

Documentos Especiales

EL COMPROMISO DEL CONTROLLER EN LA PLANIFICACIÓN Y LA TOMA DE DECISIONES EN LOS GRANDES HOTELES DEL SUR DE BRASIL

João Teles^{*}
Rogério João Lunkes^{**}
Cristiano do Nascimento^{***}
Universidad Federal de Santa Catarina
Florianópolis - Brasil

Resumen: Las organizaciones atraviesan procesos de cambios frente a las reformulaciones de la escena global las cuales influyen directamente en la economía de una empresa. El sector hotelero insertado en este contexto necesita profesionales capaces de entender esas demandas y ayudar en la gestión. De este modo, el objetivo general de este estudio consiste en identificar las prácticas del controller en los grandes hoteles del sur de Brasil, abordando el compromiso de este profesional en la planificación y la toma de decisiones. Se realizó una investigación mediante una entrevista estructurada a los controllers asociados a la ABIH de las ciudades de Curitiba, Florianópolis y Porto Alegre. Este artículo amplía la investigación de Freitas & Lunkes (2011) buscando más información sobre el controller en los hoteles brasileños. La investigación es de carácter descriptivo, práctico, cuali-cuantitativo y aplicado; se llevó a cabo un trabajo de campo y encuesta. La investigación contó con el apoyo de 23 controllers y sus principales resultados revelan la participación de éstos en la formulación de estrategias y la provisión de información para la planificación, aunque con poco compromiso en la decisión de las estrategias adoptadas. En cuanto a las contribuciones de la Contraloría en el proceso de gestión se observó un índice elevado de compromiso en las decisiones estratégicas y operativas. Es claro que es necesario ampliar la investigación sobre la Contraloría en los hoteles brasileños en contextos y muestras que permitan el desarrollo de nuevas alternativas para la contraloría en los procesos de decisión.

PALABRAS CLAVE: contraloría, controller, hoteles.

Abstract: The Controller's Involvement in Planning and Decision-making in Large Hotels in Southern Brazil. Organizations go through change processes in the face of the restatements on the

^{*} Master en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, Brasil. Posee una Especialización en Administración Tributaria por la Universidad Castelo Branco (UCB/RJ), Florianópolis, Brasil. y se graduó Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina. Se desempeña como Profesor de la Facultad de Administración y Negocios Energía (FEAN), Florianópolis, Brasil. E-mail: joaoteles.contab@gmail.com

^{**} Posdoctorado en Contabilidad por la Universidad de Valencia, España; Doctorado en Ingeniería de la Producción por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, Brasil, Master en Ingeniería de Producción y graduado en Ciencias Contables por la misma institución. E-mail: lunkes@cse.ufsc.br

^{***} Máster en Contabilidad por la Universidad Federal de Paraná (UFPR), Curitiba, Brasil, y graduado en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, Brasil. E-mail: cristiano.do.nascimento@live.com

global stage, which directly influence the economy of a company. The hotel sector, inserted in this context, needs professionals able to understand these demands and assist in management. In this sense, the general objective of this study is to identify practices from the controller in large hotels in southern Brazil, focusing on the involvement of professional in process planning and decision making. This paper extends the investigation of Freitas and Lunkes (2011), in search of more information about the controller in Brazilian hotels. The research is classified as descriptive, practical, field research, survey, qualitative and quantitative and applied. The survey obtained the accession of 23 controllers. Among the key findings stand out: 69.9% of the controllers participate in the formulation of organizational strategies and 13% have the power to decide on the strategy to be adopted by the company; it was found that 43.48% of the sample claim to have responsibility for managing the budget process and 86.9% of the controllers participate in strategic decisions. In making specific decisions, the controllers act in the practices: inventory, cost management and finance. Finally, stand out the strong interaction of the practices of Controllership amid the decision-making processes in the hotels of the sample, other words, there is a high rate of involvement of controllers in strategic and operational decision.

KEY WORDS: *controllership, controller, hotels.*

INTRODUCCIÓN

La reciente actualización de la legislación contable brasileña -en coincidencia con los pronunciamientos técnicos de diferentes organismos de clase y sectores de la sociedad- busca afirmar y consolidar la estabilidad contable. En lo que se refiere a los cambios en las organizaciones y en sus procesos decisorios es imperativo asociar las demandas de nuevas estrategias de gestión con las fuerzas productivas en uso para ampliar la participación de la contabilidad en la gestión de las organizaciones.

Específicamente, en la hotelería la Contraloría puede contribuir a optimizar los resultados en el proceso de gestión. En este aspecto no sólo aporta conocimiento y unidad organizacional sino que tiende a ofrecer diversas estrategias de planificación, ejecución y control en las actividades de gestión y en las decisiones.

La gestión comprendida como un conjunto de acciones integradas posibilita el alcance de las metas establecidas por un plan. En esta dimensión, las estrategias y los conocimientos del área de la contraloría pueden contribuir con procedimientos técnicos que permitan responder a situaciones de la organización y presentar un conjunto de proposiciones que busquen fortalecer decisiones y ampliar la gestión patrimonial en escenarios de inestabilidad y cambios constantes.

El sector turístico y hotelero están cada vez más globalizados, dinámicos y competitivos, lo que ha llevado a un aumento de la rivalidad internacional (Barroso & Flores, 2006). Ante esta situación es

importante ofrecer a los gestores información fidedigna para mejorar su desempeño. Así, el sector hotelero está inmerso en un ambiente altamente competitivo y necesita información precisa para lograr una adecuada gestión de las actividades. Las empresas hoteleras como cualquier otra organización pueden valerse de medidas o indicadores financieros para generar información para la toma de decisiones con el fin de mejorar el desempeño del negocio.

Según Pavlatos & Paggios (2009) poco se sabe sobre gerenciamiento en turismo, principalmente en las empresas hoteleras. Esto sugiere la necesidad de ampliar el conocimiento sobre el contexto gerencial y de desempeño de las empresas del sector.

