidad entre los entrevistados, revelando el control como una de las principales finalidades llegando a un 100% de concordancia, coincidente con los estudios de Schmidgall et al. (1996) y Schmidgall & DeFranco (1998) realizados en las empresas hoteleras de Estados Unidos y la Región Escandinava.

Tabla 4: Resultados de la ejecución del presupuesto

EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO	Desacuerdo Totalmente	Desacuerdo Parcialmente	Indiferente	Concuerdo Parcialmente	Concuerdo Plenamente
El presupuesto es considerado un secreto de la alta dirección	21%	7%	14%	7%	50%
Un liderazgo eficaz es posible con el proceso presupuestario	14%	0%	7%	7%	71%
Un buen flujo de información está disponible para el presupuesto	0%	0%	0%	7%	93%
La coordinación entre los departamentos se consigue fácilmente	21%	0%	7%	7%	64%
Las metas son determinadas primero en los departamentos y después sometidas a la alta dirección	64%	7%	14%	0%	14%
Las metas son determinadas por la alta dirección y después se recolectan opiniones en los departamentos	7%	0%	21%	0%	71%
Las metas son fruto de un proceso estructurado y alineado con la Planificación Estratégica	0%	0%	7%	14%	79%
Los objetivos pretendidos con la elaboración del presupuesto son:	Desacuerdo Totalmente	Desacuerdo Parcialmente	Indiferente	Concuerdo Parcialmente	Concuerdo Plenamente
Previsiones de futuro	7%	0%	0%	14%	79%
Maximizar los resultados	0%	0%	0%	7%	93%
Inserción de nuevos productos y servicios en la empresa	21%	0%	14%	7%	57%
Planificar, controlar y valorar los resultados	0%	0%	7%	0%	93%
Crear incentivos y recompensas para los empleados	7%	0%	7%	7%	79%
Decisiones de precios	0%	0%	0%	14%	79%
Control	0%	0%	0%	0%	100%
Planear la rentabilidad	0%	0%	0%	7%	93%
Ayudar en la planificación a largo plazo	7%	0%	0%	14%	79%
Coordinar las operaciones	14%	0%	0%	14%	71%
Ayudar en la planificación a corto plazo	0%	0%	0%	7%	93%
Evaluar el desempeño	14%	0%	0%	7%	79%
Motivar a los gerentes	7%	0%	14%	7%	71%
Motivar a los empleados	7%	7%	7%	14%	64%
Comunicar los planes	0%	0%	7%	14%	79%
La información utilizada en la elaboración del presupuesto es:	Siempre	Casi siempre	Eventualmente	Casi nunca	Nunca
Resultado de los años anteriores – realizados	0%	7%	0%	0%	93%
Estadística de la industria / indicadores	36%	0%	7%	7%	50%
Análisis de mercado	7%	0%	7%	7%	79%
Indicadores económicos nacionales	0%	0%	0%	7%	93%
Números de años anteriores	0%	0%	0%	7%	93%
Indicadores económicos locales o regionales	7%	7%	0%	0%	86%
Evalúe los aspectos motivacionales presentados en la secuencia:	Desacuerdo Totalmente	Desacuerdo Parcialmente	Indiferente	Concuerdo Parcialmente	Concuerdo Plenamente
La autoridad y responsabilidad individual del gerente deben ser claras para que el control presupuestario sea eficaz	0%	0%	0%	7%	86%
La participación es fundamental para que los gestores acepten sus presupuestos y los consideren posibles.	0%	0%	7%	7%	86%
El “gamesmanship” presupuestario, donde los gerentes intentan subestimar los ingresos y sobreestimar los costos/gastos es un problema para el hotel.	29%	0%	21%	7%	43%
El bonus por desempeño para el gerente debe estar ligado al alcance de los objetivos presupuestarios.	7%	7%	7%	0%	79%
Tener un presupuesto realizable, pero difícil de alcanzar, motiva a los gestores	86%	0%	7%	0%	7%

La participación en el proceso presupuestario es fundamental cuando los presupuestos son usados como una medida de desempeño para los gestores	7%	7%	7%	21%	57%
--	----	----	----	-----	-----

Fuente: Elaboración propia

Entre otros puntos que se pueden destacar del estudio se observa una relevante concordancia entre los objetivos que se refieren a la planificación como una forma de planear, controlar y valorar los resultados y la rentabilidad, lo que coincide con la investigación realizada por Uyar & Bilgin (2011) en hoteles de la región de Antalya en Turquía.

