

ISSN 1992-1896



Contabilidad y Negocios

Revista del Departamento Académico
de Ciencias Contables

volumen 13, número 25
julio 2018



**FONDO
EDITORIAL**

PONTIFICIA **UNIVERSIDAD CATÓLICA** DEL PERÚ

EDITORIAL	3
ACTUALIDAD CONTABLE	
Análisis de NIIF 9 - Instrumentos Financieros desde una perspectiva industrial Carlos Gabriel Parrales Choez, Franklin Duberlí Castillo Llanos	6
Mudanças na Controladoria com o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Andréia Carpes Dani, Ilse Maria Beuren	20
AUDITORÍA	
Examen de procedimientos convenidos a la cuenta nómina: visión de incidencia en instituciones educativas en Ecuador Mikel Ugando Peñate, Jenniffer Fernanda Gallo Canales, Nathaly Dayana Solórzano Mendoza	42
Gestión del riesgo organizacional de fraude y el rol de Auditoría Interna Mauricio De La Torre Lascano	57
ADMINISTRACIÓN	
Sistemas de Control Administrativos: el uso del <i>Stage-Gate Process</i> en un ambiente de innovación Miguel Gil Robles	70
CONTABILIDAD DE GESTIÓN	
Internacionalização impacta os indicadores de curto prazo? um estudo sobre empresas brasileiras Luciano Pinheiro de Sá, Josir Simeone Gomes, Jadilson Borges Moreira	82
Demographics/Job Characteristics of Top Managers, Corporate Risk And Organizational Outcomes Gabriel Donadio Costa, Fabricia Silva da Rosa, Rogério João Lunkes	94
ÉTICA PROFESIONAL	
El contador público como causa primera y última de la confianza pública Edual Santos Gutiérrez	109

Damos inicio a un nuevo año de publicaciones con la presentación del primer número del volumen 13 de la revista *Contabilidad y Negocios* con nuevos objetivos para lograr su inclusión en nuevas bases de datos indizadas, y mejorar el posicionamiento de la revista a nivel nacional e internacional.

Según los requerimientos establecidos por las principales base de datos, como Scielo, es preciso reducir la publicación de artículos que solo incorporen un enfoque descriptivo; al ser una revista de investigación académica, es necesario aceptar y publicar un mayor número de investigaciones elaboradas con mayor rigor analítico. En este sentido, esperamos que se incremente el interés de docentes e investigadores nacionales y extranjeros que deseen presentar sus investigaciones bajo estos requerimientos para que sean evaluadas para su publicación en los siguientes números de la revista.

En el caso particular de las universidades peruanas, sobre la base de la vigencia de la nueva Ley Universitaria, estas se enfrentan a la necesidad de contar con docentes capacitados en metodologías de investigación científica y con experiencia en la elaboración de investigaciones de alto nivel académico, las cuales deben culminar en algún tipo de publicación, como es el caso de los artículos incluidos en la Revista *Contabilidad y Negocios*. Es así que, para el caso de las

disciplinas como Contabilidad, Administración y otras disciplinas afines, ofrecemos, en esta publicación periódica, un espacio para difundir sus trabajos de investigación y proporcionarles un alto nivel de visibilidad entre la comunidad académica y profesional, lo cual también contribuirá con el logro de los objetivos para la indización de la revista en otras bases de datos

La edición del primer número del décimo tercer volumen, correspondiente al año 2018, incorpora ocho artículos, agrupados en las secciones: Actualidad Contable, Auditoría, Administración, Contabilidad de Gestión y Ética Profesional. En Actualidad Contable, se incluyen dos artículos. En el primero de ellos, los autores realizan un análisis de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 9 «Instrumentos Financieros» con el objetivo de identificar los principios vinculados a los activos y los pasivos financieros, que permitan proporcionar información útil y relevante a los usuarios de los estados financieros. La investigación, del tipo hipotético-deductivo, se realizó en el sector industrial de la ciudad de Guayaquil durante el período de 2016. Entre las conclusiones más relevantes, resaltan la importancia y las ventajas de la aplicación de esta norma en las empresas de la muestra seleccionada.

En el segundo artículo de esta sección, redactado en portugués, los autores presentan una investigación que tiene como objetivo identificar los impactos que

se originan como parte del proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el área de Contraloría y en los sistemas de información contables de la empresa. La investigación, basada en un enfoque cualitativo, se realizó mediante la aplicación de un estudio de caso en una empresa fabricante de equipos eléctricos, una de las más grandes del sector a nivel mundial. Como parte de la metodología, se aplicó un cuestionario del estudio de Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008), que permitió contrastar los resultados de la investigación e identificar los cambios originados por la convergencia a las NIIF.

La segunda sección de este número, Auditoría, incorpora dos artículos. En el primero de ellos, los autores realizan un análisis de los procedimientos que se aplican a la cuenta nómina en una entidad educativa de Ecuador, para lo cual identifican las debilidades y los problemas ocasionados por el retraso de pago de pensiones estudiantiles, y su impacto en la solvencia de la institución. Como parte de las conclusiones, se destaca la importancia de los procedimientos de auditoría para disminuir los riesgos a los que están expuestas las organizaciones.

En el segundo artículo de la sección, el autor realiza una investigación cuyo objetivo es el análisis del rol de auditoría interna en relación con la gestión del riesgo de fraude. El diseño de la investigación incorpora, por un lado, un enfoque cuantitativo para analizar el impacto económico en las organizaciones y, por otro lado, un enfoque cualitativo en su estudio de los estándares internacionales vigentes y las opiniones en la doctrina sobre la materia. A partir de ello, el autor resalta la importancia de la función de control en la estructura de gobierno corporativo, el papel de la auditoría interna en la prevención del fraude, así como la aplicación de estándares internacionales en la gestión del riesgo de fraude.

La sección Administración incluye un artículo que presenta un análisis de los Sistemas de Control Administrativos en las organizaciones para identificar cómo funcionan en un contexto de innovación. Para efectos de la investigación, el autor recurre al método de estudio de caso, basado en las características del *Stage-Gate Process*, implementado en una pequeña empresa especializada en el desarrollo de aplicaciones móviles con operaciones en la ciudad de Guadalajara, México. En las conclusiones, explica que, teniendo en cuenta el tamaño de la organización, el Sistema de Control Administrativos ha evolucionado, en la medida que ha pasado a utilizar controles informales que contribuirían con la innovación en el desarrollo de los productos.

La sección Contabilidad de Gestión incluye dos artículos, uno redactado en portugués y el segundo en inglés. En el primero, los autores realizan una investigación que permite identificar la relación entre el grado de internacionalización de las empresas brasileñas y los indicadores de desempeño financiero. La investigación tiene un enfoque cuantitativo, para lo cual se aplicaron dos modelos de regresión a una muestra de 72 empresas brasileñas.

En el segundo artículo, los autores fijan como objetivo principal de la investigación identificar la relación entre las características demográficas de trabajo de los gestores de primer nivel, y su aversión o tolerancia al riesgo corporativo. Como parte de la metodología, se recopiló información de 1045 gestores de primer nivel en lo que respecta a género, edad, antecedentes educativos, dualidad y tiempo de mandato. Entre las conclusiones más relevantes, destacan que la edad de los gestores de primer nivel, así como el género femenino, son características que están positivamente relacionadas con la propensión al riesgo.

Finalmente, en la sección Ética Profesional, el autor desarrolla una investigación descriptiva, mediante la cual analiza el papel que desempeña el contador público frente a la confianza pública. De este modo, pretende demostrar la razón de ser del profesional contable y que esta se basa en los valores éticos que vigilan la actuación de todo profesional en la sociedad.

En un contexto en que las universidades de nuestro país siguen desarrollando esfuerzos para lograr su licenciamiento, es importante continuar con las acciones y los planes para incrementar la cantidad y la calidad de las investigaciones, en particular, en las Ciencias Contables. En este sentido, la revista *Contabilidad y Negocios* se convierte en un espacio abierto a todas las iniciativas que deseen postular sus trabajos de investigación,

los mismos que, luego de pasar por el proceso de arbitraje doble ciego, pueden lograr la publicación en las siguientes ediciones de la revista.

Como corresponde a cada una de nuestras publicaciones, reiteramos nuestro agradecimiento a todos los que contribuyen con el proceso de gestión editorial y publicación de *Contabilidad y Negocios*, la cual se mantiene como uno de los principales espacios de difusión de las investigaciones en el área de Contabilidad y especialidades afines en nuestro país dando visibilidad a los trabajos de nuestros colaboradores.

Oscar Alfredo Díaz Becerra
Director

Análisis de NIIF 9 - Instrumentos Financieros desde una perspectiva industrial

Carlos Gabriel Parrales Choez, Franklin Duberlí Castillo Llanos

Facultad de Ciencias Administrativas
Universidad de Guayaquil

El artículo muestra el papel y la dinámica de la Norma Internacional de Información Financiera 9 denominada «Instrumentos Financieros». Esta norma sustituye a la NIC 39 - Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, por lo cual es importante conocer esta normativa dentro de las diferentes entidades existentes en un país, en este caso, las pymes del sector industrial. De esta manera, es posible ayudar en la correcta contabilización y diferenciación de los instrumentos financieros.

El objetivo es establecer los principios para la información financiera sobre activos y pasivos financieros, de forma que se presente información útil y relevante a los usuarios de los estados financieros para la evaluación de los importes, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad. Esto les facilitará la comprensión de la información financiera a las pequeñas y medianas empresas, al revelar los detalles correspondientes de esta norma para su respectiva asimilación y la creación de un modelo de aplicación que las involucre. Cabe anotar que estos parámetros de contabilización deben ser conocidos a la perfección por los responsables de la entidad, en este caso, la persona encargada del registro de las transacciones correspondientes durante un determinado período. Dicha persona asumiría el rol del contador público autorizado, quien debe tener los conocimientos y la experiencia suficientes para aplicar correctamente los procedimientos, y brindar seguridad en el proceso de registro y uso de la norma.

Palabras clave: procedimientos, activos financieros, principios, medición, valoración, valor

Analysis of IFRS 9 Financial Instruments from an industrial perspective

The article shows the role and dynamics of International Financial Reporting Standard No. 9 called Financial Instruments, this standard replaces IAS 39 “Financial Instruments; Recognition and measurement”, which is why the knowledge of these regulations within the different entities in a country, in this case SMEs in the industrial sector, is important to help in the correct accounting and differentiation of financial instruments, with the objective of establishing the principles for financial reporting on financial assets and financial liabilities, so that useful and relevant information is presented to the users of the financial statements for the assessment of the amounts, timing and uncertainty of the entity’s future cash flows. This will facilitate the understanding of financial information by small and medium-sized companies, explaining this rule with the corresponding details for their respective assimilation and creating an application model that involves them. These accounting parameters must be perfectly known by the person in charge of the entity in this case the person responsible for recording the corresponding transactions during a certain period who is defined as an Authorized Public Accountant, who must have sufficient knowledge and experience to correctly apply procedures and provide security in the registration process.

Keywords: Procedures, financial assets, principles, measurement, valuation, value

Análise da IFRS 9 Instrumentos Financeiros do ponto de vista industrial

O artigo mostra o papel e a dinâmica da Norma Internacional de Relato Financeiro N° 9 denominada Instrumentos Financeiros, esta norma substitui a IAS 39 «Instrumentos Financeiros; reconhecimento e mensuração» é por isso que o conhecimento desses regulamentos é importante dentro das diferentes entidades de um país, neste caso as PME do setor industrial, para ajudar na correta contabilização e diferenciação de instrumentos financeiros, com o objetivo de estabelecer os princípios para relatórios financeiros sobre ativos e passivos financeiros, de forma que informações úteis e relevantes sejam apresentadas aos usuários das demonstrações financeiras para a avaliação dos valores, tempestividade e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade. Isso facilitará a compreensão da informação financeira para pequenas e médias empresas, revelando os detalhes correspondentes desta norma para sua respectiva assimilação, criando um modelo de aplicação que os envolva. Estes parâmetros contábeis devem ser perfeitamente conhecidos pelos gestores da entidade, neste caso a pessoa encarregada de registrar as transações correspondentes durante um determinado período a quem é definido como um Contador Público Autorizado, que deve ter conhecimento e experiência suficientes. aplicar corretamente os procedimentos e fornecer segurança no processo de registro e uso da norma.

Palavras-chave: procedimentos, ativos financeiros, princípios, mensuração, valorização, valor

1. Introducción

Frente a los procesos de globalización, «las empresas necesitan crecer y encontrar oportunidades de negocio trascendiendo fronteras nacionales» (Higuera, 2014). Además, el sistema financiero se ha integrado a tal nivel que cualquier suceso económico, social y político tiene repercusiones en los sectores económicos a nivel mundial. La Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), ente privado compuesto por profesionales de la industria financiera y contadores, publicó los nuevos estándares de contabilidad y de revelación de información como una alternativa a los problemas y las limitaciones que genera la heterogeneidad de los sistemas existentes alrededor del mundo. En la fecha del 24 de julio de 2014, emitió la versión definitiva de la NIIF 9 - Instrumentos Financieros, normativa que tiene como fecha de aplicación obligatoria en las entidades a partir del 1 de enero de 2018.

Esta norma se elaboró en tres fases: la primera estuvo dirigida a la clasificación y medición; la segunda, a la medición de deterioro; y la tercera, orientada a la contabilidad de coberturas. El objetivo consistía en mejorar la presentación de la información financiera sobre instrumentos financieros, abordando preocupaciones que surgieron durante crisis financieras. En particular, este ha sido un modelo más prospectivo para el reconocimiento de las pérdidas esperadas en los activos financieros.

En relación con ello, la nueva normativa establece criterios que se basan en principios y no en reglas, como lo planteaba la NIC 39, que permitía la clasificación de activos financieros de acuerdo con el modelo de negocio y según la naturaleza de los flujos de efectivo del instrumento. Por su parte, en los pasivos financieros, se distingue claramente en el tratamiento contable las variaciones del valor razonable provenientes del riesgo de mercado y de crédito, a la vez que es posible reclasificarlas de acuerdo con los cambios en el modelo de negocio.

Para Jhonathan Higuera, «quizá el cambio más radical con las nuevas normas viene dado por su reorientación hacia la utilidad de la información para los inversionistas» (2014, p. 2). En la práctica, la modificación se refleja en la introducción del concepto «valor razonable», requerido para valorar instrumentos derivados, valores de deuda, y otros activos o pasivos.

Según Martha Arias Bello (2014), en lo que respecta a la clasificación y la medición de los activos financieros, «si un instrumento no tiene flujos contractuales definidos, como por ejemplo capital e intereses, siempre se clasificarán y medirán a valor razonable con cambios en el resultado». No obstante, se permite que, para los instrumentos de patrimonio, las variaciones afecten el otro resultado integral, decisión que será irrevocable.

Si la entidad espera recoger flujos contractuales del activo financiero al vencimiento, estos deberán ser clasificados al costo amortizado. En cambio, si el activo financiero se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es obtener los flujos de efectivo contractuales y vender simultáneamente los activos financieros, y adicionalmente los términos contractuales del activo financiero dan lugar en fechas determinadas a los flujos de efectivo por concepto de principal e intereses, estos instrumentos se clasificarán y medirán a valor razonable con efectos en el otro resultado integral. Entonces, para la clasificación y la medición de estos instrumentos a valor razonable con efectos en resultados, la decisión depende de que se proporcione información más fiable y relevante, como, por ejemplo, en el caso de reducir o eliminar asimetrías contables, cuando el instrumento hace parte de una relación de cobertura.

Según Chorafas (2007), otro de los cambios importantes que las NIIF trajeron a la contabilidad corporativa

refiere a los activos y pasivos financieros requeridos en el balance general a valor de mercado»; la medición del *Good Will* (también, denominado plusvalía, crédito mercantil o fondo de comercio) que utiliza el valor recuperable estimando los retornos sobre la inversión; la cuantificación de activos intangibles como patentes, marcas registradas o proyectos de investigación y desarrollo; la contabilización en el estado anual de pérdidas y ganancias de activos y pasivos pensionales; y la revelación plena de las compensaciones a ejecutivos.

Por su naturaleza, la NIIF 9 tiene que aplicarse de forma retroactiva, con ciertas excepciones, aunque no se exija reexpresar los períodos comparativos. En ese sentido, se puede afirmar que el enfoque es totalmente adverso al de NIC 39, pero, en conjunto, sin lugar a dudas, existirán mejoras en el modelo actual.

2. Importancia del problema

El desconocimiento de las pymes industriales acerca de la contabilización y de la diferenciación de los instrumentos financieros constituye un problema dentro de los alcances contables, por lo cual es importante que dichas empresas conozcan la normativa vigente para su correcta aplicación. De esta manera, es posible ayudar a la adecuada contabilización y al reconocimiento de los instrumentos financieros.

Frente a ello, esta investigación abarca el análisis de NIIF 9 - Instrumentos Financieros para la creación de un modelo de aplicación dentro de las empresas industriales. En ese marco, primero, es necesario establecer los principios de información financiera sobre activos financieros y pasivos financieros. En segundo lugar, se debe identificar los lineamientos para crear un modelo de aplicación y facilitar la comprensión de la información financiera a los usuarios. Por último,

es preciso definir el reconcomiendo inicial y posterior de los activos financieros en el reemplazo de la NIC 39 para las empresas industriales a través de la aplicación de la NIIF 9.

3. Metodología

3.1. Delimitación de la investigación

La presente investigación se realizó en el sector industrial de la ciudad de Guayaquil durante el período de 2016 debido a la necesidad de obtener capital, liquidez operativa y rentabilidad en este tipo de organizaciones. En función de esta, se revisará documentalmente las normas emitidas por organismos involucrados en el proceso de regulación y control de los activos y pasivos financieros, utilizando como fuente de recolección de datos diversos documentos generales y estadísticos publicados en sitios web de instituciones públicas y privadas.