Freitas & Lunkes (2011) investigaron los factores que influyen en la participación de los *controllers* en la toma de decisiones en los hoteles de Florianópolis. Este estudio considera que el *controller* es responsable del departamento de contraloría. En ausencia de este departamento, que realiza las funciones del *controller* en general es responsable de las finanzas / contabilidad gerencial. Pero es necesario conocer las prácticas de contabilidad gerencial ejercida por estos profesionales, o sea su involucramiento en la planificación y los tipos de decisiones en los hoteles. Buscando explorar este espacio vacío en la literatura, y siguiendo el de Freitas & Lunkes (2011), el objetivo del presente trabajo es identificar las prácticas del *controller* en los grandes hoteles del sur de Brasil. Se aborda el compromiso de este profesional en la planificación y la toma de decisiones.

MARCO TEÓRICO

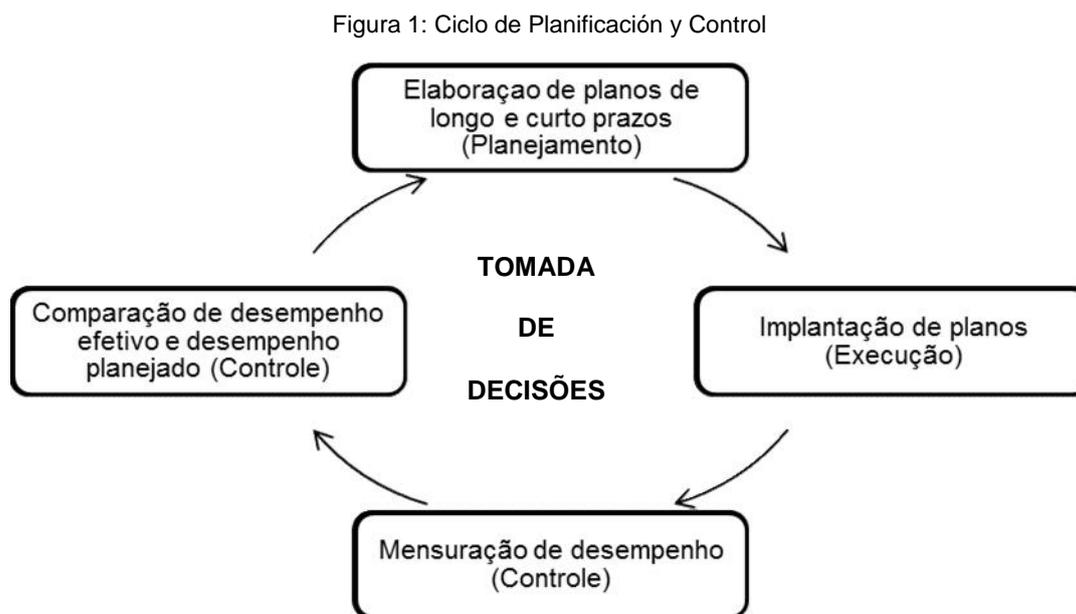
La Contraloría, tanto como rama del conocimiento o como unidad organizacional, está presente en la tomada de decisiones e incluida en la gestión empresarial. Para verificar los niveles de actuación que el profesional puede ejercer en la empresa es necesario comprender el funcionamiento del proceso de gestión. Éste representa un conjunto de procesos decisorios necesarios para administrar un negocio y comprende las fases de planificación, ejecución y control. La finalidad de este proceso es permitir que las empresas obtengan sus resultados en un conjunto coordinado de directrices. (Mosimann & Fisch, 1999; Padoveze, 2010; Nascimento & Reginato, 2010).

Gerenciar un emprendimiento de cualquier naturaleza requiere un orden de variables que determinan su éxito o fracaso. Estas variables pueden ser representadas por las políticas adoptadas por la empresa, por el ambiente externo, entre otros. Para Palazzo *et. al.* (2008: 4) *el proceso de gestión debe garantizar el cumplimiento de las metas, objetivos y misión de la empresa, de manera equilibrada y adaptables a los cambios.*

El proceso de gestión es cíclico y constante pues mientras los planes son ejecutados y concretados en un tiempo previamente determinado se realizan nuevos estudios sobre las necesidades e intenciones de la empresa para determinar un nuevo plan a realizar. La Contraloría está presente en este proceso como órgano coordinador que, según Mosimann & Fisch (1999: 132),

busca la optimización del resultado económico global para la continuidad de la empresa y el alcance de su misión.

Esta idea es ilustrada por Garrison, Noreen & Brewer (2007) quienes denominan al proceso como *Ciclo de planificación y control*, conforme se presenta en la Figura 1. Todas estas actividades incluyen la toma de decisiones y esto explica por qué es indicada como el centro en torno al cual giran las otras actividades.



Fuente: Adaptado de Garrison, Noreen & Brewer (2007)

La toma de decisiones puede caracterizarse de forma diferenciada en los diversos sectores de la empresa. No obstante, en cualquier jerarquía este proceso debe ser precedido de información consistente para elegir la mejor trayectoria a cumplir. La responsabilidad por el proceso decisorio es competencia de quienes disponen de información suficientemente significativa, de modo de asegurar que la toma de decisiones sea la más adecuada para el emprendimiento. Generalmente la alta administración posee esta competencia, pero en este caso la Contraloría participa de ese proceso reportando información a el(los) gestor(es).

Planificación, ejecución y control

La planificación es la principal etapa del proceso decisorio pues en ella se definen los rumbos del emprendimiento. Para Braga (1995) la planificación es un proceso sistemático y continuo de toma de decisiones en el presente con vistas a la consecución de objetivos específicos en el futuro. En la planificación se definen metas que la empresa pretende alcanzar y las acciones que serán desarrolladas para cumplir estas metas.