En cuanto a la información utilizada en la elaboración del presupuesto, se puede observar que la información estadística presentó una menor utilización en los hoteles investigados. De este modo, la investigación revela que los presupuestos son formulados utilizando los indicadores económicos y los resultados de años anteriores con mayor frecuencia.

En la evaluación de los aspectos motivacionales, se observa que están ligados a su participación en la elaboración y en el alcance de los objetivos planeados en el presupuesto, lo que refuerza los resultados encontrados por Umapathy (1987) sobre las prácticas que hacen que los sistemas presupuestarios sean más eficaces. Sin embargo, la dificultad para realizar los presupuestos no está entre los aspectos que motivan a los gestores a alcanzar los resultados. La muestra revela una discordancia de 86% contra sólo 7% de los que concuerdan totalmente en que si el presupuesto es realizable pero difícil de alcanzar los gestores se sienten motivados.

Evaluación de desempeño

Según la Tabla 5, los resultados indican que ninguno de los hoteles estudiados utiliza las herramientas propuestas por el Benchmarking en la evaluación del presupuesto. El 93% de la utilización se concentra en puntos de referencias que en su mayoría usa el valor monetario. Así, como considera Jones (1998; 2008 a y b) en sus estudios realizados en empresas hoteleras del Reino Unido, los resultados alcanzados en el presente estudio revelan que el papel del presupuesto en el monitoreo del desempeño real de la organización es el del principal indicador de desempeño.

Entre las principales medidas de desempeño utilizadas están: resultados de años anteriores (71%), valores presupuestados (57%) y comparación con la competencia (50%). Entre las opciones de respuestas la de Balanced Scorecard fue la única que no recibió ninguna indicación, lo que muestra, posiblemente, una falta de conocimiento y la no utilización por parte de los gestores de esta herramienta de evaluación de desempeño.

Conforme lo observado en los estudios anteriores como el de Schmidgall et al. (1996), una de las principales prácticas en relación a la adopción de un presupuesto es el análisis de las variaciones, lo que dará a la empresa la posibilidad de aplicar acciones correctivas sobre problemas detectados.

Tabla 5: Evaluación del presupuesto

Los criterios son utilizados para evaluar diferencias significativas entre los valores presupuestados y realizados?						
Benchmarking		No usa puntos de referencia		Usa puntos de referencia		
0%		7%		93%		
En caso afirmativo, cuál(es) es la(s) forma(s) utilizada(s)?						
Valor monetario		Porcentaje		Repetición de una variación adversa		
43%		57%		0%		
Cuál es el papel del presupuesto en el monitoreo del desempeño real de la organización?						
Principal indicador de desempeño		Uno de los pocos indicadores clave utilizados en la organización			Poco utilizado	
64%		36%			0%	
Cuáles son las principales medidas de desempeño utilizadas?						
Resultados de años anteriores	Valores presupue- stados	Comparacio- nes inter- hotel	Indicadores y metas del Balanced Scorecard	Comparacione- s con la competencia	Estadística- s del sector	Otros
71%	57%	14%	0%	50%	14%	7%
Quiénes son los responsables del análisis de las variaciones?						
Alta dirección	Gerente del hotel	Jefes de departamento	Comisión de presupuesto	Controladore- s	Otros	
36%	71%	36%	0%	7%	14%	

Fuente: Elaboración propia

En la presente investigación la actividad está ligada potencialmente a la alta dirección, los responsables del análisis de las variaciones se concentran entre los jefes de departamento, la alta dirección y la gerencia del hotel.

El análisis de las variaciones se realiza mensualmente en el 71% de los casos, como presenta la Tabla 6. Sus finalidades principales están volcadas al control de los costos/gastos, así como reveló el estudio de Schmidgall et al. (1996) al comparar las empresas hoteleras de Estados Unidos y la Región Escandinava. Otros puntos destacados fueron la identificación de un problema potencial a tiempo de evitarlo y generar feedback para el presupuesto del próximo período, siendo los porcentuales de concordancia, 86%, 79% y 71%, respectivamente.

Tabla 6: Análisis de las variaciones

El análisis de la variación acontece:					
Mensualmente	Trimestralmente	Semestralmente	Anualmente	Otros	
71%	0%	7%	7%	14%	
Cuál es la finalidad del análisis de las variaciones del presupuesto?					
Evaluar el desempeño del gerente	Evaluar la capacidad de previsión del gerente	Controlar los costos/gastos	Identificar un problema potencial a tiempo de evitarlo	Proveer feedback para el presupuesto del próximo período	Otros
36%	21%	86%	79%	71%	7%
Etapas aplicadas en el control presupuestario:					
Análisis comparativo	Identificación de los desvíos		Análisis de las causas de los desvíos		Medidas de adecuación
79%	57%		79%		64%

Fuente: Elaboración propia

Con la finalidad del control presupuestario, las etapas más frecuentes aplicadas en los hoteles de la investigación son el análisis comparativo y el análisis de las causas de los desvíos, ambos con 79%. La identificación de los desvíos con un 57% y medidas de adecuación del 64% se presentan también como etapas bastante aplicadas en el control.