3.2. Métodos de investigación

En el transcurso de la investigación, se espera entender a profundidad la problemática que enfrentan las pequeñas, medianas y grandes empresas del sector industrial en cuanto al desconocimiento de la NIIF 9. Para proceder a resolver la situación, mediante el análisis y el estudio estratégico de dicha normativa, se utilizará métodos investigativos que permitan lograr el objetivo pretendido. El método hipotético-deductivo o de contrastación de las hipótesis se basa en demostrar la verdad o falsedad de las hipótesis, puesto que estas no pueden ser demostradas o comprobadas directamente. La esencia de este método investigado consiste en verificar si la verdad o la falsedad del enunciado básico muestra la verdad o la falsedad de las hipótesis que ponemos a prueba (Cazau, 2012). A partir de ello, esta propuesta metodológica tiene como finalidad poner a prueba el tema de investigación de la manera más exigente posible aplicada al sector industrial.

Otra de las técnicas empleadas es la revisión documental. Según Arias, «[...] la investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas» (2012, p. 27). Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos; sin embargo, es importante aclarar que, aun cuando las fuentes documentales aportan datos secundarios, estas a su vez se clasifican en fuentes documentales primarias (obras originales) y fuentes documentales secundarias (trabajos en los que se hace referencia a la obra de un autor).

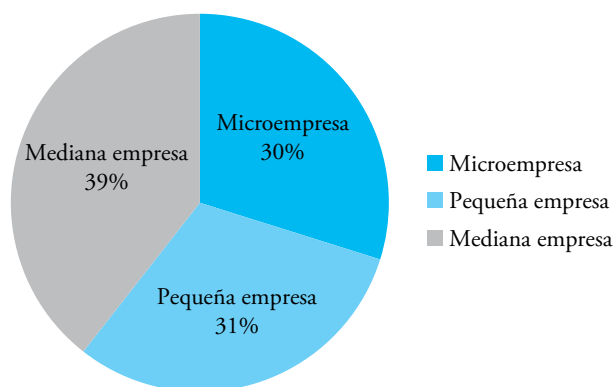
3.3. Población

Tamayo y Tamayo definen la población como un «[...] conjunto finito o infinito de personas, casos o elementos, que presentan características comunes» (2012, p. 180). El término población en nuestro estudio se refiere específicamente al número de empresas que constan en el directorio de la provincia del Guayas de todos los sectores productivos en el año 2016, información que fue tomada de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017), como se muestra en el gráfico 1.

Tabla 1. Número de empresas por su tamaño, Guayas

Indicadores Guayas – Sector industrial		
Número de empresas por su tamaño		
Tamaño de empresa	Año 2016	%
Microempresa	620	30
Pequeña empresa	638	31
Mediana empresa	819	39
Total	2077	100

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017).

Gráfico 1. Representación porcentual de las empresas según su tamaño (Guayas)

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017).

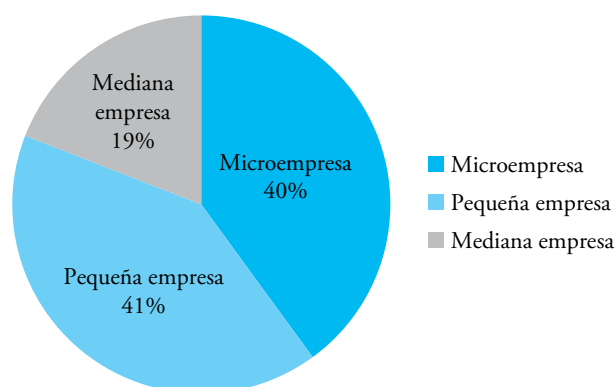
3.4. Diseño muestral

Arias indica que la muestra «[...] es un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible» (2012, p. 83). El objetivo de seleccionar una muestra responde a que, pocas veces, se puede medir a la población en su totalidad. Por este motivo, una vez definida la unidad de análisis, se procede a delimitar el objeto de estudio. En este caso, la muestra abarcará el número de empresas que constan en el directorio de la provincia del Guayas, específicamente, el sector manufacturero o industrial del año 2016, información que fue tomada de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017), como se muestra en el gráfico 2.

Tabla 2. Número de empresas por su tamaño (Guayaquil)

Indicadores Guayaquil – Sector industrial		
Número de empresas por su tamaño		
Tamaño de empresa	Año 2016	%
Microempresa	572	40
Pequeña empresa	586	41
Mediana empresa	273	19
Total	1431	100

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017).

Gráfico 2. Representación porcentual de las empresas según su tamaño (Guayaquil)

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017).

3.5. Análisis

Como resultado de este análisis basado en la información recopilada a través de gráficos estadísticos, se puede evidenciar claramente que las pymes del sector industrial representan gran parte de la economía tanto en la provincia del Guayas como en su cantón Guayaquil. En este contexto, la aplicación de la NIIF 9 resulta trascendental para el correcto desenvolvimiento de este tipo de entidades no solo en el curso normal del negocio, sino también para aprender de la utilización de estos instrumentos. De este modo, se mejorará el proceso de registro, reconocimiento, medición, valorización, deterioro, tanto de los activos como de los pasivos financieros que se producen en los diferentes sucesos contables durante un período determinado. En relación con ello, el propósito principal de este artículo es mostrar los diferentes aspectos representativos dentro de esta norma, que permitan una mejor comprensión y asimilación de los temas tratados en la misma, así como una mejor aceptación de los lineamientos emitidos por las instituciones controladoras de los procesos contables tanto nacionales como extranjeros, en función

de lo cual se procede a explicar de forma explícita las NIIF 9.

4. Resultados y discusión

4.1. Generalidades

4.1.1. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), según el International Accounting Standards Board (IASB), «[...] son un conjunto de normas contables de carácter mundial de alta calidad, comprensibles y de obligatorio cumplimiento, que exijan información transparente y de alta calidad en la información financiera» (2017, p. 5). Su objetivo es ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios a tomar decisiones económicas. Bajo las NIIF, las empresas ya no pueden limitarse únicamente a mostrarle al usuario de sus estados financieros datos de carácter cuantitativo sin introducirlos en un contexto que evidencie el porqué de dichas cifras. La información sobre las políticas, los objetivos y los procedimientos de administración y manejo del capital deben ser reveladas, incluido lo que para la firma se define como capital (Chorafas, 2007).

4.1.2. NIIF 9 - Instrumentos financieros

Según el IASB, el objetivo de esta norma es «[...] establecer los principios para la información financiera sobre activos financieros y pasivos financieros, de forma que se presente información útil y relevante para los usuarios de los estados financieros para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad» (2014, p. 2). Así, las entidades del sector industrial podrán presentar la información acerca de los instrumentos

financieros de una forma más comprensiva y entendible, lo que facilita la aplicación de esta normativa en el ámbito contable.

Esta NIIF tiene un alcance muy similar a la NIC 39, pero, en relación con el deterioro, sí es más amplio a su predecesora e incluye activos, como cuentas por cobrar por arrendamientos y los activos contractuales de NIIF 15. De igual forma, aún sigue existiendo la llamada excepción por uso propio, por lo que ciertos contratos para la compra o la venta de partidas no financieras quedan fuera del alcance normativo evaluado. Sin embargo, este es un aspecto práctico que muchas empresas manifestaron en su momento. Por ejemplo, empresas que transforman la materia prima pueden cubrir la exposición al riesgo económico de sus contratos de compra-venta de existencias con derivados de materias primas que se midan a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. Además, para muchas empresas, la contabilidad de cobertura podría ser una opción para evitar asimetrías contables. En ese sentido, incluir esta opción de valoración a valor razonable en contratos de uso propio representa una solución para lograr mayor coherencia entre el reflejo contable y la gestión económica del riesgo.

En el presente artículo, vamos a desarrollar todas las novedades de la norma; explicaremos los criterios de clasificación y valoración de los activos financieros, así como las novedades aplicables a los contratos de compra-venta de partidas no financieras del sector industrial. Cabe anotar que la norma elimina ciertas categorías, como son préstamos y partidas a cobrar, inversiones a vencimiento y disponibles para la venta: solo deja como instrumentos financieros valorados a coste amortizado; a valor razonable con cambios en otro resultado global; y valor razonable con cambios en resultados, ya sean designados o mantenidos para negociar, como se muestra a continuación.

Tabla 3. NIIF 9 - Instrumentos financieros: criterios de valoración

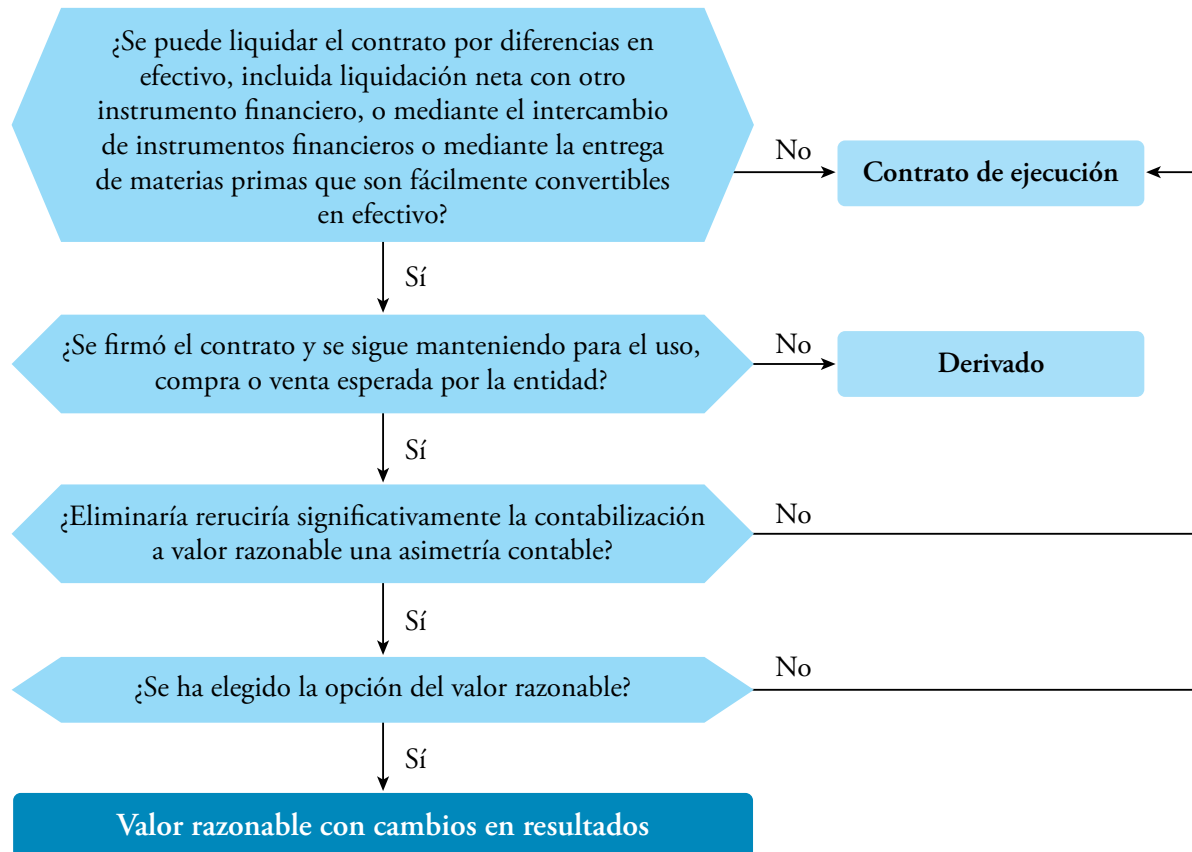
Criterios de clasificación y valoración de los activos financieros		
Instrumento financiero	Valoración inicial	Valoración posterior
Activos financieros mantenidos para cobrar los flujos contractuales y las cláusulas contractuales dan lugar, en fechas determinadas, a flujos que están solamente basados en el principal e intereses sobre el principal pendiente, y se mantienen en un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para cobrar los flujos contractuales.	Valor razonable, incluidos costes de transacción.	<ul style="list-style-type: none"> • Coste amortizado. • Devengo de intereses en resultados por el método del tipo de interés efectivo. • Las diferencias de cambio se reconocen en resultados. • Las pérdidas y reversiones del deterioro se reconocen en resultados.
Activos financieros mantenidos para cobrar los flujos contractuales y las cláusulas contractuales dan lugar, en fechas determinadas, a flujos que están solamente basados en el principal e intereses sobre el principal pendiente, y se mantienen en un modelo de negocio cuyo objetivo se alcanza mediante el cobro de los flujos contractuales y la venta de los activos financieros.	Valor razonable, incluidos costes de transacción.	<ul style="list-style-type: none"> • Valor razonable, con cambios en otro resultado global. • Devengo de intereses en resultados por el método del tipo de interés efectivo. • Las diferencias de cambio se reconocen en resultados. • Las pérdidas y las reversiones del deterioro se reconocen en resultados, pero con abono o cargo al otro resultado global, y no reducen o aumentan el valor del activo financiero en el estado de situación financiera. • Cuando el activo financiero se da de baja, los importes diferidos en otro resultado global se reclasifican a resultados.
Instrumentos de patrimonio	Valor razonable (incluyendo costes de transacción, si se opta por el registro de los cambios de valoración en otro resultado global)	Valor razonable con cambios en resultados, excepto que se pueda optar por reconocer las variaciones en otro resultado global: La opción es aplicable instrumento a instrumento. Si el instrumento se reconoce a valor razonable con cambios en otro resultado global, los dividendos se reconocen como ingresos, salvo que representen un reembolso de la inversión. En este último caso, los dividendos se reconocen en otro resultado global. Los importes registrados en otro resultado global no se reclasifican a resultados ni por enajenación, ni por deterioro, sin perjuicio de reclasificarlos a reservas.
Resto de activos financieros, incluidos los designados a valor razonable con cambios en resultados	Valor razonable. Los costes de transacción se reconocen en resultados a medida que se devengan.	Valor razonable con cambios en resultados: No se requiere presentar separadamente los intereses y los dividendos de estos instrumentos.
Pasivos financieros a coste amortizado	Valor razonable, menos costes de transacción.	<ul style="list-style-type: none"> • Coste amortizado. • Devengo de intereses por el método del tipo de interés efectivo. • Las diferencias de cambio se reconocen en resultados.
Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados: Negociación	Valor razonable. Los costes de transacción se reconocen en resultados a medida que se devengan.	Valor razonable con cambios en resultados: No se requiere presentar separadamente los intereses de estos instrumentos.
Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados: Designados	Valor razonable. Los costes de transacción se reconocen en resultados a medida que se devengan.	Valor razonable, que registra la variación del valor por el riesgo de crédito en otro resultado global, salvo que suponga crear o aumentar una asimetría contable, y el resto en resultados. El importe diferido en otro resultado global no se reclasifica posteriormente a resultados. No se requiere presentar separadamente los intereses de estos instrumentos.

4.1.3. Criterios de valoración aplicables a los activos financieros en cuanto a los contratos en las pymes del sector industrial

Esta norma ha modificado ciertos criterios de contabilización; a partir de ello, en el caso de las pymes del sector industrial, en los contratos de compra y venta de una partida no financiera, se puede liquidar por el neto en efectivo o con otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros. Como muestra de que los contratos son instrumentos, los mismos se encuentran bajo el alcance normativo,

salvo que los contratos se hayan firmado, y se continúe manteniendo con el propósito de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con la expectativa de compra, venta o uso de la entidad. No obstante, la norma permite que una entidad designe contratos como valorados a valor razonable con cambios en resultados. Esto se puede realizar al inicio del contrato, y solo si elimina o reduce una inconsistencia de reconocimiento que surgiría en caso de que el contrato no se designara como tal, precautelando la aplicación integral de NIIF 9. A continuación, se muestra las diversas novedades en cuanto al proceso de los contratos.

Gráfico 3. Tratamiento contable de los contratos de compra-venta de partidas no financieras



4.1.4. El modelo de negocio en una pyme industrial

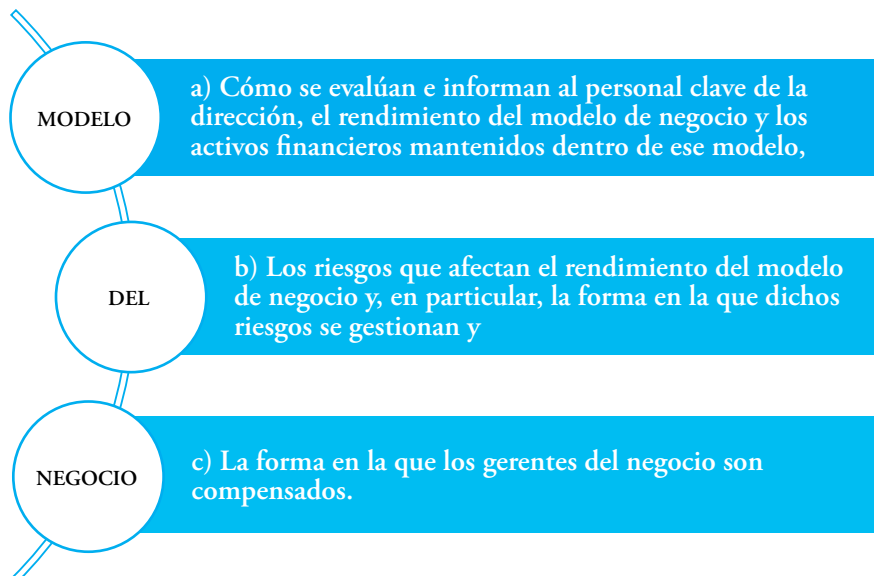
Para Matiz y Asociados, el modelo de negocio «[...] es una representación simplificada de la lógica del negocio, es decir, es la descripción de la forma como cada negocio ofrece sus productos o servicios a los clientes, como llega a estos, su relación con ellos y cómo la empresa gana dinero» (2015). Por razones coherentes, en una pyme industrial, se establece el modelo de negocio a través de la evaluación realizada por el personal clave de la entidad, es decir, la administración. Este modelo busca reflejar y gestionar los grupos de activos financieros de forma conjunta para alcanzar un objetivo independiente que difiere de la unidad administrativa. Puesto que existen diferentes carteras, una de las más comunes en el sector industrial es la de cuentas por cobrar, que, al aplicar NIIF 9, se convierte en instrumentos financieros a costo amortizado.