De acuerdo con Garrison, Noreen & Brewer (2007) el director financiero es responsable de proveer oportunamente datos relevantes que apoyen las actividades de planificación y control identificando al *controller* como un subordinado a esta dirección que ayuda a elegir la mejor alternativa, en lo que atañe a los aspectos económicos en el proceso de planificación global. Brealey, Myers & Allen (2008) corroboran esta jerarquía como Braga (1995), que percibe al *controller* no sólo como un asesor de la planificación y cree que esta práctica es una de sus principales atribuciones.

Luego de establecer las metas se emprende la etapa de la ejecución en la cual se ponen en práctica las acciones establecidas en la planificación. De acuerdo con Mosimann & Fisch (1999: 38), *en la etapa de la ejecución los datos referentes al desempeño realizado son almacenados para que al terminar el proceso de control puedan ser comparados con las metas proyectadas*. Steiner (1979) resalta la etapa de la ejecución diciendo que ninguna empresa lucra a partir de los planes, pues es la implementación de los mismos lo que genera el lucro.

Por tratarse no sólo de un sistema sino de personas las actividades de una empresa siempre deben ser controladas para verificar que los planes están cumpliendo los objetivos de la corporación. En función de esta situación surge el proceso de control de la gestión, definido por Garrison, Noreen & Brewer (2007: 314) como *el control que involucra las medidas tomadas por la administración para aumentar la probabilidad de que los objetivos fijados en la etapa de planificación sean alcanzados*.

Por medio del control se puede verificar si todas las partes de la organización están trabajando en conformidad a fin de llegar a los objetivos de la empresa. Según Garrison, Noreen & Brewer (2007) sin un control efectivo tener una buena planificación es una pérdida de tiempo. Así, la Contraloría por medio del *controller* se presenta como un elemento vital para este proceso, pues relaciona a los demás sectores y permite verificar cómo actúa la organización frente a sus metas (Mosimann & Fisch, 1999). La Contraloría interactuando con otros sectores, como el de los sistemas de información, efectúa el control de la gestión empresarial. Para Braga (1995), el papel de la Contraloría en ese proceso es garantizar la optimización de los resultados de la empresa por medio de la coordinación de los gestores.

Presupuesto

El presupuesto es la técnica de gestión más utilizada en la contabilidad (Pickup, 1985). Según Guzej (2008) el presupuesto es parte de la información gerencial de una empresa, en el cual se basa la toma de decisiones. Se trata de un proceso que debe aparecer en todas las fases de planificación de un negocio a nivel estratégico, operativo y táctico ya que la aprobación de determinados planes depende de las variables presupuestarias.

Garrison, Noreen & Brewer (2007) dicen que el presupuesto es un plan detallado de la adquisición y el uso de recursos, financieros o no, a lo largo de un cierto período de tiempo, representando un

plan para el futuro expresado en términos cuantitativos formales. Por esta razón *el presupuesto general es una herramienta gerencial esencial que comunica los planes de la administración a toda la organización, asigna recursos y coordina actividades.*

Schmidgall & DeFranco (1998) agregan que el presupuesto refuerza el control de la administración en lo que respecta a los gastos operativos de los hoteles ayudando a determinar la rentabilidad del emprendimiento. Esta idea es compartida por Karch (1992). El presupuesto permite realizar proyecciones pasibles de ser comparadas con los resultados reales. Como establecen Garrison, Noreen & Brewer (2007: 314), *los presupuestos definen metas y objetivos que pueden actuar como patrones de referencia para evaluar el desempeño.* Según Schmidgall & DeFranco (1998) es una forma de planificación estratégica, aunque el primero se limite a un período de 12 meses y el segundo a un tiempo mayor.

Para Braga (1995) los presupuestos son normalmente elaborados bajo la orientación del *controller*, que ejerce funciones de asesoría (*staff*), inspecciona los asuntos financieros y cuida la rentabilidad de la empresa. Esto coincide con Brealey, Myers & Allen (2008: 8) quienes afirman que *el controller o el director financiero son responsables por la organización y la supervisión del proceso de definición del presupuesto.* Según Braga (1995) las grandes empresas acostumbran a mantener comités dentro de la función financiera para tratar determinados asuntos como la planificación presupuestaria.

Las empresas mejor organizadas poseen un Comité de Presupuesto que fija objetivos, metas y lineamientos para el desarrollo del proceso presupuestario. Al Departamento de Presupuestos le cabe preparar los formularios e instrucciones de presentación, el control del cronograma de elaboración de los presupuestos y la preparación de otros elementos presupuestarios a partir de los datos básicos de todas las unidades y organismos de la empresa. Los marcos presupuestarios finales y las demostraciones financieras proyectadas son sometidos a la alta administración. En esta etapa es común que los datos presupuestados se alteren antes de la aprobación final. Este proceso es repetido anualmente y los presupuestos deberán ser aprobados antes del inicio del período al que se refieren (Braga, 1995: 220).

Haktanir & Harris (2005) enumeran varios roles para el presupuesto dentro de las organizaciones, entre los cuales cabe resaltar el de medio de comunicación y coordinación, el de dispositivo motivacional, el de medio de evaluación de desempeño y control, entre otros. Emmanuel, Otley & Merchant (1990) agregan el de base para tomar decisiones.

El uso del presupuesto aporta diversos beneficios y Braga (1995) destaca los siguientes: fortalecimiento del hábito de estudiar todos los aspectos involucrados antes de ser tomadas las decisiones; estímulo a la participación de todos los responsables involucrados en el plan; provisión de criterios para la asignación de recursos escasos; coordinación y correlación de todos los

esfuerzos; revelación de los puntos de eficiencia e ineficiencia; obligatoriedad de evaluar los resultados reales frente a los presupuestados; y generación de eficacia en cada área de la empresa como un todo.