Así como en los estudios empíricos realizados anteriormente en otros países, en los hoteles de la presente investigación el presupuesto es muy utilizado como uno de los instrumentos más importantes para los gestores en lo que atañe a la planificación y control en las organizaciones hoteleras (Abdel-Kader & Luther, 2006; Uyar, 2009; Sivabalan et al., 2009; Libby & Lindsay, 2010; Ostergren & Stensaker, 2011; Uyar & Bilgin, 2011).

DISCUSIONES Y CONCLUSIONES

Se concluye que el objetivo de este artículo fue alcanzado, considerando que la aplicación de las entrevistas permitió explorar las prácticas presupuestarias en las empresas hoteleras de Brasil. Fue posible caracterizar los referidos hoteles, así como observar la planificación, ejecución y el control del presupuesto.

Se observó que la mayoría de los hoteles no posee clasificación definida y utiliza la denominación hotel. La posada fue la segunda nomenclatura más utilizada, representando el 34%. Asimismo, el 81% de los hoteles de la muestra estaban constituidos como empresas privadas. Se verifica que la mayoría de los hoteles, posee menos de 100 habitaciones por unidad y hasta 19 empleados. Predominantemente, los entrevistados informaron que los hoteles poseen entre 150 y 300 camas en una unidad.

Además, el 78% de los hoteles seleccionados ha sido fundado desde hace entre 2 y 24 años, y más del 60% utiliza presupuesto. De ese 60%, el 36% sólo utiliza el Excel Microsoft y el 43% utiliza otra herramienta además de esa. Se observó también que el tiempo utilizado para elaborar el presupuesto generalmente es corto, de menos de 40 horas en el 64% de la muestra.

El proceso presupuestario más utilizado es el bottom-up, lo que se condice con los estudios de Schmidgall & Ninemeier (1987) en Estados Unidos y Schmidgall et al. (1996) en Estados Unidos y en la Región Escandinava. En el Reino Unido, Jones (2008 b) llegó a la conclusión de que ninguno de los abordajes (bottom-up, top-down y combinación/participativo) fue predominante. Uyar & Bilgin (2011) en Turquía y Steed & Gu (2009) en Estados Unidos, observaron que la mayoría de los hoteles utiliza el abordaje combinación/participativo. Los estudios anteriores presentaban indicios de que la forma de elaborar el presupuesto estaba cambiando con el tiempo, adquiriendo mayor participación de los colaboradores del proceso, aunque esta investigación realizada en Brasil confirma que aún hay una gran centralización del proceso presupuestario en la alta dirección del hotel.

Se observó que no es común la práctica de crear un Comité de presupuesto pues sólo lo hace el 21% de los entrevistados. Mientras que Uyar & Bilgin (2011) concluyeron que en Turquía la Comisión y el manual de presupuesto son comunes en los hoteles.

En cuanto a la información utilizada en la elaboración del presupuesto, se puede observar que los datos estadísticos presentaron una menor utilización en los hoteles de la muestra. De este modo, se evidencia que los presupuestos se basan en los indicadores económicos y en los resultados de los años anteriores. Steed & Gu (2009) pudieron verificar que en los hoteles de Estados Unidos, las directrices están basadas también en el REVPAR (aumento porcentual), además de basarse en el porcentual de aumento en relación al año anterior.

Se constató que la motivación de los gestores de los hoteles está muy vinculada a su participación en la elaboración del presupuesto y en el alcance de los objetivos planeados. En esta investigación los responsables del análisis de las variaciones se concentran en los jefes de departamento, con análisis mensuales volcados al control de los costos/gastos. Las etapas aplicadas con mayor frecuencia son el análisis comparativo y el de las causas de los desvíos.

Del mismo modo, Schmidgall et al. (1996) realizaron comparaciones entre las prácticas presupuestarias de hoteles de Estados Unidos y la Región Escandinava, y entre los puntos principales de los estudios está la revisión, el control y el análisis de las variaciones de los costos/gastos.

De forma general, los resultados muestran que el presupuesto en las empresas hoteleras de Brasil, aún es subutilizado, con una aplicación parcial de muchas de sus características y técnicas. Al analizar los resultados del presente estudio, se puede observar la ausencia de algunas de las prácticas destacadas por Umapathy (1987), que según el autor son fundamentales en la aplicación del proceso presupuestario y son adoptadas por empresas de éxito.