4.2. Aplicación NIIF 9 - Instrumentos Financieros

4.2.1. Modelo de aplicación de la NIIF 9 en las pymes industriales

Las diversas pymes industriales hacen referencia al modelo de negocio que toma en cuenta la forma de gestionar de los activos financieros para generar flujos de efectivo que serán el resultado del cobro flujos contractuales, la venta de activos financieros o ambos. Como consecuencia, la evaluación se realiza sobre la base de escenarios positivos que tengan razonabilidad de suceso, obviando cualquier evento de tipo pesimista. Un ejemplo claro se da cuando la entidad supone la venta de una cartera de activos financieros en situaciones extremas; no por este escenario el modelo de negocio va a ser afectado. La entidad debe aplicar el juicio profesional al evaluar el modelo de negocio para gestionar activos financieros, y dicha evaluación no

Gráfico 4. Aspectos del modelo de negocio



se realiza por un factor individual o actividad. En ese proceso, se debe considerar toda la evidencia relevante que está disponible en la fecha de evaluación, la cual incluye los siguientes elementos, aunque no está limitada a estos.

4.3. Reconocimiento y medición

4.3.1. Reconocimiento y baja de cuentas

Según Deloitte (2016), los criterios de reconocimiento «[...] son similares a los existentes hasta la fecha en NIC 39. Es decir, una entidad reconoce un activo o pasivo financiero cuando se convierte en parte de las cláusulas contractuales de un instrumento». Sin embargo, los requisitos para baja en cuentas de la NIC 39 se han trasladado sin alteraciones prácticamente a la NIIF 9, incluido el árbol de decisión sobre las bajas de activos. Tomando en cuenta lo antes mencionado, para Angélica Ferrer de la Hoz (2013), en la práctica, «las reglas para dar de baja a un pasivo financiero se mantienen al igual que los criterios contables relacionados con el intercambio de deuda entre un mismo prestamista y prestatario, aplicando el análisis correspondiente denominado ‘test del 10’ de NIC 39». Sin embargo, es necesario mencionar que las cuentas por cobrar nacen de una venta a crédito. Es decir, por un lado, se genera un derecho de crédito para el cliente; y, por otro, una obligación de deuda para el vendedor. Por este motivo, la empresa contabilizará un activo o pasivo financiero solo cuando se convierta en una parte del contrato, lo que da origen a un instrumento financiero junto a su aplicación a través de NIIF 9.

En cuanto a la medición inicial del instrumento de deuda corriente, este proceso se realizará sobre la base del precio de la transacción, incluidos los costos de transacción. En las transacciones de financiación,

se utilizará al valor presente. En el primer caso, su medición posterior se realizará de acuerdo con el importe no descontado del efectivo, mientras que, en el segundo, al valor presente. Cabe considerar que la metodología para la medición por deterioro debe asegurar que no se reconozcan pérdidas por deterioro en el momento del reconocimiento inicial de un activo. Con respecto a ello, a continuación, presentamos dos casos de medición inicial y posterior según NIIF 15, que tienen relación con el nacimiento del instrumento financiero.

4.3.2. Primer caso: Medición inicial y posterior de instrumentos de deuda (clientes)

El 1 octubre de 2014, la empresa XYZ ha vendido a crédito por importe de US\$ 1500. El vencimiento de dicho crédito comercial es inferior al primer año.

Tabla 4. Medición inicial del 1 de octubre de 2014 - Precio de la transacción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/10/2014	Cientes	1500,00	
	Venta de mercaderías		1500,00

La medición posterior (31 de diciembre de 2014) es al importe no descontado del efectivo que se espera recibir, que corresponde a US\$ 1500 siempre y cuando no haya deterioro. Contablemente, no es necesario hacer nada.

4.3.3. Segundo caso: Medición inicial y posterior de instrumentos de deuda (clientes a largo plazo)

Tomando los datos del supuesto 1, se estima que el cobro se producirá el 1 de enero de 2017. El tipo de interés de mercado corresponde al 5%.

- $VP = 1.500 / (1 + 0,05)^{27/12} = US\$ 1344,05$

Tabla 5. Medición inicial de octubre de 2016 – A valor presente de los pagos futuros descontados

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/10/2014	Clientes a largo plazo	1344,05	
	Venta de mercaderías		1344,05

La medición posterior (31 de diciembre de 2014) también es a valor presente de los pagos futuros descontados.

- $VP = 1500 / (1 + 0,05)^{24/12} = \text{US\$ } 1360,54$

Entre la medición posterior y la inicial, la diferencia equivale a la siguiente operación: $1360,53 - 1344,05 = \text{US\$ } 16,48$.

Tabla 6. Registro de la diferencia entre la medición posterior e inicial

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/10/2014	Clientes	16,48	
	Ingresos financieros		16,48

4.4. Clasificación y valoración de activos financieros

La NIIF dentro de sus parámetros emitidos por el IASB (2014) requiere que los activos financieros se clasifiquen en el momento de su registro inicial en tres categorías: a su coste amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral, o a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. Esto se debe realizar sobre la base de los dos siguientes aspectos:

- Las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero
- El modelo de negocio de la entidad para gestionar sus activos financieros

4.4.1. Características de los flujos contractuales

Si los flujos de efectivo contractuales del activo son solamente pagos de principal e intereses, los objetivos del modelo de negocio serán los siguientes:

- Uno de ellos consiste en mantener el activo para cobrar sus flujos de efectivo contractuales utilizando la categoría de valoración del coste amortizado; en caso de asimetría contable, se utilizará la opción voluntaria de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.
- El propósito es mantener el activo para cobrar tanto sus flujos de efectivo contractuales como venderlo, utilizando la categoría de valoración del valor razonable con cambios en otro resultado integral y su reclasificación posterior a pérdidas y ganancias. En caso de asimetría contable, se utilizará la opción voluntaria de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.
- La finalidad es utilizar otras estrategias, como el *trading*, a través de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Si los flujos de efectivo contractuales del activo no son solamente pagos de principal e intereses, se utilizará la categoría de valoración del valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. Además, solo para instrumentos de patrimonio, se tiene la posibilidad voluntaria de utilizar la categoría del valor razonable con cambios en otro resultado integral sin reclasificación posterior a pérdidas y ganancias.

En la práctica, evaluar la naturaleza de los flujos de efectivo contractuales permite determinar la medida en que los flujos son solamente pagos del principal e intereses. Esto tiende a complicación siempre y cuando el instrumento sea más sofisticado. En todo

caso, la NIIF 9 tiene más pormenores técnicos a analizar, a los cuales se debe prestar la mayor atención posible para su correcta percepción.

4.5. Deterioro

La NIIF 9 lleva consigo un nuevo proceso de deterioro basado en la pérdida esperada, lo que se diferencia de la NIC 39, que refiere a la pérdida incurrida. Este nuevo modelo es aplicable en los siguientes elementos detallados a continuación:

- Activos financieros valorados al coste amortizado
- Activos financieros de deuda a valor razonable con cambios en otro resultado integral
- Cuentas por cobrar por arrendamientos en el alcance de su norma
- Activos contractuales en el alcance de NIIF 15 - Ingresos Derivados de Contratos de Clientes
- Ciertos contratos de garantía financiera y compromisos de préstamo, excepto si se valoran a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias

4.6. Modelo de aplicación por deterioro de valor de los activos financieros

El 1 de enero de 2016 la empresa XYZ compró una inversión de deuda que midió a la par por US\$ 500 000. A la fecha, existe una probabilidad del 3% de que el prestatario entre en incumplimiento, lo que generará una pérdida de 100%. Al 31 de diciembre de 2016, se espera que el prestatario no cumpla con las condiciones del préstamo y existe una probabilidad del 30% de un incumplimiento durante el resto del plazo.

Al 1 de enero de 2016, se reconoce una previsión por deterioro del valor del 3%.

- $US\$ 500\ 000 \times 3\% = US\$ 15\ 000$ en función de pérdidas crediticias por 12 meses

Al 31 de diciembre de 2016, existe un aumento significativo del riesgo de incumplimiento y, en consecuencia, la previsión por deterioro del valor se basa en las pérdidas crediticias durante la vida útil, lo cual supone un aumento a 30%.

- $US\$ 500\ 000 \times 30\% = US\$ 150\ 000$

Los ingresos por intereses continúan calculándose en función de US\$ 500 000.

Si las condiciones del préstamo no se hubieran cumplido al 31 de diciembre de 2016, los ingresos por intereses se habrían calculado a partir de la siguiente operación:

- $US\$ 500\ 000 - US\$ 150\ 000 = US\$ 350\ 000$

Las pérdidas crediticias se reconocen en resultados. Según el activo, podrán compensarse contra el importe en libros del activo en el estado de situación financiera o reconocerse como saldo crediticio por separado.

4.7. Contabilidad de coberturas

El nuevo modelo de coberturas sustituye al complejo y estricto enfoque actual de NIC 39 al basarse en un principio conceptual fundamental para tratar de alinear las reglas contables con las actividades de gestión del riesgo de la entidad. En otras palabras, su objetivo es transmitir la finalidad y el efecto de los instrumentos de cobertura, y las formas de utilización para gestionar el riesgo. Ello es de carácter voluntario, lo que se constituye como una excepción más a los requisitos contables normales. Aunque ciertamente las entidades no financieras no serán afectadas por las macro coberturas, lo cierto es que la opción está en vigor para cualquier tipo de empresa.

5. Conclusión

- La NIIF 9 - Instrumentos Financieros establece todos los requerimientos para el reconocimiento y la medición de los activos, pasivos financieros, y algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras de forma más sistematizada, lo cual ayuda a la mejor presentación de la información contable.
- La aplicación de la NIIF 9 en reemplazo de la NIC 39 permite a los usuarios de los estados financieros una mejor comprensión, aplicación e interpretación, al basarse en principios que la hacen menos compleja.
- Aplicar la NIIF 9 ayuda a simplificar y mejorar la contabilización de los instrumentos financieros reduciendo las asimetrías contables que se originarían debido al «Modelo de Negocio». Además, permitirá clasificar las inversiones en instrumentos financieros, las cuales en ciertos casos podrían ser sustanciales. Es decir, la falta de liquidez operativa y el mal uso del capital en ciertas pymes obliga a la utilización de la presente normativa como una opción de ayuda para activar la economía empresarial.
- Implementar la NIIF 9 en el sector industrial como nuevo modelo en cuanto al reconocimiento inicial y deterioro de los instrumentos financieros resulta trascendental, puesto que mejoraría su forma de evaluación, brindaría mayor seguridad al área Contable, y se convierte en una herramienta útil para los usuarios conceptualizando eficazmente los procesos de medición y definiendo los pasos a seguir para su aplicación en las distintas situaciones presentadas.

Referencias bibliográficas

- Arias, F. G. (2012). *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica*. Sexta edición. Caracas: Epísteme.
- Arias Bello, M. L. (2014). NIIF 9 sobre instrumentos financieros. *Comunidad contable*, 29 de julio. Consulta: 15 de abril de 2018. http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_933/contrapartida_933.asp
- Cazau, P. (2012). Evolución de las relaciones entre la epistemología y la metodología de la investigación. *Paradigmas*, 28.
- Chorafas, D. N. (2007). *IFRS, valor razonable y gobierno corporativo*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Deloitte (2016). *Mantente actualizado. NIIF 9 Instrumentos Financieros. Lo que hay que saber desde la perspectiva de las empresas no financieras*. Grupo Técnico, IFRS Centre of Excellence, pp. 1-33.
- Ferrer de la Hoz, A. M. (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 971-1007.
- Higuera, J. (2014). Convergencia a las NIIF: un cambio hacia la competitividad. *UAMF. Boletín de Coyuntura*, 16, 1-16. Disponible en http://www.felaban.net/archivos_documentos_comites/archivo-20160919185832PM.pdf
- International Accounting Standards Board (2014a). *NIIF 9 Instrumentos Financieros*. Londres, 24 de julio.
- International Accounting Standards Board (2014b). Normas internacionales de información financiera. *Ministerio de Economía y Finanzas*. Consulta: 17 de abril de 2018. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF9_2014_v12112014.pdf

International Accounting Standards Board. (2017). Opciones de pagos anticipados simétricos (Documento 3 de la Agenda). Londres, Reino Unido: Fundación IFRS. Disponible en <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/iasb-updates-spanish/january-2017/>

Matiz y Asociados (2015). Modelos de negocio. Conceptos. *Infoteca*. Recuperado el 4 de abril de 2018 de <http://www.matizyassociados.com/conceptos-modelos-de-negocio/>

Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2017). Indicadores económicos. *Portal - Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros*. Recuperado el 4 de abril de 2018 de <http://www.supercias.gob.ec/portalscvsl/>

Tamayo y Tamayo, M. (2012). *El proceso de la investigación científica*. México: Limusa.

Fecha de recepción: 27 de diciembre de 2017

Fecha de aceptación: 18 de abril de 2018

Correspondencia: carlos.parralesch@ug.edu.ec
franklin.castillol@ug.edu.ec

Mudanças na Controladoria com o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Andréia Carpes Dani, Ilse Maria Beuren

Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau - FURB

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

O estudo objetiva identificar mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria, nela como órgão administrativo, no papel do *controller* e nos sistemas de informações contábeis da empresa. Pesquisa com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa fabricante de equipamentos elétricos, uma das maiores do ramo em âmbito mundial. O questionário do estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), composto de sete categorias de análise e vinte questões abertas, foi adaptado para a entrevista com o *controller* e o contador da empresa. Os resultados da pesquisa coadunam com os de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) nos seguintes aspectos: a adoção das IFRS implicou utilizar um sistema de informações integrado, com dados em conformidade às novas exigências normativas; o banco de dados da Contabilidade Financeira passou a ser usado também pela Controladoria; o órgão Controladoria ganhou maior importância na empresa, devido ao acompanhamento intensivo do processo de implementação das IFRS; os *controllers* tiveram modificações nas suas funções, passando a fornecer informações para a Contabilidade Financeira, além daquelas fornecidas ao controle interno e apoio à tomada de decisões.

Palavras-chave: IFRS, Controladoria, *Controller*, Sistemas de Informações.

Changes in Controllership with the Process of Convergence to the International Accounting Standards

The goal of this study is to identify changes resulting from the accounting convergence to the international accounting standards in Controllership, as an administrative body, in the role of the controller and in the accounting information systems of the company. A research with qualitative approach was conducted through a case study on a major manufacturer of electrical equipment, one of the largest in the industry worldwide. The questionnaire from the study of Angelkort, Sandt and Weißenberger (2008), composed of seven categories of analysis and twenty open questions, was adapted for the interview with the controller and the accountant of the company. The survey results are consistent with those of Angelkort, Sandt and Weißenberger (2008) in the following aspects: the adoption of IFRS resulted in using an integrated information system with data in accordance with the new standards requirements; the database of Financial Accounting has also stated being used by the Controllership; the Controllership body has gained greater importance in the company due to intensive monitoring of the IFRS implementation process; the controllers had changes in their functions and will provide information to Financial Accounting, in addition to those provided to internal control and support decision-making.

Keywords: IFRS. Controllership, Controller, Information Systems.

Cambios en la Contraloría con el Proceso de Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad

El estudio tiene como objetivo identificar cambios derivados de la convergencia contable a las normas internacionales de contabilidad en la Contraloría, en ella como órgano administrativo, en el papel del *controller* y en los sistemas de información contables de la empresa. La investigación con enfoque cualitativo fue realizada por medio de un estudio de caso en una gran empresa fabricante de equipos eléctricos, una de las mayores del ramo a nivel mundial. El cuestionario del estudio de Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008), compuesto de siete categorías de análisis y veinte preguntas abiertas, fue adaptado para la entrevista con el controller y el contador de la empresa. Los resultados de la investigación coinciden con los de Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008) en los siguientes aspectos: la adopción de las IFRS implicó utilizar un sistema de información integrado, con datos en conformidad con las nuevas exigencias normativas; la base de datos de la Contabilidad Financiera pasó a ser utilizada también por la Contraloría; el órgano de Contraloría ganó mayor importancia en la empresa debido el acompañamiento intensivo del proceso de implementación de las IFRS; los *controllers* tuvieron cambios en sus funciones, pasando a proporcionar información para la Contabilidad Financiera, además de las proporcionadas al control interno y apoyo a la toma de decisiones.

Palabras clave: IFRS, Contraloría, *Controller*, Sistemas de Información.

1. Introdução

A Controladoria assume cada vez mais uma posição preponderante no contexto administrativo das organizações. De acordo com Lourensi e Beuren (2011, p. 17), seu papel se destaca «ao prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa [...], dando apoio aos gestores no processo de tomada de decisão». Desse modo, a Controladoria busca contribuir para assegurar a continuidade da organização.

Para apoiar o processo decisório nas organizações, as informações precisam ser geradas de modo a considerar, especialmente, as características de tempestividade e utilidade. Lisbôa e Machado (2007, p. 2) destacam que a Controladoria, na atualidade, busca «fazer com que as empresas tenham capacidade de incorporar e processar, em tempo real, um volume de informações nunca disponível anteriormente, envolvendo uma cadeia múltipla de fornecedores e clientes para a tomada de decisões».

As informações disponibilizadas aos gestores, em especial as oriundas da contabilidade, estão sendo afetadas pelo processo de convergência contábil. Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) comentam que, devido ao processo de adoção e difusão das normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* - IFRS), houve a necessidade de adequação a novos procedimentos, no qual a Controladoria, como parte integrante desse processo nas organizações, está sujeita a mudanças substanciais.

De forma próxima, as IFRS se relacionam com os sistemas de Contabilidade Financeira. De forma remota, elas têm um efeito duplo sobre a Controladoria. Primeiramente, pela condução ao uso de sistemas de contabilidade integrados, em vez do modelo tradicional de contabilidade dupla, que trata separadamente as contabilidades gerencial e financeira. Em segundo lugar, amplia o papel do *controller*, tornando-o um provedor de informações para a Contabilidade Financeira (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008).