Participación del *controller* en el proceso de toma de decisiones

Una decisión debe ser tomada cuando hay un problema y cuando hay más de una posibilidad (alternativa) para solucionarlo. En el ambiente empresarial cada vez más competitivo se busca tomar decisiones más rápidas, correctas y abarcadoras. Estas decisiones permitirán minimizar pérdidas y maximizar ganancias garantizando la continuidad de la empresa (Gomes, Gomes & Almeida, 2002).

Horngrén, Foster & Datar (2000) definen el papel de la Contraloría para tomar decisiones en la prestación de información financiera y no financiera, ayudando al gestor a cumplir las metas organizacionales cuando toma esas decisiones. Aunque este papel podría ser desarrollado de manera más crítica y participativa convirtiéndose en 'socios de negocios' y adquiriendo más influencia en las decisiones gerenciales. Esto sugiere que el rol de los *controllers* en la toma de decisiones tiene consecuencias porque proveen análisis en apoyo a la decisión gerencial, lo que en teoría causaría implicaciones positivas para el desempeño organizacional.

Analizar los factores que influyen en la participación del *controller* en la gestión de las empresas es pertinente para definir su papel en las organizaciones. Se han realizado algunos estudios para poder distinguir a partir de qué elementos se configura su participación en el proceso decisorio.

Sathe (1982), Zoni & Merchant (2007) y Rouwelaar & Bots (2008) relevan características que influyen en la participación del *controller* en la gestión. Rouwelaar & Schaepkens (2008) enfocaron su investigación en las organizaciones de salud. Sathe (1982) expone los factores que consideró como influyentes en el involucramiento en la toma de decisiones: características del negocio y del ambiente empresarial; expectativa de los gestores, orientación y filosofía de la empresa, y motivación del *controller*, personalidad y relaciones interpersonales con los directivos.

Zoni & Merchant (2007) constataron que los *controllers* se involucran poco en la toma de decisiones. El estudio indica una relación positiva entre su participación considerando las variables de intensidad de capitales y el grado de formalización de los sistemas de planificación (estratégico y presupuestario). Se encontró una relación positiva inesperada entre la habilidad financiera de los gestores y la participación de los *controllers* en la toma de decisiones de naturaleza estratégica.

Los mismos autores indican que en lugar de tener más *controllers* involucrados para compensar las debilidades (falta de habilidades financieras) de los gerentes de línea, aparentemente jefes con conocimientos de finanzas, incentivan un mayor involucramiento del *controller*. El estudio también

encontró una relación positiva significativa entre el desempeño de la empresa y la participación del *controller* en la toma de decisiones.

En otro estudio, Rouwelaar & Schaepkens (2008) analizaron las características personales y las competencias de los *controllers* del área de la salud en Holanda. Indican que los más involucrados en la toma de decisiones son más eficaces y deben tener determinadas características personales para que esa eficacia se concrete en las acciones del *controller*.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Este estudio es descriptivo porque intenta describir y analizar el uso de indicadores financieros en el sector de hotelería. Es un estudio *ex post facto*, en el cual el investigador no tiene el control sobre las variables en el sentido de poder manipularlas. Sólo puede relatar lo que sucedió o lo que está sucediendo (Cooper & Schindler, 2003). Se utilizan datos primarios (entrevista) para obtener la información que permita alcanzar el objetivo propuesto.

Se adoptó como herramienta de investigación una entrevista estructurada para recolectar los datos primarios. La misma fue elaborada para caracterizar los hoteles de la muestra e identificar el perfil de los indicadores de desempeño financiero utilizados. Las preguntas aplicadas fueron adaptadas de los estudios de Sathe (1982); Burns & Yazdifar (2001); Rouwelaar & Bots (2008) y Rouwelaar & Schaepkens (2008) que analizaron hoteles de diferentes partes del mundo. La entrevista contiene proposiciones investigativas de tipo *Likert* a las cuales se les atribuyeron valores (1 para la impresión menos favorable y 5 para la más favorable) (Cooper & Schindler, 2003).

La recolección de datos fue realizada durante los meses de noviembre de 2010 y marzo de 2011. Para verificar la existencia de un departamento de Contraloría en los hoteles se consultó a los recepcionistas por vía telefónica. Frente a las respuestas negativas, se preguntó sobre el contador gerencial o responsable del departamento financiero ya que los profesionales ejercen la función sin aferrarse a una denominación determinada (Sá, 2009).

El tratamiento de los datos se estructuró a partir de la estadística descriptiva en base a medidas de dispersión, ejecutando los cálculos de la media, mediana y desvío patrón para su posterior análisis.

Población y muestra

Para delimitar este estudio se definió el abordaje en hoteles con más de 100 unidades habitacionales (UH), asociados a la Asociación Brasileña de la Industria de Hoteles (ABIH) en los Estados del sur de Brasil (Rio Grande do Sul, Santa Catarina y Paraná). La idea de elegir hoteles asociados a la ABIH intentó buscar una relación entre ellos a partir de un organismo representativo

del sector que ayudara al autor en la organización del abordaje. No obstante no fue posible una categorización previa a partir de estas listas. La categorización de los hoteles participantes (más de 100 UH) presupone una estructura administrativa que permita la existencia de la contraloría o del profesional que ejerza sus funciones. Otra motivación es la búsqueda de una muestra más homogénea.

La categorización podría ser realizada por otros parámetros como el número de empleados o la facturación, aunque la cantidad de UH es un dato que se puede conseguir más fácilmente en los sitios de Internet de los hoteles o con el recepcionista por medio del teléfono. Así, se adoptó la categorización por cantidad de UH, considerando a los grandes hoteles para la selección de la muestra, conforme lo explica Silva (2000) en el Cuadro 1.