Para futuras investigaciones, se sugiere que sean observadas las prácticas presupuestarias de otras regiones del país. Adicionalmente, se recomienda analizar cuestiones acerca del presupuesto del capital y del desempeño ambiental de las empresas hoteleras.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdel-Kader, M. & Luther, R.** (2006) "Management accounting practices in the British drink and food industry". *British Food Journal* 108(5): 336-57
- EMBRATUR – Instituto Brasileiro de Turismo** (2011) Disponível em: http://www.turismo.gov.br/turismo/o_ministerio/embratur/. Acesso em 23 outubro 2011
- Ensslin, L.; Giffhorn, E.; Ensslin, S.R.; Petri, S.; Vianna, W. B.** (2010) "Avaliação do desempenho de empresas terceirizadas com o uso da metodologia multicritério de apoio à decisão - construtivista". *Revista Pesquisa Operacional* 30(1): 125-152
- Hansen, S. C.; Otley, D. T. & Van Der Stede, W. A.** (2003) "Practice developments in budgeting: an overview and research perspective". *Journal of Management Accounting Research* 15: 95-116
- Hope, J.; Fraser, T. & Rosen, C.** (2003) "Trash the budget". *Optimize* February 2: 24-31
- Horngren, C. T.; Foster, G. & Datar, K. M.** (2000) "Contabilidade de custos". LTC, Rio de Janeiro
- Jones, T. A.** (2008a) "Improving hotel budgetary practice-A positive theory model". *International Journal of Hospitality Management* 27(4): 529-540
- Jones, T. A.** (2008b) "Changes in hotel industry budgetary practice". *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 20(4): 428-444
- Jones, T. A.** (1998) "UK hotel operators use of budgetary procedures". *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 10(3): 96-100
- Libby, T. & Lindsay, R.M.** (2010) "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice". *Management Accounting Review* 2(1): 56-75
- Ostergren, K. & Stensaker, I.** (2011) "Management control without budgets: A field study of "Beyond Budgeting" in practice". *European Accounting Review* 20(1): 149-181
- Pavlatos, O. & Paggios, I.** (2009) "Management accounting practices in the Greek hospitality industry", *Managerial Auditing Journal* 24(1): 81-98
- Schmidgall, R. S.; Borchgrevink, C. P.; Zahl-Begnum, O.H.** (1996) "Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia". *International Journal of Hospitality Management* 15(2): 189-203
- Schmidgall, R. S. & DeFranco, A.L.** (1998) "Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry". *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 39(6): 45-51
- Schmidgall, R. & Ninemeier, J.** (1989) "Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison". *International Journal of Hospitality Management* 8(1): 35-41
- Schmidgall, R. & Ninemeier, J.** (1987) "Budgeting in hotel chains: coordination and control". *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 28(1): 79-84
- Schmidgall, R. & Ninemeier, J.** (1986) "Food-service budgeting: how the chains do it". *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 26(4): 51-57
- Sivabalan, P.; Booth, P.; Malmi, T. & Brown, D. A.** (2009) "An exploratory study of operational reasons to budget". *Accounting and Finance* 49(4): 849-871

- Steed, E. & Gu, Z.** (2009) "Hotel management company forecasting and budgeting practices: A survey-based analysis". *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 21(6): 676-697
- Subramaniam, N.; McManus, L. & Mia, L.** (2002) "Enhancing hotel manager's organisational commitment: An investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting". *International Journal of Hospitality Management* 21(4): 303-320
- Umapathy, S.** (1987) "Current budgeting practices in U.S. industry: the state of the art". Quorum Books, New York
- Uyar, A.** (2009) "An evaluation of budgeting approaches: traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting". *Journal of Academic Studies* 11(42): 113-130
- Uyar, A. & Bilgin, N.** (2011) "Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region". *International Journal of Hospitality Management* 30(2): 398-408
- Winata, L. & Mia, L.** (2005) "Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: Evidence from the hotel industry". *International Journal of Hospitality Management* 24(1): 21-39
- Yuen, D.** (2007) "Antecedents of budgetary participation: enhancing employees' job performance". *Managerial Auditing Journal* 22(5): 533 - 548
- Yuen, D.** (2006) "The impact of a budgetary design system: direct and indirect models". *Managerial Auditing Journal* 21(2): 148-165

Recibido el 13 de diciembre de 2011

Correcciones recibidas el 17 de enero de 2012

Aceptado el 25 de enero de 2012

Arbitrado anónimamente

Traducido del portugués