Os *controllers* devem manter uma conexão entre as informações contábeis fornecidas para decisões gerenciais e as informações da Contabilidade Financeira, enfatizando esta ligação ao se comunicarem com os gestores (Weißberger & Angelkort, 2011). Em pesquisa realizada por Dani e Beuren (2014) foi observado que o processo de convergência contábil aumentou a efetividade do órgão Controladoria, por meio da consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da Controladoria e da influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões empresariais.

A visão de que o sistema de contabilidade deve ser útil e servir a um grupo específico de usuários tem sido discutida e questionada. O entendimento é no sentido de que este grupo tem se modificado e se estendido a uma gama maior de usuários, devido, principalmente, ao uso de um sistema de contabilidade integrado. Procházka e Ilinitchi (2009) afirmam que já é tempo de uma contabilidade para usuários e propósitos diferentes, que emprega várias técnicas integradas nas organizações.

Procházka e Ilinitchi (2009) argumentam que o processo de adoção das IFRS é um gatilho importante para a transição de sistemas integrados de contabilidade, devido ao foco no apoio à decisão para os investidores. No entanto, a adoção das IFRS também é considerada adequada para fins internos da organização, para a tomada de decisões e controle, por proporcionar maior confiabilidade às informações fornecidas pelos sistemas de Contabilidade Gerencial.

A integração das contabilidades financeira e gerencial para atender diversos grupos de interessados na contabilidade, sejam eles usuários internos ou externos, não é assunto pacífico na literatura. Segundo Procházka e Ilinitchi (2009, p. 1), pesquisas recentes indicam que a convergência da Contabilidade Financeira e

da Contabilidade Gerencial tem emergido principalmente nos países desenvolvidos, nas últimas décadas. As motivações para a integração dos sistemas de contabilidade podem decorrer de avanços tecnológicos, pressões ambientais ou normativas.

No entanto, Ittner e Larcker (2001) e Angelkort, Sandt e Weißberger (2008) advertem sobre a falta de integração das pesquisas em Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, pois os pesquisadores contábeis têm tratado esses campos como se fossem independentes, embora seja provável que estas escolhas não são independentes. Ittner e Larcker (2001) aduzem que, sem uma maior integração das pesquisas em Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, a compreensão das implicações, escolhas e execução das contabilidades interna e externa e de sistemas de controle ainda têm um longo caminho a percorrer.

Com base no exposto tem-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria de uma empresa? O estudo objetiva identificar mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria, nela como órgão administrativo, no papel do *controller* e nos sistemas de informações contábeis da empresa.

Com foco principal nas mudanças ocorridas na Controladoria a partir do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, esta pesquisa sustenta-se no argumento de que o processo de convergência contábil aumentou o nível de integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, bem como a efetividade do órgão Controladoria, uma vez que os *controllers* assumiram novas atividades e funções em decorrência desse processo, fornecendo informações mais consistentes e

coerentes para a tomada de decisão dos usuários (Dani & Beuren, 2014).

A pesquisa se justifica pela necessidade de realizar estudos que demonstrem quais são as mudanças ocorridas na Controladoria e no papel do *controller* como consequência do processo de implementação das IFRS nas empresas. O pressuposto é que a integração da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial é viável a partir do princípio subjacente às IFRS da prevalência da essência econômica sobre a forma, o que denota possíveis aproximações de conceitos, formas de mensuração e de reportar fatos contábeis.

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) buscaram explorar a influência das IFRS sobre a eficácia da Controladoria em países de língua alemã, na Áustria e na Alemanha, com foco nas mudanças ocorridas na atuação do *controller* e nos sistemas de informações utilizado nas organizações. Considera-se relevante esse estudo, assim como o aqui proposto, na construção de um entendimento do impacto das IFRS nas organizações, em específico na Controladoria. Sua relevância também se evidencia ao analisar a interação existente entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial sob a ótica da implementação das IFRS.

Procházka e Ilinitchi (2009) destacam que as mudanças ocorridas em virtude do processo de adoção das IFRS podem ser vistas pelas empresas como uma oportunidade para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras aos usuários externos e também à comunicação interna das organizações. Nesta perspectiva, destaca-se a relevância desta pesquisa, pela motivação para analisar os reflexos da integração da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, a partir da convergência contábil, na Controladoria.

Esta pesquisa difere-se do estudo de referência pelo ambiente diverso pesquisado, uma vez que o presente estudo centra-se no estudo de caso de uma indústria brasileira que possui atuação no mercado internacional e que adotou pioneiramente no Brasil as IFRS. Além disso, a convergência contábil no contexto brasileiro possui diferenças quanto ao período/ duração e adequações realizadas em termos de elaboração e divulgação das informações contábeis-financeiras quando comparada com companhias de países como Áustria e Alemanha. De modo diferente do estudo anterior, realizou-se uma entrevista com o *controller* e o contador da empresa em conjunto, buscando-se obter uma visão mais completa do processo.

De modo geral, esta pesquisa busca contribuir para a literatura da área, ao analisar as mudanças decorrentes da convergência contábil às Normas Internacionais de Contabilidade na Controladoria, nela como órgão administrativo, no papel do *controller* e nos sistemas de informações contábeis da empresa durante o período que antecedeu e durante o processo de convergência. Pesquisas futuras podem ser realizadas para analisar esses aspectos no período posterior ao processo de convergência contábil e compara-los com o período anterior.

2. Revisão bibliográfica

2.1. Impacto da adoção das IFRS na Controladoria e no papel do *controller*

O processo de convergência às *International Financial Reporting Standards* (IFRS) do *International Accounting Standards Board* (IASB) tem sido a tônica de pesquisadores, órgãos reguladores da contabilidade e empresas, em âmbito mundial, nos últimos anos. A União Europeia passou a exigir das companhias abertas, estabelecidas em sua área de abrangência,

a publicação a partir de 2005 das demonstrações contábeis consolidadas, com base nas IFRS. Em âmbito mundial, a maioria dos países passou a adotar estas normas ou adaptá-las.

No Brasil, o processo de convergência das normas locais às normas internacionais de contabilidade do IASB iniciou com a criação, em 2005, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). A publicação da Lei nº 11.638/07, que alterou diversos dispositivos da Lei nº 6.404/76, foi outro evento importante para este processo, já que as empresas brasileiras em 2008 tiveram que seguir estes ditames, embora somente a partir de 2010 tenham sido obrigadas a publicar demonstrações contábeis em IFRS.

O processo de convergência contábil requer adequações das empresas, para que a divulgação das informações geradas atenda aos diferentes usuários. A Controladoria está sujeita à mudanças para acompanhar esse processo nas organizações (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008). Esses autores destacam que a adoção das IFRS tem um duplo impacto na Controladoria: no âmbito interno, emissão de relatórios gerados pelos sistemas de informações, com dados adaptados às IFRS; no âmbito externo, os dados devem estar em conformidade com as mudanças trazidas pelas IFRS, por meio de um sistema integrado.

Nesse contexto, pressupõe-se que a Controladoria passe a ter suas funções voltadas também às necessidades informacionais dos usuários externos, devido ao acompanhamento direto do processo de convergência contábil. Os resultados do estudo de Weißenberger e Angelkort (2011) apontam que os sistemas de informações integrados possuem um impacto positivo na Controladoria e que as informações fornecidas pelos *controllers* são consistentes com os relatórios financeiros. Menezes e Riccio (2005) destacam que se

deve considerar a ocorrência de mudanças internas e externas das organizações e o decorrente aumento da velocidade, flexibilidade e integração direta entre os usuários da informação contábil, e os consequentes impactos nos sistemas de gestão, controladoria e contabilidade.

Destaca-se ainda que, com o processo de convergência contábil, os *controllers* tiveram modificações nas suas funções, especialmente naquelas consideradas tradicionais, como fornecimento de informações gerenciais, apoio à tomada de decisões dos gestores, controle e de consultores internos. Sobrepõe-se uma outra função, em que os *controllers* se tornaram provedores de informações para a Contabilidade Financeira, assumindo assim uma corresponsabilidade nas demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008; Weißenberger & Angelkort, 2011).

O *International Group of Controlling (IGC)*, que reúne instituições de diversos países, busca configurar e projetar a atuação dos *controllers*, no sentido de se ter uma visão uniforme da profissão em âmbito internacional. O IGC salienta que a missão do *controller* se modificou com a adoção das IFRS, uma vez que houve um aumento significativo de tarefas, devido ao acompanhamento de relatórios financeiros, e auxílio na interpretação da nova normatização contábil (Weißenberger, 2006).

No contexto brasileiro, verifica-se em pesquisa realizada por Gilio (2011), que o processo de convergência às normas internacionais por meio dos CPCs trouxe modificações para as empresas. Dentre estas, o autor destaca que a Controladoria passou a fazer maior uso das informações da Contabilidade Financeira, no sentido de que a Controladoria está efetivamente

usando essas informações em seus relatórios e análises gerenciais.

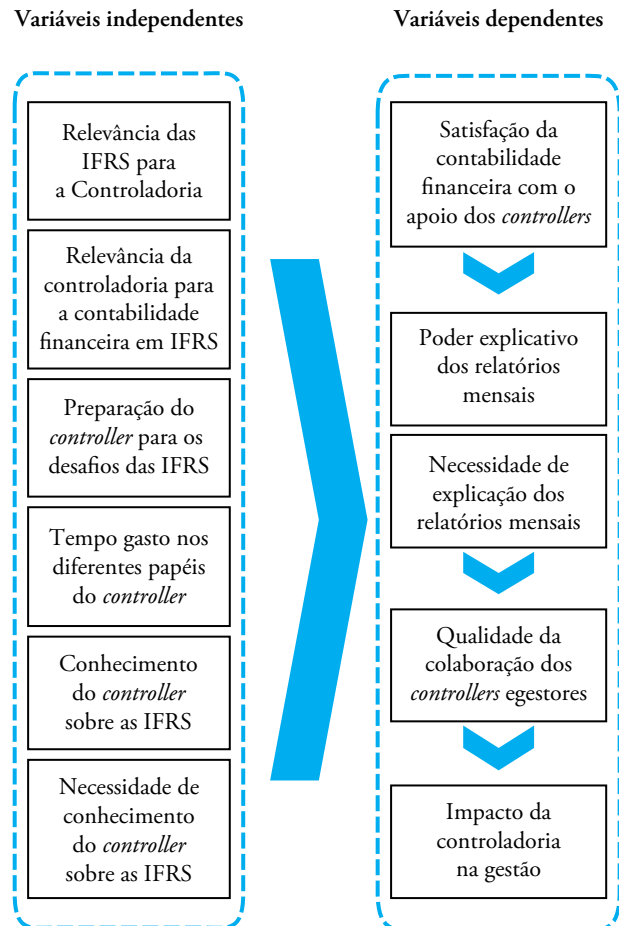
Almeida (2011) salienta que a implementação dos CPCs, nas empresas brasileiras, gerou mudanças nas condutas do *controller*, devido às exigências correspondentes ao nível de divulgação das informações da empresa. Ressalta ainda que o processo de implementação das IFRS impactou na estruturação da Controladoria das empresas, por onde a mesma precisou transitar durante os estágios do processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

Ao investigar o impacto da implementação das IFRS no Brasil, Verhagem (2011) observou que a Controladoria acompanhou as mudanças trazidas pela nova normatização, apoiando outras áreas da empresa. A exemplo disso destaca a área de relações com investidores, no que tange à divulgação dos resultados para os *stakeholders*. Almeida (2011, p. 18) menciona que a Controladoria passou a realizar e apoiar novas atividades, «como aplicação do valor justo, *impairment test*, ajuste a valor presente, custo atribuído, entre outras, que influenciarão nas informações geradas para o ambiente interno (gestores, funcionários, etc.) e ambiente externo da empresa (acionistas, fornecedores, clientes, etc.)».

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) realizaram um estudo sobre o impacto das IFRS na Controladoria, a partir de observações em países de língua alemã, Áustria e Alemanha, buscando explorar a influência das IFRS na eficácia da Controladoria nesses países. Utilizaram um questionário estruturado em escala *Likert* de sete pontos, de acordo com as cinco variáveis dependentes estabelecidas, com vinte questões alinhadas às seis variáveis independentes, conforme demonstrado na Figura 1.

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) enviaram um questionário para 159 empresas da Áustria e Alemanha, que realizaram o processo de implementação das normas internacionais de contabilidade, por meio de uma abordagem que denominaram de tríade, onde foram entrevistados além dos *controllers*, os contadores financeiros e os gerentes gerais. Obtiveram respostas válidas para análise de 51 *controllers* e 28 respostas dentro da abordagem tríade.

Figura 1. Variáveis para analisar a eficácia da Controladoria pautada em IFRS



Fonte: Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008, p. 23).

As variáveis independentes foram analisadas por meio de regressão, buscando verificar o seu impacto sobre as variáveis dependentes. A descrição dos resultados foi realizada seguindo primeiramente a ordem das questões derivadas das variáveis independentes, e num segundo momento com uma análise que relacionou os resultados dos grupos de variáveis independentes e dependentes.

Os resultados revelaram que sistemas integrados foram adotados na maioria das empresas que adotou as IFRS, ainda que de forma parcial. Quanto ao papel dos *controllers*, encontraram indícios de que, além do seu papel de apoio interno, estes passaram a atuar como consultores de negócios. Também foi constatado que os *controllers* alocam uma quantidade considerável de seu tempo para o novo papel de prestador de informações ao departamento de Contabilidade Financeira. No entanto, longe de ser prejudicial ao papel de consultor de negócios, a análise demonstrou que o uso efetivo das IFRS tem impacto positivo na gestão das informações e satisfação dos seus usuários.

Depreende-se do exposto, que mudanças na Controladoria e no papel do *controller* estão relacionadas com a integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, principalmente a partir da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade. Novas concepções, formas de mensuração e evidenciação aproximaram ambas as contabilidades, exigindo também sua integração com o órgão administrativo Controladoria.

Diante da revisão de literatura apresentada, observa-se que existem poucas pesquisas realizadas no contexto brasileiro relacionadas ao impacto da adoção das IFRS na Controladoria e no papel do *controller*. As mudanças contábeis ocorridas a partir desse evento nas empresas em geral indica a necessidade de ampliar

as discussões teóricas e de novas evidências empíricas em diferentes contextos.

2.2. Mudanças nos sistemas de informações contábeis com a adoção das IFRS

A tendência atual das empresas, principalmente as de grande porte, de descontinuar o uso de sistemas de informações internos separados, para adotar sistemas integrados, pode decorrer, em parte, do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. O processo de convergência contábil trouxe a necessidade da Controladoria das empresas associar as informações fornecidas pela Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial.

Diversos autores, como Jones e Luther (2005), Wagenhofer (2006), Ewert e Wagenhofer (2007), comentam de acordo com Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008, p. 4) que, «desde os anos 1990, um crescente número de empresas alemãs tem alterado seus sistemas contábeis, passando de sistemas não integrados para sistemas integrados, para melhorar a tomada de decisão e o controle».

Depreende-se que a integração dos sistemas de informações contábeis, como da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, se apresenta como uma tendência nestes países, mesmo antes da convergência às IFRS. Embora os referidos países já tenham concluído o processo inicial de implementação das IFRS, vale lembrar que a obrigatoriedade de sua adoção ocorreu em 2005, na Europa, apenas nas demonstrações consolidadas.

É possível que ocorra maior aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial ao utilizar um sistema de informações integrado, a partir da convergência às IFRS. Para adequar o sistema de Contabilidade Gerencial ao contexto da adoção das

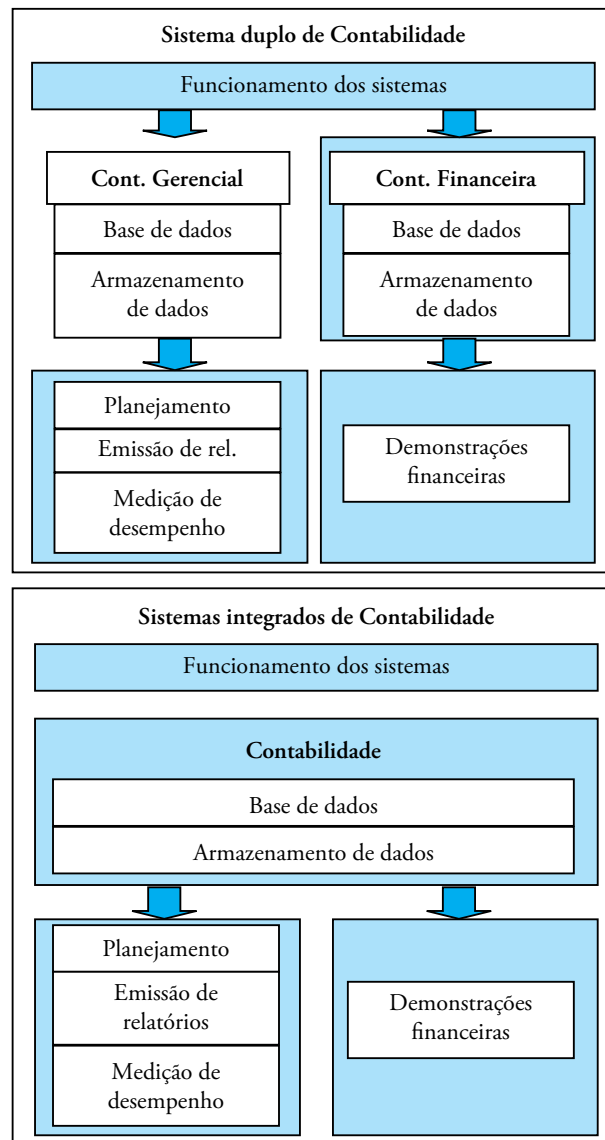
normas internacionais pelas empresas: (i) os registros financeiros podem ser usados como um banco de dados para a Contabilidade Gerencial atuar como um sistema integrado de contabilidade; ou (ii) a Contabilidade Gerencial pode basear-se em um sistema paralelo aos registros da Contabilidade Financeira (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008).