Cuadro 1: Tamaño de los hoteles de acuerdo con el n° de UH's

Tamaño del hotel	Número de UH's
Pequeño	Hasta 50
Medio	De 51 a 100
Grande	Más de 100

Fuente: Silva (2000)

Se eligieron tres capitales como población de estudio para investigar hoteles con características semejantes localizados en centros urbanos minimizando las peculiaridades regionales y estructurales de los emprendimientos volcados al turismo de campo en los Estados del sur de Brasil. La Tabla 1 muestra la cantidad de hoteles de las listas de asociados en las ciudades definidas para la investigación. El número de hoteles asociados en las tres ciudades es de 145. De los cuales 86 poseen más de 100 UH, estando aptos para el estudio y formando parte del universo de investigación.

La muestra obtenida fue de 23 entrevistados y representaban al mismo número de hoteles. Este número representa el 26,74% de la población definida y desglosada por ciudad en la Tabla 1.

Tabla 1: Población y muestra de la investigación

Ciudades	Hoteles asociados	Hoteles > 100 UH's	Muestra	%
Florianópolis	46	24	08	34,8
Porto Alegre	47	28	07	30,4
Curitiba	52	34	08	34,8
TOTAL	145	86	23	100,0

Fuente: Datos de la investigación

La muestra se configura como no probabilística e intencional, o sea que los elementos que componen el estudio fueron seleccionados de acuerdo con determinado criterio y tienen la opción de no participar de la investigación, excluyendo la probabilidad de que todos los elementos pudieran ser seleccionados para componer la muestra. Los resultados presentados no pueden ser generalizados a los demás hoteles de la población porque la muestra no garantiza la representatividad de ésta.

RESULTADOS

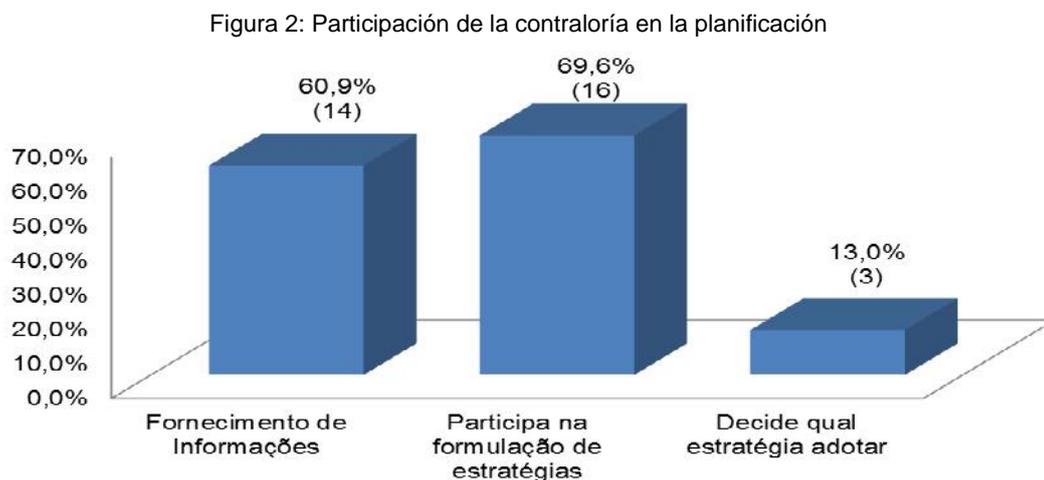
En esta etapa del estudio se presentan los resultados obtenidos sobre el involucramiento del *controller* en la planificación y su participación en la toma de decisiones en los hoteles

Participación del *controller* en la planificación

Sobre la participación e influencia del *controller* en la planificación se verificó el grado de involucramiento a partir de tres alternativas:

- Provisión de información (baja influencia);
- Participación en la formulación de estrategias (influencia intermedia); y
- Decisión sobre cuál estrategia adoptar (alta influencia)

No se solicitó que se señalara sólo una alternativa, pudiendo el entrevistado indicar su(s) función(es) en la planificación (Figura 2).



Fuente: Datos de la investigación

El 60,9% admitió que provee información, un aspecto 'coadyuvante' en el proceso de planificación o de bajo involucramiento. El 69,9% de la muestra demostró que 'coparticipa' en la formulación de estrategias, o sea que posee una responsabilidad compartida influyendo en el desarrollo del proceso. En el nivel considerado de mayor involucramiento, donde el *controller* decide la estrategia a ser

adoptada, sólo el 13% de la muestra (3 entrevistados) mostró una alta influencia y responsabilidad sobre el camino a recorrer por el hotel.

El rol que se espera del *controller* en las prácticas de planificación es el de co-participante de las decisiones referentes a la planificación, presentando los marcos situacionales de la empresa, sugiriendo y formulando alternativas y sin ‘comandar el barco’ decidiendo e imponiendo lo que se hará (Heckert & Willson, 1963).

Responsabilidad en el el proceso presupuestario

Complementando la verificación expuesta por Sathe (1982), se investigó la responsabilidad en el proceso presupuestario ya que para el autor la formalización de la planificación estratégica y el proceso presupuestario propician el involucramiento del *controller* en las actividades de gestión. En esta pregunta no se delimitó la responsabilidad a la persona o departamento, dejando a cargo del entrevistado la descripción del ítem propuesto ya que fue una pregunta abierta. Las respuestas fueron transcritas y enumeradas de acuerdo con su frecuencia (Tabla 2).

Tabla 2: Responsabilidad por el proceso presupuestario

RESPONSABILIDAD POR EL PROCESO PRESUPUESTARIO	Frecuencia
<i>Controller</i>	7
Director Financiero	3
Gerente general	2
<i>Controller</i> y Gerente general	2
Departamento financiero	2
Gerente financiero	1
Director Administrativo	1
Administrativo/Financiero	1
Departamento de compras	1
<i>Controller</i> y directivos	1
Gerencia de compras y financiera (supervisión y dirección)	1
Gerente, consultor y directivos	1
TOTAL	23

Fuente: Datos de la investigación

El *controller* tiene la responsabilidad exclusiva del proceso presupuestario en 7 hoteles y la comparte con la gerencia o dirección en otros 3, totalizando 10 los hoteles que atribuyen la responsabilidad del presupuesto al *controller*, representando al 43,48% de la muestra. En 3 hoteles la responsabilidad del presupuesto es función del director financiero, en 2 es del departamento financiero, en otros 2 es de la gerencia financiera (en uno compartida con la gerencia de compras) y en 1 es del sector administrativo/financiero. Se observa que 8 respuestas involucran al área financiera (sin considerar al *controller*) como responsable (34,8% de las respuestas). Otros resultados atribuyen

la responsabilidad del proceso presupuestario a los gerentes, directores, consultores y al departamento de compras.