Lambert (2007, p. 265) comenta que a relação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira deve ser melhor entendida, devido ao fato de haver no âmbito conceitual uma quantidade razoável de sobreposições entre ambas. Porém, Procházka e Ilinitchi (2009) argumentam que nos países com transição das normas, a Contabilidade sofre influência da legislação fiscal, que prejudica a utilidade das demonstrações contábeis para a tomada de decisões dos usuários externos, devido a fraqueza da regulação da informação.

A implementação das IFRS tem como foco conferir maior qualidade, padronização e confiabilidade às informações financeiras. Desse modo, estas informações podem ser utilizadas pela Controladoria de forma integrada com a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, como uma tendência intrínseca do processo de harmonização contábil. Procházka e Ilinitchi (2009) entendem que a coexistência da Contabilidade Gerencial e da Contabilidade Financeira é inevitável, até para diminuir o peso dos custos.

Neste sentido, as IFRS consideram também os princípios fundamentais da Contabilidade Gerencial. Assume-se, assim, que as IFRS são normas condutoras da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial. Na Figura 2 apresenta-se o sistema duplo de Contabilidade integrada com o advento da convergência às IFRS.

Figura 2. Sistema duplo de contabilidade e sistema integrado



Fonte: Adaptado de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008, p. 7).

Na Figura 2, observa-se um sistema duplo de contabilidade formado pela Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira, no qual é possível verificar os elementos pertencentes a cada uma das áreas.

Por desempenharem funções diferentes nas empresas, possuem diferentes elementos de apoio no desenvolvimento de seus processos.

A interdependência dos sistemas da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial ocorre, conforme Hemmer e Labro (2008), por intermédio da existência de conexões de variáveis endógenas e relatórios contábeis. Os autores afirmam que essa dependência tem influência na qualidade das informações geradas pelos sistemas de informação e, consequentemente, na tomada de decisões dos gestores.

A adoção das IFRS pode atuar como um elemento auxiliar, não apenas para o funcionamento dos processos, mas como um elo em comum, que atribui duplos benefícios e medidas à contabilidade e empresas como um todo. Pode-se citar mudanças tanto no aspecto financeiro, ao agregar valor para a empresa, atraindo novos investidores, como no aspecto gerencial, de trazer mudanças nas funções do *controller* e auxiliar outros departamentos.

No entanto, parcimônia é necessária na investigação da interdependência dos sistemas da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, dado os reflexos das diferenças culturais entre países, particularidades dos sistemas tributários, entre outros aspectos. Isso sugere que mais pesquisas são necessárias para analisar as mudanças nos sistemas de informações contábeis com a adoção das IFRS pelas empresas.

2.3. Adoção das IFRS e a Controladoria

Diversas pesquisas dedicaram-se a investigar as mudanças advindas do processo de convergência às IFRS na Contabilidade Gerencial, na Controladoria e a importância desse processo para a integração dos sistemas contábeis utilizados nas organizações (Procházka &

Ilinitchi, 2009; Weibenberger & Angelkort, 2011; Dani & Beuren, 2014).

Procházka (2009) investigou a evolução da Contabilidade Financeira da República Checa antes e após a adoção das IFRS. Definiu três questões para investigação: delinear as características básicas do sistema de contabilidade legal Checa; explorar a utilidade das demonstrações contábeis; e analisar outras informações elaboradas em conformidade com as IFRS. Constatou que a adoção das IFRS tem levado a uma maior interligação entre a informação financeira e relatórios internos na prática contábil, devido a necessidade de preparar as informações de acordo com as IFRS, com custos adicionais para as empresas. Concluiu que a adoção das IFRS afetou significativamente a implementação de sistemas de informação, com uma tendência de integração da Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, tendo as IFRS como base para a tomada de decisões.

Weibenberger & Angelkort (2011) buscaram analisar o impacto de um maior nível de integração de sistemas de contabilidade na eficácia da Controladoria. Enviaram um questionário para 1.500 empresas alemãs e obtiveram uma amostra de 149 díades. Para tanto, foram consideradas as respostas do contador e do *controller* de cada empresa analisada. Os resultados não revelaram efeitos significativos dos aspectos técnicos da integração do sistema de Contabilidade Gerencial. Porém, foi observada influência mediadora da Contabilidade Financeira sobre a eficácia da Controladoria. Os resultados sugerem que o relatório financeiro é um importante elemento do sistema de Contabilidade Gerencial do ponto de vista de gestão. Em suma, os resultados da pesquisa acrescentam uma nova consideração na discussão da integração da Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, que se relaciona com a eficácia da Controladoria. Neste sentido, os

controllers devem manter uma conexão entre as informações contábeis fornecidas para decisões gerenciais e as informações da Contabilidade Financeira, enfatizando esta ligação ao se comunicarem com os gestores.

Dani e Beuren (2014) analisaram o nível de integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial em decorrência do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e da efetividade da Controladoria em 32 empresas brasileiras. Concluíram que o processo de convergência contábil aumentou o nível de integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, bem como a efetividade do órgão Controladoria. Pois, os *controllers* assumiram novas atividades e funções em decorrência do processo de convergência contábil, fornecendo informações mais consistentes e coerentes para a tomada de decisão dos usuários. Tal ocorreu por meio da consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da Controladoria e da influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões empresariais.

Diante dos resultados dos estudos anteriores no que concerne à adoção das IFRS e a Controladoria das companhias, verifica-se que, de modo geral, tanto a adoção das IFRS interfere no aumento da integração dos sistemas, como também aumenta a eficácia da Controladoria nas organizações. Esses resultados foram semelhantes em companhias localizadas em diferentes países, o que sugere que o *controller* desempenha suas atividades e funções de modo semelhante, independente da nacionalidade.

3. Procedimentos metodológicos

O delineamento metodológico deste estudo é do tipo descritivo e a pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa do problema. Vergara (1998, p. 45) aduz que a pesquisa

descritiva «expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno [...]. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação».

No que diz respeito ao estudo de caso, segundo Yin (2003, p. 21), deve-se «preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real». O estudo de caso foi realizado em uma empresa de grande porte, maior fabricante mundial de motores elétricos e transformadores. Fundada em 1961, possui fábricas tanto no Brasil, com unidades de negócios e filiais estabelecidas por todo país, como no exterior, desde o ano de 2000, quando se tornou uma multinacional, com a aquisição de novas fábricas.

Este conjunto de características exige da empresa que a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial atendam de forma completa tanto usuários internos como externos. Outro aspecto considerado é que, devido ao tamanho da empresa, distribuição geográfica das unidades de negócios e descentralização da gestão, supõe-se elevado nível de integração dos sistemas contábeis na empresa. Pelos mesmos motivos, que já realizaram na íntegra o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Para a coleta dos dados, optou-se por apresentar uma abordagem díade, entrevistando dois agentes da empresa selecionada. Essa abordagem é similar a tríade realizada no estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), em que focalizaram não apenas a gestão, mas também a perspectiva da Contabilidade Financeira. Os autores consideraram essencial obter a opinião dos contadores e gerentes gerais das empresas analisadas, para obter uma análise abrangente da Controladoria à luz da adoção das IFRS, em relação à possíveis mudanças no papel dos *controllers*, bem como ao uso generalizado de sistemas integrados de contabilidade.

A opção pelo estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) como base para esta pesquisa decorre do seu pioneirismo na discussão de aspectos relacionados às mudanças na Controladoria com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade em âmbito mundial. Embora existam outros atores que poderiam participar da pesquisa, como aqueles pertencentes à alta gestão, optou-se pelo *controller* e o contador, em virtude da não disponibilidade do *Chief Executive Officer* (CEO) para a realização da pesquisa, bem como, pela aderência da função dos dois entrevistados com o propósito da pesquisa.

Uma entrevista de perguntas abertas foi realizada com o *controller* e o contador em conjunto, nas próprias dependências da empresa. Esta teve duração de 52 minutos, sendo gravada com autorização previa dos respondentes. A escolha dos entrevistados foi em função da abordagem díade, em que se buscou ter tanto uma visão gerencial, por meio do *controller*, como financeira, por meio das respostas do contador, sobre o impacto das IFRS na Controladoria da empresa. Outro fator que influenciou na seleção dos entrevistados deve-se ao seu amplo e completo envolvimento durante o processo de implementação das normas internacionais de contabilidade, para que fosse efetiva sua concretização na empresa.

Os dados foram coletados por meio de um roteiro de entrevista estruturado, adaptado do questionário do estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), composto por sete categorias de análise e vinte questões abertas. Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 180), na entrevista padronizada ou estruturada, «o pesquisador segue um roteiro previamente estabelecido, com perguntas predeterminadas, realizada de acordo com um formulário elaborado e efetuado com pessoas selecionadas de acordo com o plano».

O construto da pesquisa, com as categorias de análise e questões investigadas, consta no Quadro 1.

A pesquisa foi realizada em período posterior a finalização da terceira etapa de implementação das IFRS no Brasil. Em 2011 foi o primeiro ano de obrigatoriedade das publicações das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade, segundo a legislação vigente no Brasil, o que permitiu uma análise inicial desse processo dentro da empresa. Ressalta-se que não foram considerados períodos posteriores para análise, em virtude da limitação de disponibilidade e aceitação da companhia e respondentes para a realização desta pesquisa em anos subsequentes.

Na análise dos dados, conforme recomendado por Marconi e Lakatos (2010), privilegiou-se a abordagem qualitativa. Martins e Theóphilo (2007, p. 69) ressaltam que «em uma pesquisa qualitativa, não se busca comprovar evidências formuladas a *priori*. Os dados são analisados à medida que são coletados. Desse processo, formam-se ou consolidam-se abstrações». Para análise da entrevista com o *controller* e o contador, gravada com auxílio de equipamento eletrônico, utilizou-se como suporte o *software* Atlas.TI versão 6.2, para codificação das respostas obtidas para cada construto.

Além das entrevistas, realizou-se a técnica de observação direta na unidade visitada, em que pode-se verificar o desenvolvimento das atividades diárias da empresa, principalmente nos departamentos de Controladoria e Contabilidade. Assim foi possível conhecer o ambiente de trabalho do *controller* e do contador. Adicionalmente fez-se uso de pesquisa documental, que compreendeu as Notas Explicativas das demonstrações contábeis do período de 2010 e 2011, com foco nos Pronunciamentos Contábeis (CPCs) mencionados na entrevista, no intuito de confirmar a implementação das IFRS.

Quadro 1. Construto da pesquisa

Categorias		Questões de investigação
A	Relevância das IFRS para a Controladoria	1. Como você avalia a importância das IFRS para a Controladoria após a implementação realizada na empresa?
		2. Quais foram as principais mudanças trazidas pela implementação das IFRS?
B	Relevância da Controladoria para a Contabilidade Financeira em IFRS	1. Como você avalia a importância das IFRS para a Controladoria, no que se refere a sua aproximação com a Contabilidade Financeira, atualmente?
		2. O setor de Controladoria passou a ter maior participação no processo de gestão da organização a partir da adoção das IFRS?
		3. Como você avalia a importância da Controladoria para a Contabilidade Financeira, a partir da adoção das IFRS?
		4. Com a implementação das IFRS, houve uma aproximação da Contabilidade Gerencial com a financeira dentro da empresa?
C	Preparação do <i>Controller</i> para os desafios da implementação das IFRS	1. Como você considera a colaboração/participação do <i>controller</i> durante o processo de implementação das IFRS?
		2. Durante o processo de implementação das IFRS, foram necessárias mudanças no perfil? Quais?
		3. Quais foram as principais dificuldades encontradas pelo <i>controller</i> em relação a adoção das IFRS?
		4. Quais são os principais benefícios do ponto de vista do <i>controller</i> , trazidos pela adoção das IFRS para a organização?
D	Papel do <i>Controller</i> na empresa	1. Como você avalia sua atuação dentro da organização, em relação a implementação das IFRS?
		2. Houve mudanças em relação à participação do <i>controller</i> , no momento da empresa ser auditada?
E	Conhecimento do <i>Controller</i> sobre as IFRS	1. Como você avalia o seu conhecimento a respeito das IFRS e das mudanças ocorridas na legislação societária?
		2. Antes de 2010, você tinha conhecimento das mudanças trazidas pela harmonização contábil? Por que?
		3. Do seu ponto de vista, a legislação (IFRS - CPC) corresponde às expectativas da organização?
		4. A organização fornece cursos para atualização e capacitação dos profissionais que atuam na Controladoria, sobre as normas internacionais?
F	Necessidade de conhecimento do <i>Controller</i> sobre as IFRS	1. Como você avalia a necessidade de ter conhecimento das IFRS?
		2. Como você avalia a necessidade de conhecimento das IFRS pelos gerentes das unidades de negócios?
G	Em relação ao Sistema de Informação utilizado	1. Houve mudanças no sistema de informações integrado utilizado na empresa, a partir da implementação das IFRS? Quais?
		2. A partir da implementação das IFRS, houve mudanças nos relatórios mensais apresentados a partir do sistema de informações integrado?

Fonte: Adaptado de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008).

De modo geral, a análise dos dados, coletados por meio de entrevista com o *controller* e o contador da companhia, observação direta e pesquisa documental, foi realizada considerando as sete categorias do constructo da pesquisa. Após a análise dos dados, solicitou-se aos

entrevistados que realizassem uma leitura dos resultados da pesquisa, visando confirmar a qualidade dos dados e dar confiabilidade aos resultados encontrados. Houve total concordância pelos entrevistados e interesse na divulgação mais ampla dos resultados.

4. Descrição e análise dos resultados

4.1. Relevância das IFRS para a Controladoria

A percepção sobre a relevância das IFRS para a Controladoria da empresa, do ponto de vista dos entrevistados, tanto do *controller* como do contador, foi semelhante. Ambos destacaram que, antes da implementação das IFRS era necessária a adaptação e ter o conhecimento de todas as regras das filiais, para ver qual seria a melhor forma de aplicação. Hoje, com esse novo *know-how*, a empresa possui uma única forma para passar essas informações, por meio da utilização de um sistema de informações integrado.

Em relação às principais mudanças trazidas pela implementação das IFRS, quando questionados, o contador respondeu que:

a empresa sempre foi bem estruturada na área contábil, e com a implementação das IFRS não teve muitas mudanças no processo. De todas as normas (CPCs), a empresa aplicou 38, sendo que em algumas a empresa não se enquadra. Entre todas, a que chama a atenção é a dos financiamentos, em que as empresas precisam ser mais abrangentes nas suas explicações quanto a parte de derivativos, e deve-se fazer o quadro de sensibilidade que o mercado aplica, um cálculo matemático que se demonstra, que não é muito difícil de fazer. Outro é o CPC 30, que se refere às receitas, reconhecimento de receitas, neste há um pouco mais de mudanças.

Os entrevistados ainda comentaram que houve mudanças em relação à depreciação. Apontaram que o grande impacto foi na reavaliação e não a mudança do critério de depreciação da empresa. Nesse sentido, o *controller* relatou que:

a depreciação teve bastante impacto, pois trata também da reavaliação dos bens. No ano passado foi contratada uma empresa que fez a avaliação dos bens, e os bens foram registrados a valor de mercado no ativo.

Em termos de balanço foi o maior impacto, chegou a dobrar o ativo, o maior impacto foi n^os terrenos. Com isso veio a avaliação da vida útil econômica, que é a taxa de depreciação. A mesma empresa que fez a avaliação de mercado também fez o estudo de durabilidade. Pretendemos fazer estudos periódicos da avaliação da depreciação, adotando o método linear.

A percepção dos entrevistados coaduna com os achados do estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) no que concerne ao impacto da adoção das IFRS na Controladoria. As convergências nas respostas dizem respeito a utilização de sistemas contábeis integrados, emissão de relatórios gerados pelos sistemas com dados adaptados às IFRS, além de estender as funções do *controller* como provedor de informações financeiras e gerenciais. O estudo realizado por Weißenberger e Angelkort (2011) acrescenta que a utilização de informações gerenciais atreladas aos relatórios financeiros pelos *controllers* conduz à maior qualidade dos serviços prestados pela Controladoria.

Questionou-se também se houve mudanças na estrutura do setor da Controladoria (contratação de funcionários, sistema de informações). Nesse aspecto teve consenso entre ambos, com a seguinte narrativa do *controller*: «não houve mudança na estrutura da Controladoria, com a contratação de mais funcionários, apenas treinamento do pessoal para aperfeiçoamento. Algumas pessoas específicas estudaram para se aperfeiçoar sobre as normas». Relataram ainda que alguns funcionários participaram dois dias de palestras em São Paulo, para ter uma visão geral do processo, já que o processo foi realizado internamente.

Em relação ao sistema de informações utilizado, os entrevistados consideram que este não foi alterado em função do processo de implementação das normas, mas sim devido a uma mudança interna anterior ao

início do processo de adoção das normas. Em relação ao desenvolvimento de suas atividades (rotinas), o contador respondeu que:

modou o desenvolvimento das atividades, devido ao acompanhamento das normas. Antes da implementação não era necessário, por exemplo, o acompanhamento da receita, depreciação. Hoje é preciso acompanhar mais de perto essas mudanças.

Fatores externos, como o processo de convergência contábil, têm influenciado modificações e adaptações internas do órgão Controladoria, bem como da contabilidade das empresas, de modo geral. Dentre esses fatores incluem-se a tecnologia da informação, novos instrumentos de gestão, mudanças no mercado, dentre outras, que vêm aumentando a integração direta entre os produtores e receptores de informações. Menezes e Riccio (2005, p. 47) alertam que, «necessariamente, teria-se que chegar aos impactos causados junto aos sistemas de gestão e mais particularmente junto a Controladoria e a Contabilidade».

4.2. Relevância da Controladoria para a Contabilidade Financeira em IFRS

Questionados sobre a importância das IFRS para a Controladoria, no que se refere a sua aproximação com a Contabilidade Financeira, inicialmente o contador respondeu que considera muito importante, pois os departamentos de Controladoria, Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial já atuam em conjunto na companhia. Informou ainda que estas se uniram frente ao processo de implementação das IFRS.

Não existe uma visão isolada das IFRS, esta visão não é única, pois a Controladoria não atua num departamento isolado, mas em conjunto com os demais, não há segregação desses setores na companhia. Do ponto de vista do *controller*, «a função da Controladoria se

perde, pois não há segregação das funções ou das pessoas, sendo que a Controladoria compete com a Contabilidade Financeira».

No que tange à participação do setor de Controladoria no processo de gestão da organização a partir da adoção das IFRS, há consenso na opinião dos entrevistados. O *controller* comentou que:

sempre foi muito forte a participação da Controladoria na gestão. Portanto, a adoção das normas não mudou esse conceito, ou seja, manteve a aproximação. Em uma empresa deste porte, a Controladoria e a Contabilidade são elementos principais da administração, pois está todo dia interagindo e trabalhando.

Os entrevistados foram questionados também sobre como os entrevistados avaliam a importância da Controladoria para a Contabilidade Financeira, a partir da adoção das IFRS. Neste aspecto, foi ressaltada por ambos a atuação dos setores em conjunto no desenvolvimento das atividades dentro da companhia.

Outra questão refere-se à relação da Contabilidade Financeira com a Controladoria, para verificar se houve uma aproximação da Contabilidade Gerencial com a Contabilidade Financeira na empresa, com a implementação das IFRS. A resposta do contador foi que «atuam em conjunto na empresa, dessa forma não há segregação, atendem as demandas dentro das segregações». Resposta esta que confirma a aproximação da Contabilidade Financeira com a Controladoria, à medida que extingue as segregações de cada setor dentro da empresa.

Diante das percepções apresentadas pelos entrevistados, cabe ressaltar que estudos internacionais confirmam que a adoção das IFRS trouxe modificações para os *controllers*, no que se refere às mudanças nas suas atividades. O destaque é que acrescentou uma outra função, além daquelas tradicionais, a de provedores da

informação para a Contabilidade Financeira, atuando como corresponsáveis nas demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008; Weißenberger & Angelkort, 2011).

4.3. Preparação do *controller* para os desafios da implementação das IFRS

Sobre a colaboração/ participação do *controller* no processo de implementação das IFRS, os entrevistados responderam que houve dedicação do contador desde o ano de 2008 até meados de 2010, tanto no estudo da legislação, como na preparação do processo de implementação das normas. O contador foi o precursor do processo na empresa estudada.

Em 2009 foi formado um grupo de estudos, com a divisão de um tema para cada pessoa, e esta apresentava para o grupo maior o seu entendimento e aplicabilidade do assunto (pronunciamento contábil). Após isso, o grupo elaborava uma proposta, que era apresentada à comissão da Controladoria. Esta era a responsável por avaliar e aprovar as diretrizes, que posteriormente foram adotadas como normas na empresa. A comissão da Controladoria foi formada pela própria Controladoria, pelo setor jurídico, departamento financeiro, relação com investidores, tecnologia da informação e custos, totalizando 24 pessoas.

Conforme informado, o contador se dedicou durante meio período ao estudo das normas no ano de 2008, após isso, no ano de 2009, foram envolvidas cinco pessoas (analistas) com duas horas diárias de estudo. A seleção das pessoas foi realizada pelo tempo de atuação na empresa, considerando experiência profissional e a atividade na empresa.

Quando questionados se foram necessárias mudanças no perfil do *controller* durante o processo de implementação das IFRS, o contador respondeu que:

não houve mudança no perfil do contador, *controller* e das pessoas envolvidas no processo. As pessoas já possuem um perfil de estarem sempre se atualizando. A empresa estimula e orienta os funcionários a estudarem, pois tanto na área contábil como na tributária, células de pessoas que acompanham a legislação tem esse hábito, e isso tornou mais fácil a leitura e estudo das normas.

Os entrevistados comentaram ainda que o perfil do contador/ contabilidade não só mudou pela implantação de normas, mas também pela integração do sistema utilizado. Antes o contador era muito operacional e agora passou a ser mais analista, tanto com o novo sistema, como com as normas internacionais. Sobre esse aspecto o *controller* respondeu que:

vários contadores do passado apenas registravam os lançamentos. Hoje o contador deve ser um especialista. Mudou o conteúdo da contabilidade, ela possui um valor totalmente diferente. Com as mudanças exigidas no perfil das pessoas, o profissional precisa se adaptar a essa mudança.

Em relação ao sistema de informações, o contador explicitou que:

cabe ao contador ter a capacidade de analisar se o sistema está fazendo de forma correta ou não, exigindo conhecimento do contador sobre a cadeia integrada do início ao fim. O contador deve conhecer desde o processo de solicitação da matéria prima até o final do produto, ou seja, não basta conhecer apenas a contabilidade, deve conhecer também as áreas produtiva, vendas, compras, custos, RH, etc.

A respeito disso, Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p. 11) ressaltam que «a Controladoria exerce um papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades». Pelo relato

apresentado de um dos entrevistados, esse também é um requisito para a Contabilidade

No que concerne às principais dificuldades encontradas pelo *controller* em relação a adoção das IFRS, os entrevistados responderam que no início do processo de implementação foi a própria interpretação das normas, devido a uma linguagem diferente da utilizada na Lei nº 6.404/76. Após a primeira etapa, percebeu-se um progresso por meio da aprendizagem, da forma de interpretação das normas. No entanto, em muitos pontos esta ainda gerava dúvidas e discussões, fase esta, em que o envolvimento do comitê teve grande importância.

Em relação aos benefícios do ponto de vista do *controller*, trazidos pela adoção das IFRS para a organização, foi destacado apenas a influência na valorização do profissional dentro da companhia. Todavia, foi descartado o benefício operacional, talvez pelo estágio de desenvolvimento deste profissional na companhia quando da implementação das IFRS.

4.4. Papel do *controller* na empresa

Quando os entrevistados foram questionados sobre o papel do *controller*, no tocante a avaliação de sua atuação dentro da organização com a implementação das IFRS, verificou-se na empresa pesquisada que o *controller* auxilia a administração como consultor interno de gestão, além de fornecer informações ao sistema interno utilizado e de informações necessárias sobre a implementação das IFRS para outros setores, por exemplo, ao setor de Contabilidade (financeira). Ainda sobre essa questão, o *controller* destacou que:

todos os setores se encaixam, é uma atuação conjunta. A Controladoria atua diretamente com os outros setores, ela tem essa vantagem por ser a fornecedora de informações para a tomada de decisões. A Controla-

doria trabalha com informações verdadeiras, ciente de que qualquer informação desvirtuada prejudica a tomada de decisões. A profissão passou a ser mais valorizada, a administração questiona o departamento de contabilidade e a Controladoria a respeito do balanço patrimonial.

Beuren (2002) comenta que o *controller* detém e amplia sua atuação devido a habilidade de trabalhar com as áreas operacionais da empresa, bem como as informações econômicas e financeiras fornecidas para as áreas. Esse papel do *controller* descrito também foi observado na empresa e apontado pelos entrevistados.

No que tange à mudanças na participação do *controller*, no momento da empresa ser auditada, os respondentes informaram que a companhia tem uma estrutura de aprovação de comissão e diretoria. Todas as atas são disponibilizadas à empresa de auditoria, sendo que eles mesmos se baseiam nas atas de comissão e confrontam com o que é aplicado na prática nas demonstrações contábeis. O contador reportou o seguinte entendimento:

nós estamos sempre à disposição para auxiliar diante de qualquer dúvida. Sendo que tudo é discutido, a auditoria não é imposta, mas tudo é negociado e conversado. O fato de ter um comitê, e atas, isto auxilia a dar respaldo perante a auditoria interna, sobre o porquê de adotar as medidas internas.

Diante das percepções apresentadas por ambos os entrevistados, cabe ressaltar que estudos internacionais confirmam que a adoção das IFRS trouxe modificações para os *controllers*, no que se refere a mudanças nas suas atividades. Foi acrescentada uma outra função, além daquelas tradicionais, a de provedores da informação para a Contabilidade Financeira, atuando como corresponsáveis nas demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008; Weißenberger & Angelkort, 2011).

4.5. Conhecimento do *controller* sobre as IFRS

Em relação à avaliação do conhecimento do *controller* a respeito das IFRS e das mudanças ocorridas na legislação societária, os entrevistados responderam que o *controller*, assim como o contador, se prepararam antes da adoção dos padrões contábeis e durante o processo de implementação, juntamente com os demais colegas.

Quando questionados se antes de 2010 havia conhecimento das mudanças trazidas pela convergência contábil local às Normas Internacionais de Contabilidade, ambos os entrevistados responderam que tanto o contador como o *controller* já detinham conhecimento das mudanças advindas da nova legislação contábil.

No que tange à realização de cursos sobre as normas internacionais para atualização e capacitação dos profissionais que atuam na Controladoria, os entrevistados responderam que a empresa proporcionou os meios durante o processo de implementação das normas. Por exemplo, no ano de 2009 houve capacitação de funcionários dos setores de Controladoria e Contabilidade por meio de discussões, cursos, palestras e participação em eventos externos.

4.6. Necessidade de conhecimento do *controller* sobre as IFRS

Em relação à necessidade de conhecimento das IFRS pelo *controller*, os entrevistados consideraram que não houve necessidade de ter conhecimento anterior sobre as IFRS, só a partir de 2008. Já é intrínseco da cultura da empresa estudar a legislação em vigência, pois os funcionários devem ter conhecimento amplo das normas contábeis e fiscais aplicáveis nas operações da companhia.

Os entrevistados destacaram ainda que, do ponto de vista da Contabilidade Gerencial, não foi percebida

necessidade de conhecimento anterior sobre as IFRS. Porém, da Contabilidade Financeira houve necessidade desse conhecimento, devido a necessidade de consolidação dos balanços das filiais, principalmente as internacionais, para se ter padrões contábeis comparáveis.

No que tange à necessidade de conhecimento das IFRS pelos gerentes das unidades de negócio, os entrevistados consideram importante os gerentes terem esse conhecimento e estarem cientes das mudanças na companhia. Os gestores e diretores participam das reuniões e têm acesso as atas. Sempre que necessário, são realizados esclarecimentos individualizados para gestores de áreas, especialmente para os não totalmente informados do processo.

4.7. Em relação ao sistema de informação utilizado

Quando questionados sobre a ocorrência de mudanças no sistema de informações integrado utilizado na empresa, a partir da implementação das IFRS, os entrevistados responderam que não houve mudança no sistema de informações utilizado, pois o sistema já atuava de modo a integrar as diversas áreas da empresa.

No que se refere às mudanças nos relatórios mensais apresentados a partir do sistema de informações integrado, os entrevistados apontaram que houve mudanças nos relatórios gerenciais, em termos de valores nos relatórios mensais. No entanto, não houve mudanças em termos de estrutura, pois os relatórios continuaram sendo os mesmos. E que o sistema integrado utilizado na empresa contribuiu para uma melhor adaptação das normas à empresa.

Menezes e Riccio (2005, p. 34) comentam que «a atividade de Controladoria associada à presença formal de um sistema de informações contábil é imprescindível

para a gestão do aspecto econômico presente em qualquer entidade empresarial». O estudo realizado por Weißenberger e Angelkort (2011) apontou que existe um impacto positivo do sistema de informações contábeis integrado sobre a Controladoria das empresas, devido a aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial.

4.8. Discussão dos resultados

Na análise dos dados foram expostas diversas percepções em comum dos entrevistados, sobre possíveis mudanças ocorridas na Controladoria, no papel do *controller* e no sistema de informações utilizado. Foi percebido um maior volume de mudanças no órgão Controladoria e, conseqüentemente, mudanças relacionadas ao papel do *controller*, em contraponto com o sistema de informações utilizado. O sistema já havia sido configurado de modo integrado antes do processo de convergência contábil iniciar na companhia.

Além disso, observou-se que a integração de áreas antes tratadas como distintas, como a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, foi inevitável diante do processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como a aproximação de ambas com a Controladoria. Cabe ressaltar que os resultados encontrados estão em consonância com as pesquisas realizadas por Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Weißenberger e Angelkort (2011), Gilio (2011) e Almeida (2011).

Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008) constataram que na maioria das empresas pesquisadas que implementaram as IFRS foi adotado um sistema integrado parcial da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial. Em relação ao papel do *controller*,

observaram que ele atua como consultor de negócios, além de prestar informações ao departamento de Contabilidade Financeira. De modo geral, concluíram que a adoção das IFRS tem impacto positivo sobre a satisfação da gestão em relação ao papel dos *controllers*.

Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) observaram que a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial estão mudando em paralelo ao processo de convergência contábil. A integração dos sistemas de informações contábeis é vista como uma tendência global, sendo que o processo de adoção das IFRS torna esse processo mais evidente. As mudanças decorrentes do processo de convergência podem ser observadas, tanto no aspecto tecnológico, como comportamental e organizacional, por exemplo: nos relatórios financeiros, mercado de ações, divulgações voluntárias, medição de desempenho, análise de concorrentes, processos de contabilidade, papel dos auditores, contabilidade em empresas multinacionais, sistemas de incentivo, controle de redes de negócios e trabalho do conselho de administração.

Weißenberger e Angelkort (2011) constataram em sua pesquisa um efeito significativo em relação a integração dos sistemas, e uma influência mediadora entre a Contabilidade Financeira e a eficácia da Controladoria. Os resultados sugerem que os *controllers* devem manter uma conexão entre as informações contábeis gerenciais e as informações contábeis financeiras, ligando-as com o intuito de auxiliar na tomada de decisões.

Gilio (2011) observou que a Contabilidade Gerencial passou a usar as informações da Contabilidade Financeira após a adoção das IFRS em empresas brasileiras. Verificou que a Controladoria está efetivamente usando informações da Contabilidade Financeira em seus relatórios e análises gerenciais. Além disso, os resultados da pesquisa apontaram que a Contabilidade

Financeira e a Contabilidade Gerencial estão passando por um processo de mudanças, que parece mudar no sentido da convergência.

Almeida (2011) aponta que o processo de convergência impactou na Controladoria, na sua estrutura. Além disso, que as novas regras sociais e os recursos influenciaram a ação dos gestores, por meio da discussão e do poder de influência, legitimando novas normas e valores. Por fim, que a ação dos gestores impactou na estrutura. Concluiu que o processo de implantação das IFRS impactou na Controladoria, provocando a produção e reprodução da sua ordem social.

Os resultados das pesquisas apresentadas coadunam com os achados desta pesquisa no que diz respeito

às mudanças ocorridas no órgão Controladoria, no perfil e funções do *controller* e na integração dos sistemas contábeis em função do processo de convergência contábil. Com base nos resultados dos estudos anteriores, correlatos a esta investigação, apresenta-se no Quadro 2 um resumo das principais mudanças na Controladoria trazidas pelo processo de adoção das IFRS.

No Quadro 2, observa-se as principais mudanças ocorridas na empresa analisada do ponto de vista do contador e do *controller* entrevistados da empresa objeto de estudo. Verifica-se que o processo de implementação das IFRS impactou em diversas áreas da empresa, em especial na área de Controladoria, que é o foco deste estudo.

Quadro 2. Principais mudanças na Controladoria antes e durante o processo de adoção das IFRS

Mudanças na pré-implantação	Mudanças durante a implementação
Controladoria	
Aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial.	Aumento da aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial e destas com a Controladoria.
Separação da Contabilidade Financeira e da Controladoria.	Aproximação da Contabilidade Financeira com a Controladoria.
Segregações entre setores da empresa.	Extingue as segregações entre setores da empresa.
Controller	
Desenvolvimento de atividades (rotinas).	Novas funções associadas às normas internacionais.
Aprendizagem sobre o processo de convergência contábil e adequação das normas.	Aperfeiçoamento profissional constante do <i>controller</i> para acompanhamento das modificações normativas.
Contador/ <i>Controller</i> com funções operacionais.	Contador/ <i>Controller</i> com funções de analistas.
Conhecimento da área contábil.	Conhecimento da área produtiva, área de vendas, área de compras, área de custos, RH, etc.
Benefício operacional.	Valorização do profissional contábil.
<i>Controller</i> atua como consultor interno.	<i>Controller</i> fornece informações ao sistema interno, ao processo de implementação das IFRS, ao setor de Contabilidade Financeira, além de outros setores.
Sistema de informações	
Sistema de informação contábil individual	Sistema de informações integrado.
Sistema tradicional	Sistema adaptado.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ressaltam-se alguns reflexos positivos desse processo na Controladoria, como: aumento da importância percebida da Controladoria pela empresa, bem como de suas funções; integração de outras áreas/setores com a Controladoria, como a Contabilidade Financeira e gerencial; extinção da segregação de setores da área contábil, em que a Controladoria passou a ocupar um papel de destaque perante as tomadas de decisões.

Em relação ao *controller*, observou-se: a valorização da profissão contábil e do *controller*; desenvolvimento de funções adicionais; envolvimento do *controller* com as demais áreas da organização; aperfeiçoamento constante; além da mudança no perfil do profissional, já que passou a ter uma função mais de analista do que operacional.

No que concerne aos sistemas de informações da empresa, constatou-se que: o sistema foi submetido a adaptações em algumas interfaces; o sistema continuou integrado, mas com uma base de dados ampliada e interligada com as filiais.

Embora as respostas dos entrevistados conduzam a um impacto positivo das IFRS na Controladoria em específico, bem como no ambiente empresarial global, faz-se necessário destacar a resposta do *controller* a respeito da importância das IFRS para a Controladoria, no que se refere a sua aproximação com a Contabilidade Financeira: «a função da Controladoria se perde, pois não há segregação das funções ou das pessoas, sendo que a Controladoria compete com a Contabilidade Financeira».

Esta visão se apresenta oportuna, à medida em que não somente a Controladoria, mas a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial se adaptam e se integram, buscando atender as necessidades internas da organização, em virtude de demandas externas e fatores contingenciais. Isso reforça a necessidade de

aproximação das áreas, para uma contabilidade única, a contabilidade de gestão.