Participación y compromiso en la toma de decisiones

La medición de la influencia o involucramiento del *controller* en las decisiones de gestión se basa en dos instrumentos de verificación, una pregunta involucra los niveles de participación en las decisiones estratégicas y operacionales y otra pregunta indica el grado de involucramiento en una lista de decisiones de gestión.

a) Decisiones estratégicas x decisiones operacionales

Esta pregunta fue desarrollada por Sathe (1982) y adoptada por Zoni & Merchant (2007). Se verifica el grado de influencia en dos categorías de decisiones de gestión: *i) decisiones operativas (que se reflejan en la empresa hasta un año y ii) decisiones estratégicas (aquellas con impacto superior a un año)*. Se utilizó este criterio de definición con el fin de minimizar ambigüedades en las respuestas y manteniendo los parámetros establecidos por los autores del instrumento.

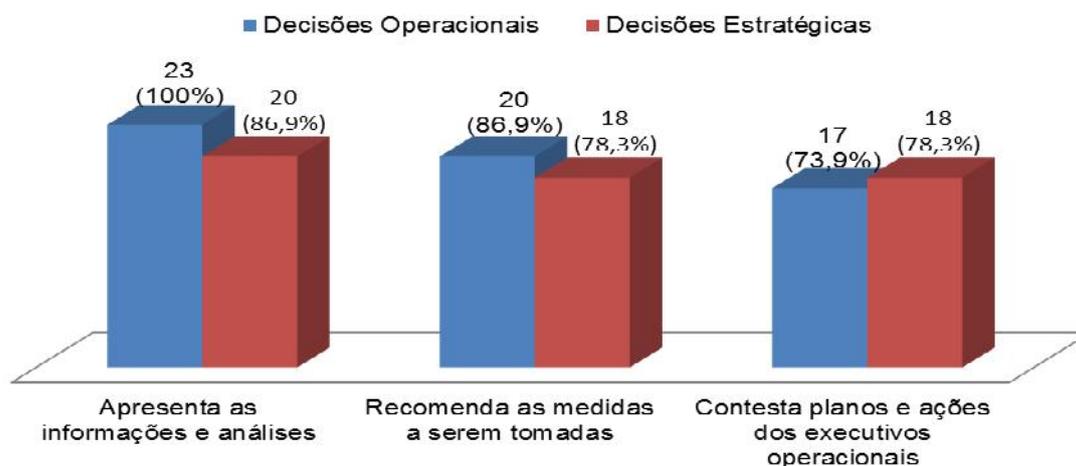
Aunque en estos estudios la cuestión fue trabajada más profundamente, con una escala de uno (1) a cuatro (4) para cada grado de involucramiento (en vez de 'sí o no') y se consideraron las decisiones de gestión como variable única y dependiente, éste no es el objetivo del presente estudio.

Se realizó la siguiente pregunta solicitando para cada ítem una respuesta positiva o negativa: "En cuanto a las decisiones operativas, usted":

- Presenta la información y análisis (bajo involucramiento);
- Recomienda las medidas a ser tomadas (involucramiento intermedio); y
- Observa los planes y acciones de los ejecutivos operacionales (alto involucramiento).

Luego la pregunta se volcó a las decisiones estratégicas. En la Figura 3 se presentan los niveles de participación del *controller* por categoría de decisión (estratégica y operativa), a partir de las respuestas positivas obtenidas.

El nivel de participación presenta un comportamiento sutilmente descendiente en los dos tipos de decisión, o sea que ante mayores incidencias en el nivel que representa menor es el involucramiento (presenta la información y análisis) y menor es la participación cuando "observa los planes y acciones de los ejecutivos operativos".

Figura 3: Participación del *controller* en decisiones estratégicas y operativas

Fuente: Datos de la investigación

Sobre las decisiones operativas todos los *controllers* (23) dijeron que subsidian este tipo de decisión presentando información y análisis. De ellos, 20 van más allá y recomiendan las medidas a ser tomadas y 17 (73,9%) observan los planes y acciones de los ejecutivos operativos y poseen mayor influencia y 'autoridad' en las decisiones operativas. Se puede decir que de cada cuatro *controllers*, tres poseen un alto involucramiento.

En cuanto a las decisiones estratégicas, tres entrevistados negaron participación, aunque se considera expresiva la cantidad de profesionales (86,9%) que presentan informaciones y análisis para este tipo de decisiones. 18 entrevistados dijeron que recomiendan medidas a ser tomadas, el mismo número que 'observa planes y acciones de los ejecutivos operativos'.

Es interesante notar que la participación en decisiones operativas sin analizar su nivel o influencia es mayor que el número percibido en las estratégicas, ya que 3 *controllers* no participaron mientras que en aquellas todos poseen algún tipo de participación. Se verificó un mayor nivel de participación en las decisiones estratégicas (de 18 profesionales), mientras que 17 indicaron este nivel de participación en las decisiones operativas.

El estudio de Zoni & Merchant (2007) en grandes empresas de Italia mostró un alto involucramiento del *controller* en las decisiones de gestión y operativas. En general se considera alto el involucramiento y la participación de los *controllers* tanto en las decisiones estratégicas como en las operativas, ya que se verificó que todos los *controllers* tienen algún tipo de participación en las decisiones. Tres de cada cuatro entrevistados también presentan una alta influencia e involucramiento en las decisiones estratégicas, lo que indica la importancia del profesional en los hoteles.

b) *Decisiones específicas*

Para analizar el involucramiento en las decisiones específicas fueron agrupados los instrumentos desarrollados por Rouwelaar & Bots (2008).