5. Considerações finais

Esta pesquisa buscou identificar as mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso em uma grande empresa fabricante de equipamentos elétricos, com a *holding* estabelecida no Brasil e unidades de negócio em diversas regiões do país e no exterior.

Os resultados desta pesquisa coadunam com os achados de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), nos seguintes aspectos: com a adoção das IFRS houve a necessidade de de um sistema de informações integrado, buscando atender a novas exigências normativas da contabilidade; o banco de dados da Contabilidade Financeira passou a ser usado também pela Controladoria; o órgão Controladoria auxiliou diretamente no processo de implementação das IFRS; ocorreram mudanças na atuação do *controller*, pois passou a fornecer informações para a Contabilidade Financeira, além daquelas tradicionalmente fornecidas.

No entanto, diferentemente do resultado da pesquisa de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), em que o sistema de informações apresentou-se apenas parcialmente integrado, no presente estudo verificou-se que os sistemas foram integrados antes da adoção das IFRS. A empresa objeto de estudo não modificou esse aspecto com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, optou por permanecer desse modo durante o processo de convergência. Uma possível explicação para a completa integração anterior a convergência do sistema de informações é que esta empresa tornou-se no ano de 2000 uma multinacional, com a instalação de fábricas também no exterior.

Outro aspecto considerado divergente neste estudo foi que nas empresas alemãs o sistema da Contabilidade Financeira teve impacto na Controladoria, no que diz respeito ao *controller* tornar-se provedor das informações financeiras, como corresponsável pelas demonstrações contábeis, além de fornecedor de informações aos auditores. Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) observaram que, desde os anos 1990 um crescente número de empresas alemãs tem integrado seus sistemas contábeis, para melhorar o seu processo decisório.

Conclui-se que a aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial é inevitável diante do processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como a sua integração com a Controladoria. No entanto, os resultados da pesquisa precisam ser considerados com parcimônia, já que se limitam a empresa investigada, as percepções dos entrevistados, a observação direta realizada e os documentos considerados.

No entanto, os resultados da pesquisa contribuem para um conhecimento aprofundado do papel da Controladoria e da Contabilidade em uma organização, porém, de modo específico e restrito, ao verificar se a adoção das IFRS trouxe mudanças para o órgão Controladoria, o papel do *controller* e o sistema de informações utilizado na empresa.

Os resultados deste estudo estimulam a realização de novas pesquisas empíricas. Recomenda-se para futuras pesquisas que o estudo seja reaplicado numa quantidade maior de empresas, e que se relacione o grau de eficácia da Controladoria diante das mudanças nas normativas contábeis. Além disso, seria interessante verificar o nível de integração dos sistemas contábeis utilizados nas organizações após o processo de convergência contábil e o impacto disso na Controladoria.

Referências

- Almeida, D. M. (2011). *Impacto da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Angelkort, A., Sandt, J. & Weißenberger, B. E. (2008). *Controllership under IFRS: some critical observations from a German-speaking country*. Working Paper. Universität Giessen.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da controladoria no processo de gestão. In: Schmidt, P. (Org.). *Controladoria: Agregando valor para a empresa* (pp. 15-38). Porto Alegre: Bookman.
- Dani, A. C. & Beuren, I. M. (2014). Nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPEC*, 8(3), 289-308. <https://doi.org/10.17524/repec.v8i3.1042>
- Ewert, R. & Wagenhofer, A. (2007). Management accounting theory and practice in German-speaking countries. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.). *Handbook of management accounting research* (Vol. 2, pp. 1035-1069). Amsterdam: Elsevier.
- Gilio, L. (2011). *Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Hemmer, T. & Labro, E. (2008). On the optimal relation between the properties of managerial and financial reporting systems. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1209-1240. <https://doi.org/10.11606/D.12.2011.tde-24012012-154824>
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349-410.

- Jones, T. C. & Luther, R. (2005). Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies: some observations from a British perspective. *Accounting in Europe*, 2(1), 165-193. <https://doi.org/10.1080/09638180500379160>
- Lambert, R. A. (2007). Agency theory and management accounting research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.). *Handbook of management accounting research* (Vol. 1, pp. 247-268). Amsterdam: Elsevier.
- Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976 [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 2007. Recuperado em 15 fevereiro, 2012, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm
- Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Recuperado em 15 fevereiro, 2012, de http://www.cnb.org.br/CNBV/leis/lei6404_consolidada.htm
- Lisbôa, E. R. & Machado, N. P. (2007). Geração de informações gerenciais aplicando ferramenta business intelligence de baixo custo. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.
- Lourensi, A. & Beuren, I. M. (2011). Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: Uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(1), 15-42.
- Marconi, M. A. & Lakatos, E. M. (2010). *Fundamentos de metodologia científica* (7 ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Menezes, L. L. & Riccio, E. L. (2005). Relacionamento entre a controladoria e a gestão da informação econômica-financeira na nova economia. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 7(18), 34-50.
- Perez Junior, J. H., Pestana, A. O. & Franco, S. P. C. (1995). *Controladoria de gestão: teoria e prática* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Procházka, D. & Ilinitchi, C. P. (2009). Adoption of IFRS and its impact on the financial and management accounting: a case from the Czech Republic. *Anales at Audit and Accounting Convergence Conference*, Romania, 4. Available on January 18, 2012. At http://www.econ.ubbcluj.ro/aac2009/4th_AAC_2009-Second_Announcement.pdf
- Taipaleenmäki, J. & Ikäheimo, S. (2009). *On the convergence of financial accounting and management accounting*. Turku: Turku School of Economic.
- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Verhagem, J. A. (2011). *Análise do impacto da implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil: estudo de caso em uma grande empresa*. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Wagenhofer, A. (2006). Management accounting research in German-speaking countries. *Journal of Management Accounting Research*, 18(1), 1-19. <https://doi.org/10.2308/jmar.2006.18.1.1>
- Weißberger, B. E. (2006). *Controller und IFRS: Konsequenzen für die controlleraufgaben durch die finanzberichterstattung nach IFRS*. Freiburg.
- Weißberger, B. E. & Angelkort, H. (2011). Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), 160-180. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.003>
- Yin, R. K. (2003). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. São Paulo: Bookman.

Fecha de recepción: 28 de junio de 2017

Fecha de aceptación: 20 de abril de 2018

Correspondencia: andreiacarpesd@yahoo.com

ilse.beuren@gmail.com

Examen de procedimientos convenidos a la cuenta nómina: visión de incidencia en instituciones educativas en Ecuador

Mikel Ugando Peñate, Jenniffer Fernanda Gallo Canales,
Nathaly Dayana Solórzano Mendoza

Escuela de Ciencias Administrativas y Contables
Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Santo Domingo, Ecuador

Un examen de procedimientos analiza y evalúa la razonabilidad de los procesos contables en un área determinada identificando las áreas críticas, lo que es fortalecido con evidencia sustentable. De esta manera, es posible aplicar pruebas sustantivas y de cumplimiento que ayuden a mejorar los procesos del negocio, a partir de lo cual se obtiene información oportuna y confiable para la toma de decisiones.

En relación con el examen de procedimientos realizado a la cuenta nómina en una institución educativa, es necesario rediseñar las políticas y los procedimientos contables para mejorar los desembolsos ocasionados por pago de nómina, así como tener un balance de acuerdo a los ingresos y recursos disponibles.

Palabras clave: procedimientos convenidos, nómina, información financiera, auditoría, procesos contables

Examination of agreed procedures for the payroll account: Vision of incidence in educational institutions in Ecuador

An examination of procedures analyzes and assesses the reasonableness of accounting processes in a given area, identifying critical areas, consolidating them with sustainable evidence, and in this way applies substantive and consolidation tests that help improve business processes resulting in information Timely and reliable for decision making.

In relation to the examination of procedures performed to the payroll account in an educational institution, it is necessary to redesign the accounting policies and procedures to improve payroll disbursements, as well as to have a balance according to available income and resources.

Keywords: Agreed procedures, roste, financial information, audit, accounting processes

Exame de procedimentos acordados para a conta da folha de pagamento: Visão de incidência em instituições educacionais no Equador

Uma revisão de procedimentos analisa e avalia a razoabilidade dos processos contábeis em uma área específica, identificando áreas críticas, fortalecendo-as com evidências sustentáveis, a fim de aplicar testes substantivos e de conformidade que ajudem a melhorar os processos de negócios, resultando em informações Oportuno e confiável para a tomada de decisões.

Em relação ao exame dos procedimentos realizados na conta de folha de pagamento em uma instituição de ensino, é necessário redesenhar as políticas e procedimentos contábeis para melhorar os desembolsos causados pela folha de pagamento, bem como ter um equilíbrio de acordo com a renda e os recursos disponíveis.

Palavras-chave: procedimentos acordados, folha de pagamento, informação financeira, auditoria, processos contábeis

1. Introducción

Uno de los medios aplicados por las empresas para tener un control de las gestiones contables llevadas a cabo en el negocio es la auditoría. La gerencia moderna se orienta a brindar soluciones a los problemas existentes en la compañía; estos problemas, principalmente, se encuentran concentrados en una o ciertas áreas de la empresa, por lo que una revisión externa en determinadas áreas resulta útil.

Para ser más eficientes, las organizaciones se han acoplado a evaluaciones periódicas sobre sus operaciones, mediante la aplicación de un examen de procedimientos que permite evaluar, examinar y verificar la razonabilidad de los resultados obtenidos de los estados financieros sobre la base de las operaciones que han sido aplicadas. Un trabajo con procedimientos convenidos a partir de la información financiera es aplicable a cualquier empresa, sin importar su naturaleza o actividad. Este consiste en que el auditor lleve a cabo procedimientos de auditoría, convenidos entre el auditor, la entidad y cualquier tercera parte interesada, después de los cuales se realiza un informe de resultados sobre lo hallado (Colegio de Contadores Bachilleres y Públicos del Guayas, 2010, p. 4).

Para ello, un examen de procedimientos definidos a la cuenta nómina que involucre el pago del personal en una institución educativa es importante. Con respecto a este, en la valuación del inventario en industrias y empresas, será relevante considerar la mano de obra, porque está compuesta por quienes dan la imagen como institución (Arens, Elder y Beasley, 2007, p. 560).

El fin de un trabajo de procedimientos es mejorar las actividades contables del área y los procesos de ingresos por pago de pensiones y desembolsos a nómina, lo cual se relaciona directamente con la línea de control

interno. Además, así se valúa la razonabilidad de los estados financieros con la respectiva partida nómina, y se determina los procedimientos de auditoría que permiten al auditor llevar un orden apropiado de sus actividades con el fin de cumplir con los objetivos propuestos. A partir de ello, es posible definir el procedimiento de auditoría como «[...] el conjunto de técnicas de auditoría que el auditor emplea para el examen de una partida o de un conjunto de hechos» (Segovia, Herrador y San Segundo 2011, p. 64).

2. Procesos convenidos a nómina

Para realizar un examen de procedimientos convenidos, es necesario entender las variables que se van utilizar y aplicar en el transcurso del trabajo: auditoría, control interno y la cuenta principal a tratar nómina.

2.1. Auditoría

La auditoría es el proceso de evaluación mediante el cual el profesional en el campo reúne elementos o evidencias necesarias para verificar la razonabilidad de la información. La auditoría es una disciplina que adopta las medidas adecuadas para examinar las actividades y los procedimientos contables desarrollados por una organización, cuyos resultados de su revisión se plasman en un informe (Segovia, Herrador y San Segundo, 2011, p. 25).

De acuerdo con lo manifestado por Orta, Castrillo, Sánchez-Mejía y Sierra (2012), y Sánchez y Alvarado (2014), el propósito de la auditoría es garantizar la razonabilidad de la situación financiera y comprobar si existen sistemas de control adecuados para el giro de negocio de la empresa. Es decir, el objetivo de la auditoría es emitir o evaluar las posibles inexactitudes o riesgos detectados por los procedimientos aplicados en esta, y la razonabilidad de la información contable

que posea la empresa para prevenir deficiencias en los controles internos y de gestión, así como plantear recomendaciones para la toma de decisiones.

La categorización de la auditoría es muy amplia y extensa. Se puede clasificar según el enfoque o el alcance que se utilice para su aplicación; también, se puede subordinar según el área objeto de revisión. Sin embargo, cualquiera que sea su clasificación, la auditoría persigue los mismos objetivos de evaluar la eficacia y la eficiencia de los procesos con el propósito de determinar si existen o no hechos materiales en las actividades rutinarias de la empresa (Mantilla, 2014).

Los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas que permiten al auditor llevar un orden apropiado de sus actividades con el fin de obtener evidencias que le ayuden a determinar los hallazgos de la empresa. Como los define Edilberto Montaña, «Los procedimientos de auditoría constituyen el conjunto de precisas intervenciones que realiza el auditor con el objetivo de cumplir los propios objetivos marcados por el área específica» (2014, p. 20). Todos estos procedimientos ayudarán al óptimo proceso contable de la empresa.

2.2. Control interno

El control interno es un sistema que permite a la Alta Gerencia verificar, evaluar y monitorear los procesos dentro una organización con el propósito de determinar si cumple con los objetivos y lo que se ha planificado. Montaña lo define como «[...] el conjunto de normas, métodos, procedimientos, manuales y políticas coordinadas, que efectúa la más “alta dirección, gobierno o corporativa”, encaminados a proporcionar seguridad razonable» (2013, p. 5).

Los objetivos del control interno recaen en tres categorías que, a su vez, se relacionan con los objetivos

estratégicos de la empresa: las operaciones, la información financiera, y el cumplimiento relativo a las leyes y las regulaciones aplicables a la entidad (Blanco, 2012, p. 196). El modelo de control interno COSO ERM muestra una visión más amplia en cuanto al negocio de objetivos y la evaluación de riesgo, los que son esenciales para evaluar y verificar la razonabilidad de la información contable, según Escobar y Carvajal (2012).

El ambiente de control es la base primordial a través de la cual se verifica el entorno de la organización, la filosofía empresarial, la estructura organizacional y la información esencial para el manejo de la información contable. Por su parte, el establecimiento de objetivos tiene como enfoque los alcances de la empresa partiendo de la línea de cumplimiento de la filosofía empresarial.

En la identificación de eventos, se debe evaluar los sucesos que afectan directamente al logro de los objetivos de la organización. En dicho proceso, se debe identificar si estos son positivos o negativos para determinar su impacto en el entorno de la empresa; posteriormente, se deberá evaluar los riesgos y, de acuerdo con su condición, mitigarlos.

A partir de las actividades de control, se verifica el cumplimiento de las acciones realizadas según el logro de los objetivos para determinar su implementación en la organización. Una vez realizado el control, se comunica los resultados inmediatamente a la organización para la toma de decisiones. Finalmente, se realiza el monitoreo de las actividades y de los objetivos planteados.

Evaluar el control interno de una empresa permite reducir los riesgos sobre la base de datos obtenidos mediante las pruebas y los procedimientos necesarios

de evaluación. Esto debe estar ligado al compromiso de la Administración para que esté dispuesta a entregar información íntegra, confiable y oportuna al auditor interno y externo (Estupiñán, 2012, p. 159). Si bien los riesgos de control interno son inevitables, estos son estudiados para que puedan ser prevenidos y mitigados, en la medida de lo posible.

Dependiendo de la magnitud de la empresa, existen distintos tipos de riesgos. El riesgo inherente depende del tipo de negocio, de su medio ambiente, del tipo de transacción (De la Peña, 2011, p. 49). Este implica el riesgo de que ocurran errores significativos en la información contable, aunque exista un sistema contable que regule la información. Un segundo tipo de riesgo corresponde al de detección, que refiere a la posibilidad de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que exista en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con manifestaciones erróneas en otros saldos o clases (Blanco, 2012, p. 68). Finalmente, el riesgo de control consiste en el riesgo de que haya una representación errónea en el saldo de la cuenta o en las clase de transacciones que no sea prevenida o detectada, y que ello resulte ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con manifestaciones erróneas en otros saldos o clases (De la Peña, 2011, p. 49).

2.3. Nóminas

Las nóminas se constituyen como el principal motor de la investigación realizada, pues enlistan los grandes desembolsos realizados en la empresa. Las funciones típicas del ciclo abarcan, en primer lugar, el reclutamiento, la selección y la contratación el personal; en segundo, el llevar las relaciones laborales y el informe de asistencia; en tercero, el registro, la información y

el control de nómina para su respectivo desembolso (Estupiñán, 2014, p. 168).

El proceso del ciclo de nómina abarcará la forma como ingresa y se desembolsa el efectivo, en el que pueden estar englobadas las cuentas transaccionales como anticipo de sueldos y préstamo al personal, distribución de mano de obra, y otras prestaciones de pago y ajuste de nómina (Estupiñán, 2009).

3. Metodología de procedimientos convenidos

La metodología fue elaborada bajo el enfoque cuantitativo. Por medio de este, se realizaron las interpretaciones basadas en la medición numérica y los análisis estadísticos, que permitieron determinar la eficiencia en el manejo de la cuenta objeto de estudio. A su vez, se empleó el enfoque cualitativo, basado en un proceso inductivo a través de la observación de hechos, lo cual contribuye con el entendimiento del problema para así plantear una opinión sobre la gestión de la cuenta que se estudia.

El trabajo se ha llevado a cabo a través de instrumentos de recolección de datos, como los papeles de trabajo, las encuestas, las entrevistas y la observación. En dicha recolección, se utilizó la grabadora, las notas de campo y las fichas anecdóticas con el fin de sustentar evidencia real que contribuya con la investigación.

El estudio corresponde a una investigación del tipo exploratorio, que consiste en la primera fase del proceso, debido a que, por medio de esta, se pretende tener un mayor conocimiento sobre la entidad en que se realiza el estudio. Es decir, se apunta a comprender de forma general los procesos; las actividades; e, incluso, el comportamiento y el clima laboral dentro de la unidad educativa «Sagrados Corazones» Cantón

La Concordia con el fin de tener una mayor noción sobre las principales áreas críticas de la institución.