La pregunta para este ítem consiste en una lista de 15 tipos de decisiones de gestión y se incluye la 'gestión de costos' como una forma de comprender un alcance más amplio. Los entrevistados debían señalar el nivel de influencia en cada grupo de decisión del hotel, en una escala de tipo *Likert* (de 1= muy poco o nada a 5= muy alta o total). Los resultados se ven en la Tabla 3.

Tabla 3: Participación del *controller* en las decisiones del hotel

TIPO DE DECISIÓN	Mucho	Poco	Medio	Alta	Mucho	Total	Desvío- patrón	Mediana
	Poco o Nada				Alta o Media			
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)			
Inventario	1	1	1	8	12	4,26	1,05	5
Gestión de costos	2	-	1	10	10	4,13	1,14	4
Financieras	2	-	3	8	10	4,04	1,19	4
Cuentas a recibir	1	2	3	9	8	3,91	1,12	4
Procesos Internos	2	-	5	12	4	3,7	1,06	4
Gastos de capital	3	2	4	8	6	3,52	1,34	4
Decisiones Estratégicas	1	2	7	11	2	3,48	0,95	4
Inversión	2	3	6	9	3	3,35	1,15	4
Formación de precios	3	3	8	6	3	3,13	1,22	3
RH	4	3	5	8	3	3,13	1,32	3
Estructura organizacional	4	2	7	9	1	3,04	1,19	3
Sist. de Av. de desempeño	4	2	9	6	2	3	1,21	3
Sistemas de incentivos	5	4	4	9	1	2,87	1,29	3
Productos y servicios	4	5	11	3	-	2,56	0,94	3
Segmento del potencial cliente	5	7	9	2	-	2,35	0,93	2
Marketing	4	11	6	1	1	2,3	0,97	2

Fuente: Datos de la investigación

El mayor involucramiento del grupo investigado se observa en las decisiones de inventario donde la media es de 4,26 (de 1 a 5) y la mediana de cinco. La mayoría de los *controllers* (12) indicó un involucramiento 'muy alto o total' para este tipo de decisión. Incluyendo las opciones de 'alto involucramiento' este número llega a 20 entrevistados (86,9% de la muestra).

Las decisiones de 'gestión de costos' surgen como el segundo grupo con mayor involucramiento del *controller*, con una media de 4,13, aunque la mediana haya bajado en relación a la alternativa de

decisiones de inventario (4). Agrupando las alternativas de alto involucramiento (4 y 5) también se observan 20 respuestas como las de inventario.

Cerrando el grupo con una media superior a 4 se observan las 'decisiones financieras', con 18 entrevistados que indican un involucramiento alto y muy alto. Por las indicaciones, el *controller* es altamente involucrado en cuestiones patrimoniales, económicas y financieras.

En un segundo grupo, considerándose las decisiones con medias entre 3 y 4 y una mediana de 4, se relacionan las decisiones de: 'cuentas a recibir', 'procesos internos', 'gastos de capital', 'estratégicas' y 'de inversión', ratificando el alcance e importancia de la actuación del *controller* en los hoteles.

La referencia a las decisiones estratégicas sirve para verificar la confiabilidad de los datos presentados ya que el tema fue abordado anteriormente con otra configuración. Así, se observa adherencia a los resultados de las dos preguntas que abordaron este tipo de decisión.

Un escenario con menor involucramiento (intermedio) puede ser percibido en el grupo con una media por encima de tres (3) y mediana de tres (3), lo que refuerza una menor contundencia en el involucramiento del grupo. Se incluyen las decisiones de 'formación de precios', 'recursos humanos', 'estructura organizacional' y 'sistemas de evaluación de desempeño'.

En cuanto a las decisiones de formación de precios se verifica un involucramiento intermedio, donde el *controller* debe subsidiar estas decisiones de acuerdo con la información de costos e indicadores contables de resultado, aunque sin poder de decisión.

Las áreas con menor involucramiento pueden ser agrupadas por una media menor a tres (3) y son las siguientes: 'definición de sistemas de incentivos', 'definición de productos y servicios', 'definición del segmento de cliente-objetivo' y 'decisiones de marketing'.

Las decisiones o directrices de productos, servicios y clientes-objetivo generalmente son establecidas en el plan de negocios y la investigación de mercado, previamente al inicio de las actividades. En cuanto a las decisiones de marketing se afirma que no son el objetivo de la actuación del *controller*, aunque su participación y la definición de los sistemas de incentivo deban ser consideradas.

CONSIDERACIONES FINALES

La Contraloría, como rama del conocimiento o unidad organizacional, se destaca frente a las necesidades de los emprendimientos. El sector hotelero no se aleja de esto presentando al *controller* como un profesional esencial para el buen funcionamiento de la compañía.

Siguiendo el abordaje de Freitas & Lunkes (2011) en los hoteles de Florianópolis, el presente estudio propone investigar las prácticas de contraloría en el proceso de gestión de los hoteles del sur de Brasil considerando las ciudades de Curitiba, Florianópolis y Porto Alegre, por medio de la identificación del nivel de involucramiento del *controller* en la planificación y su influencia en las decisiones de gestión.

En lo que respecta a la participación de la Contraloría en la etapa de planificación del proceso de gestión, los resultados son equilibrados en relación a la revisión de la literatura, la cual describe a la Contraloría como un órgano de soporte al gestor. La investigación muestra al *controller* como uno de los principales responsables por las formulaciones de estrategias y como un importante sistema de información en virtud de su conocimiento de datos económicos. En cuanto a la elección de las estrategias a ser utilizadas son pocas las empresas en las cuales la Contraloría es el órgano responsable.

Así, ante los índices y criterios presentados se observa que la Contraloría tiene un involucramiento intermedio en el proceso de planificación organizacional. El *controller* tiene la responsabilidad exclusiva del proceso presupuestario en la mayor parte de la muestra utilizada en este estudio y también presenta conformidad con los abordajes de la literatura que presentan a la Contraloría como principal área responsable en la elaboración y control del presupuesto.

Para una parte significativa de la muestra (34,8%) el director financiero es el responsable del presupuesto, corroborando la teoría presentada por Brealey, Myers & Allen (2008) quienes señalan que el *controller* o el director financiero son los responsables de organizar y supervisar el presupuesto.

Sobre la contribución de la contraloría en el proceso de gestión, ésta se mostró efectiva y con altos índices de involucramiento en las decisiones estratégicas y operativas, ya que se verificó que todos los *controllers* tienen algún tipo de participación en las decisiones. En relación al tipo de decisión se destacan las financieras, de inventario y de gestión de costos, respaldando al gestor con información económica relevante.

Aunque el profesional no sea responsable efectivamente por el proceso de gestión, el *controller* actúa de forma singular y sustancial para la empresa. Por lo tanto, se concluye que la Contraloría está involucrada en el proceso de gestión de los hoteles del sur de Brasil y es esencial en la formulación de estrategias de planificación, elaboración de presupuestos y toma de decisiones.

Existe una gran necesidad de ampliar la investigación sobre contraloría en los hoteles brasileños en otros contextos y con muestras que permitan explorar el análisis de los datos y testear las hipótesis para contribuir con la literatura del área, que aún es incipiente. Además de expandir las alternativas de fomento de la contraloría en los procesos de decisiones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barroso, M. & Flores, D.** (2006) "La competitividad internacional de los destinos turísticos: del enfoque macroeconómico al enfoque estratégico". Cuadernos de Turismo 17: 7-24
- Braga, R.** (1995) "Fundamentos e técnicas de administração financeira". Atlas, São Paulo
- Brealey, R.; Myers S. & Allen, F.** (2008) "Princípios de finanças corporativas". McGraw-Hill, São Paulo
- Burns, J. & Yazdifar, H.** (2001) "Tricks or treats." Financial Management, v.33-35
- Cooper, D. R. & Schindler, P. S.** (2003) "Métodos de pesquisa em administração". Bookman, Porto Alegre
- Emmanuel, C.; Otley, D. & Merchant, K.** (1990) "Accounting for management control." Chapman and Hall, London
- Freitas, C. L. & Lunkes, R. J.** (2011) "Factores que interfieren en la toma de decisiones de los contadores gerenciales o controllers de los hoteles: Un estudio en el sector hotelero de Florianópolis, Brasil". Estudios y Perspectivas en Turismo 20(3): 542-562
- Garrison, R. H.; Noreen, E. W. & Brewer, P. C.** (2007) "Contabilidade gerencial". LTC, Rio de Janeiro
- Gomes, L.; Gomes, C. & Almeida, A.** (2002) "Tomada de decisão gerencial: enfoque multicritério". Atlas, São Paulo
- Guzej, K.** (2008) "Results of research of budgeting development in slovene insurance companies". Ekonomska Istrazivanja 21 (2): 60-74
- Haktanir, M. & Harris, P.** (2005) "Performance measurement practice in an independent hotel context: A case study approach". International Journal of Contemporary Hospitality Management 17(1): 39 - 50
- Heckert, J.B. & Willson, J. D.** (1963) "Controllershship". Ronald Press, New York
- Horngren, C. T., Foster, G. & Datar, S. M.** (2000) "Cost accounting: a managerial emphasis" Prentice Hall, New Jersey
- Mosimann, C. & Fisch, S.** (1999) "Controladoria." Atlas, São Paulo
- Nascimento, A. & Reginato, L.** (2010) "Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório." Atlas, São Paulo
- Padoveze, C.** (2010) "Controladoria básica". Cengage Learning, São Paulo
- Karch, R.** (1992) "Streamlining your hotel cost". Hotel and Resort Industry 15(11): 88-90
- Pavlatos, O. & Paggios, I.** (2009) "A survey of factors influencing the cost system design in hotels". International Journal of Hospitality Management 28(2): 263-271
- Pickup, I.** (1985) "Budgetary control within the hotel industry". International Journal of Hospitality Management 4(4): 149-155
- Palazzo, J; Carvalho, L.; Resende Neto, A. & Falleiros, A.** (2008) "O Papel da Controladoria no processo de gestão em empresas de grande porte de Uberlândia." V Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos07/1149_1149_Artigo2_Contr oladoria_Seget_Autores.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2011

Rouwelaar, H. & Schaepkens, F. (2008) "More effective by involvement in management: an empirical study about Dutch F

financial controllers working in the health care sector." *Financial Controllers in Health Care*, Breukelen

Rouwelaar, H. & Bots, J. (2008) "Business Unit controller involvement in management: an empirical study in the Netherlands." *Financial Controllers in Health Care*, Breukelen

Sá, A. (2009) "Controladoria e contabilidade aplicada à administração". Juruá, Curitiba

Sathe, V. (1982) "Controller involvement in management". Prentice-Hall, New York

Schmidgall, R. & DeFranco, A. (1998) "Budgeting and forecasting: current practice in the lodging industry". *Cornell Hotel And Restaurant Administration Quarterly* 39(6): 45-51

Silva, J. (2000) "Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira". Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo

Steiner, G (1979) "Strategic planning: what every manager must know". Free Press, New York

Zoni, L. & Merchant, K. (2007) "Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations." *Journal of Accounting & Organization Change* 3(1): 29-43

Recibido el 19 de septiembre de 2011

Correcciones recibidas el 26 de junio de 2012

Aceptado el 08 de julio de 2012

Arbitrado anónimamente