La investigación descriptiva realizada en este estudio está orientada a dar a conocer y narrar la situación real del examen de procedimientos a la cuenta nómina en la unidad educativa. En ella, se identifica las debilidades y los problemas ocasionados por el retraso de pago de pensiones estudiantiles, que afectan principalmente la solvencia en el pago de las remuneraciones de la nómina institucional, lo que conduce a buscar terceros como préstamos a instituciones financieras e, incluso, a la congregación de Sagrados Corazones para no retrasar sus obligaciones laborales.

La población de la unidad educativa Sagrados Corazones en la cual se ha realizado el examen de procedimientos está compuesta por 412 involucrados: 3 del área Contable y Administrativa, 28 docentes y 381 padres de familia. Para determinar la muestra, se realizó un muestreo probabilístico únicamente a padres de familia, orientado a entender la relación entre la cuenta nómina y el recaudo de pensiones, y su comportamiento en el tiempo en el que se analizó. Aplicando la fórmula de muestreo, se obtienen un total de 76 personas a encuestar con un margen de error del 10% y un nivel de confianza de 1,96.

4. Resultados

Luego de aplicar las técnicas de recolección de datos, se procede a tabular de acuerdo con los resultados realizados con su respectivo análisis, el que describe detalladamente los procesos realizados.

La entrevista fue realizada a Luis Enrique León Aguirre, director ejecutivo de la institución, quien dio a conocer que, en la actualidad, el establecimiento educativo cuenta con aproximadamente 398 estudiantes. Ellos son el motor principal para desarrollar una

educación de calidad que inculque valores y principios cristianos para formar al estudiante no solamente de forma profesional, sino también personal, y le permita desenvolverse en los diferentes ámbitos de la vida diaria. Siguiendo esa línea, la institución cuenta con un personal administrativo, docente y ejecutivo de 31 miembros que son seleccionados de acuerdo con experiencia; formación académica; y, sobre todo, valores que fomenta la institución. Además, se rige en la excelencia conforme a lo establecido en las leyes de educación del país.

Uno de los principales problemas que repercute en la institución es el pago inoportuno de los padres de familia de pensiones, que origina insolvencia en la cancelación de remuneraciones a la planta institucional. Para dar facilidad al pago de pensiones, existe un convenio con el Banco Internacional. Sin embargo, existen padres de familia que no tienen la solvencia necesaria para cancelar oportunamente, por lo que se ha planteado descuentos que son cubiertos en el presupuesto anual de la institución con el fin de garantizar la estadía educativa de los estudiantes.

En ese contexto, comenta el padre Luis Enrique, realizar un examen especial en la cuenta nómina permitirá entender cómo repercute en el desembolso general de la institución, puesto que es una obligación primordial que tiene con el personal administrativo y docente, para la cual es necesario poseer liquidez. Frente a ello, una de las alternativas sería realizar préstamos bancarios o préstamos en la congregación; no obstante, a pesar de que se elaboran presupuestos anuales para prevenir ciertas contingencias, siempre falta recursos para cubrir costos y gastos institucionales.

4.1. Interpretación de encuesta a padres de familia

La información proporcionada por los padres de familia en la encuesta realizada evidencia como resultados que

el 96% de ellos tienen claros los procesos de pago de las pensiones estudiantiles. Asimismo, la institución da a conocer los valores de las pensiones dependiendo del nivel académico que cursa el estudiante, por lo que facilita a los padres de familia tener el valor de las pensiones a tiempo.

Sin embargo, el 96% de los padres de familia no tienen conocimiento sobre los procesos de becas y descuentos que otorga la institución, pues el establecimiento no muestra dicha información en carteleras ni en el código de convivencia. De manera personal, se realiza descuentos de acuerdo con el grado de economía de la familia solicitante, quien debe expresar su condición con el directivo ejecutivo de la institución.

Cabe considerar que el pago de las pensiones estudiantiles es importante para cubrir costos y gastos en los que incurre la institución para el inicio escolar; especialmente, para mantener el giro financiero de la unidad educativa, el pago puntual es primordial. A pesar de ello, el 88% de padres de familia alguna vez se ha retrasado en el pago de pensiones. El tiempo aproximado de retraso es menor a dos meses, demora que responde a ciertos factores que impiden el pago a tiempo. No obstante, es preciso anotar que más de la mitad de los padres de familia consideran que los valores de las pensiones que actualmente maneja la institución son muy buenos. Así mismo, el canal de recaudación que posee la institución facilita el pago de las pensiones y agiliza el cobro por parte de la institución para evitar contingencias.

4.2. Interpretación de la encuesta personal a administrativos y contables

En cuanto a la información obtenida sobre la base de las encuestas aplicadas al personal administrativo

y contable de la unidad educativa Sagrados Corazones, podemos determinar que el talento humano que labora en dicha institución cuenta con las habilidades y las capacidades necesarias para el puesto de trabajo para el cual fue contratado. Además, la institución cuenta con políticas y un organigrama estructural que es conocido por todos los que laboran en el establecimiento educativo.

Es importante señalar que, del total encuestado, el 67% se encuentra conforme con la remuneración que percibe. También, un 67% considera que el otorgar descuentos estudiantiles afecta directamente a la solvencia y la liquidez de la unidad educativa, lo cual puede repercutir en el pago a proveedores o pago al personal. Con respecto al examen por procedimientos convenidos, el 100% de encuestados afirma que su aplicación contribuiría a generar mayor confiabilidad en la información financiera que es presentada a terceros.

5. Ejecución de la propuesta de procedimientos

Las narrativas son descripciones de flujogramas del proceso de la cuenta nómina, cuyo fin es describir detalladamente cómo se realiza dentro de la institución educativa el pago de nómina y la recaudación de pensiones.

5.1. Narrativa del proceso de pago de nómina

De acuerdo con los procesos planteados por la empresa, el pago de nómina empieza con la recepción del calendario de trabajo, que es recibido y verificado por la colectora de la unidad educativa. Posteriormente, se procede a solicitar la hoja de control con el registro de asistencias mensuales, el cual está a cargo del conserje de la institución.

Una vez verificada la asistencia y contabilizadas las horas laboradas, la asistente contable procede a solicitar el reporte de desembolsos al personal efectuados en el mes para realizar los respectivos descuentos. Esta información es transmitida a la colectora, quien es la encargada de realizar la liquidación mensual y generar la pre Nómina. Después de ello, se solicita la aprobación del rol general por parte del director ejecutivo, que se encarga de verificar que los valores desembolsados por motivo de remuneración al personal sea el correcto.

Consecutivamente a la aprobación de la pre Nómina, se genera la nómina real y, a continuación, se carga los roles individuales a la plataforma de Cash Management del Banco Internacional para la respectiva acreditación de cuentas bancarias. Por último, se genera el reporte emitido por el banco para archivar en su respectiva carpeta. Esta actividad también crea incertidumbre, puesto que no se verifica que los valores acreditados correspondan realmente a los roles generados en el sistema.

5.2. Narrativa del proceso de acreditación de nómina por sobregiro

En el caso de que exista la necesidad de solicitar un sobregiro para acreditar las cuentas del personal de la unidad educativa Sagrados Corazones, el proceso de elaboración y pago de nómina es el mismo. Sin embargo, cuando la contadora verifica el estado de cuenta y el monto no es suficiente para realizar las liquidaciones mensuales, solicita un sobregiro al banco mediante una llamada telefónica. Una vez realizada la solicitud, se espera la confirmación del Banco Internacional a través de un correo electrónico, por medio del cual se da autorización para cargar la nómina a la plataforma y así poder acreditar a las cuentas respectivas.

5.3. Narrativa del proceso de pago de pensiones

El pago de pensiones es esencial para poder cubrir costos y gastos como las obligaciones laborales que posee la unidad educativa, para lo cual es necesario que el alumnado de la unidad educativa cancele a tiempo los valores designados de pensiones. En función de ello, al inicio, se amplía la información pertinente, como el pase de año del estudiante; en este proceso, se verifica si posee una beca o algún descuento en la pensión para poder conceder la información de costos actualizados para el año en curso. Dicha información es entregada por la secretaria de la institución.

El padre de familia es el encargado de depositar o transferir a la cuenta corriente de la institución los valores pertinentes. Después de este paso, se verifica y comprueba que los datos y los valores depositados por parte del alumno sean los correctos, y se entrega el comprobante de pago e inscripción del año lectivo por parte del área de Colecturía. Una vez culminado este proceso, la asistente contable registra el depósito entregado con el fin de que conste en el sistema contable la información del alumno, información que es entregada a la secretaria para que incluya al estudiante en la nómina general del alumnado estudiantil.

5.4. Cuestionario de control interno

El cuestionario de control interno fue ejecutado por el método COSO II, aplicado mediante la guía de componentes. A partir de este, se pudo identificar el nivel de confianza y riesgo para determinar las operaciones y las actividades de la cuenta nómina. Los resultados fueron presentados al padre Luis Enrique León Aguirre, director ejecutivo de la institución.

Tabla 1. Cuestionario de control interno de la unidad educativa Sagrados Corazones

Unidad educativa «Sagrados Corazones» Cuestionario de control interno						
No.	Componente: Nómina	Sí	No	PT	CT	Observaciones
A. Ambiente de control						
1	¿La institución educativa cuenta con un código de ética?	X		10	10	Se incluye en el manual de convivencia
2	¿La empresa cuenta con un organigrama?	X		10	10	
3	¿La estructura organizacional está de acuerdo con las necesidades de la institución?		X	10	0	
4	¿El personal administrativo-contable cumple con el perfil para desempeñar sus labores?	X		10	10	
5	¿Existe la suficiente delegación de funciones y responsabilidades?	X		10	10	
6	¿Se establece procedimientos para controlar la asistencia de entradas y salidas del personal?		X	10	0	A veces
7	¿La institución cancela horas extras a los funcionarios y al personal docente?	X		10	10	
8	¿Los sueldos a pagar son autorizados por el rector ejecutivo de la institución?		X	10	0	
B. Establecimiento de objetivos						
9	¿La unidad educativa cuenta con misión, visión y objetivos?	X		10	10	
10	¿La unidad educativa cuenta con indicadores que permitan medir y cuantificar los objetivos y metas planeadas?		X	10	0	A veces
11	¿La unidad educativa cuenta con un plan operativo anual?	X		10	10	
12	¿La unidad educativa realiza presupuestos al iniciar cada año lectivo?	X		10	10	
13	¿El personal en todos los niveles participa de la planificación de los objetivos anuales de la empresa?	X		10	10	A veces
14	¿Existe comunicación efectiva y oportuna para dar a conocer los objetivos al personal?	X		10	10	A veces
15	¿Considera que el total del personal administrativo contratado abarca el tamaño de la institución?	X		10	10	
16	¿Se realiza informes de cumplimiento de objetivos?		X	10	0	A veces
C. Identificación de eventos						
17	¿La institución aplica un sistema de evaluación periódico del desempeño laboral de sus funcionarios?	X		10	10	
18	¿El área Contable es manejada por personas específicas para que solo operen en ese campo laboral?	X		10	10	
19	¿La determinación de los montos de las pensiones se basa en la realidad económica del cantón?		X	10	0	A veces
20	¿Se concede descuentos en pensiones al analizar los factores económicos de la familia?	X		10	10	
21	¿La aprobación de nómina es realizada por el rector ejecutivo de la institución?	X		10	10	

22	¿El pago de las remuneraciones es cancelado a tiempo cada mes?		X	10	0	A veces
23	¿Los montos de las remuneraciones son analizados de acuerdo con la tabla sectorial de educación privada?		X	10	0	General
24	¿La institución notifica al inicio del año lectivo valores de pensiones de cada paralelo educativo?		X	10	0	A veces
25	¿La institución concede becas o descuentos a los estudiantes?	X		10	10	
D. Evaluación de los riesgos						
26	¿Se evalúa periódicamente el riesgo dentro de la institución y su impacto en la consecución de objetivos?		X	10	0	
27	¿Existe transparencia en los resultados sobre la evaluación del riesgo?	X		10	10	
28	¿Existe mecanismos para controlar las horas de trabajo reales?	X		10	10	A veces
29	¿La información interna y externa que se presenta ayuda a conocer los cambios significativos en la institución?	X		10	10	A veces
30	¿La institución cumple con el manual de convivencia?		X	10	0	
31	¿Se supervisa los depósitos de las pensiones para que puedan realizarse los controles de comprobación de digitación de valores?		X	10	0	A veces
32	¿Se controla con regularidad el desarrollo de facturación de matrícula y pensión estudiantil?	X		10	10	
33	¿Existe autorización previa y por escrito de las salidas de efectivo?		X	10	0	A veces
E. Respuesta a los riesgos						
34	En caso de no poseer liquidez para cancelar las obligaciones laborales, ¿se recurre a préstamos?	X		10	10	A veces
35	En caso de que se atrasen las pensiones, ¿ello se intenta solucionar inmediatamente?	X		10	10	
36	¿Se elabora informes con respecto a la asignación de recursos?	X		10	10	
37	¿La institución posee un proceso adecuado para la recaudación de pensiones estudiantiles?	X		10	10	
38	¿La dirección de la empresa se anticipa a los posibles riesgos internos y externos?		X	10	0	A veces
39	En caso de retraso de pensión, ¿se notifica inmediatamente a los padres de familia?		X	10	0	Nunca
40	En caso de no recurrir a préstamos, ¿se tiene efectivo provisionado?	X		10	10	
F. Actividades de control						
41	¿Existen normas correctivas en caso de detectar riesgos?	X		10	10	
42	¿Existe separación de funciones?		X	10	0	
43	¿Se realizan auditorías o evaluaciones periódicas?		X	10	0	
44	¿La institución ha establecido indicadores de desempeño para los docentes y demás personal?		X	10	0	
45	¿La institución cuenta con procedimientos autorizados para el pago de nómina?	X		10	10	
46	¿Existe confidencialidad en el manejo de información?	X		10	10	A veces

G. Información y comunicación						
47	¿Existen políticas acerca de la información y comunicación entre subordinados?	X		10	10	
48	¿Se informa sobre el total de nómina a pagar cada mes?		X	10	0	A veces
49	¿Existe comunicación sobre el manejo de ingresos o desembolsos financieros?	X		10	10	
50	¿Se analiza e informa sobre la falta de recursos financieros para solventar costos y gastos?	X		10	10	
51	¿Existe un control adecuado sobre las actividades que realiza colecturía?	X		10	10	
H. Supervisión y monitoreo						
52	¿Se compara el registro del sistema con los roles físicos?	X		10	10	
53	¿La institución realiza autoevaluación del control interno?		X	10	0	
54	¿Se supervisa a cabalidad la puntualidad y el desarrollo de las actividades planeadas?		X	10	0	
55	¿Se evalúa constantemente la calidad y el rendimiento del personal de la institución?		X	10	0	
56	¿Se cuenta con la supervisión adecuada para medir el grado de consecución de objetivos?		X	10	0	
57	¿Se cumple con el presupuesto planificado?	X		10	10	
58	¿Se ha tomado en cuenta los resultados de auditorías pasadas?	X		10	10	
Suma total				580	350	

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de Sagrados Corazones (2016)

Tabla 2. Matriz de riesgos

Nivel de confianza		Nivel de riesgo	
Bajo	15% - 50%	3	Alto
Medio	51% - 75%	2	Medio
Alto	76% - 95%	1	Bajo

Calificación total:	35
Ponderación total:	58
Nivel de confianza:	60,34%

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de Sagrados Corazones (2016).

5.5. Matriz de calificaciones

Una vez aplicado el cuestionario de control interno COSO ERM al director ejecutivo de la unidad educativa Sagrados Corazones, se procedió a registrar el total ponderado. De este modo, se determinó el nivel de confianza, que alcanzó la cifra de 60,34%, mientras que el resultado del nivel de riesgo ascendió a 39,66%, cifra que corresponde con un alto nivel de riesgo.

5.6. Pruebas de recorrido

Para realizar las pruebas de recorrido en la unidad educativa Sagrados Corazones, se ha ejecutado con anticipación la solicitud de autorización para acceder a la información pertinente y se ha tomado en cuenta un total de 32 funcionarios que trabajan en el establecimiento. En ese proceso, se ha escogido de la nómina general para verificar y monitorear si los procedimientos y cálculos del pago de sueldos y beneficios sociales son los adecuados, guiándose con el flujograma para establecer las pruebas sustantivas y de cumplimiento.

Al realizar las pruebas de recorrido, se pudo evidenciar inconsistencias en el sistema de control interno que repercuten en la institución:

- El control de asistencia registra 8 horas laborales; sin embargo, a través de un convenio con el rector ejecutivo, se permitió laborar hasta 13:00 para que los docentes puedan desarrollar otras actividades en el horario de la tarde. Esto se pudo constatar mediante la observación que se realizó en las instalaciones de la unidad educativa, a partir de la cual se comprobó que realmente el personal docente, en especial, solo trabaja seis horas.
- El anticipo de sueldo no es emitido mediante un documento con anterioridad, pues se dirige a Colecturía para informar sobre el adelanto, que se solicita de forma verbal.

- El valor por hora que se estipula en el rol general es de US\$ 3,00; no obstante, se paga la remuneración según la tabla sectorial. Cabe anotar que no se toma en cuenta el control de las horas laboradas por el personal docente y administrativo.
- Se registran desembolsos en los roles individuales que no aparecen en el rol general que se presenta al director ejecutivo.
- No se cumple con el organigrama estructural de la institución.
- Funcionarios del área administrativa prestan sus servicios de docencia sin percibir remuneración por ello; es decir, no se cumple a cabalidad con el manual de convivencia, en el cual se estipula las funciones para cada cargo.
- No se cuenta con carpetas o archivos físicos sobre los perfiles de los docentes; solo se posee información básica.
- En cuanto a beneficios, se revisó las solicitudes de los empleados para constatar quiénes acumulan beneficios y quiénes perciben este rubro mensualmente. Mediante esta revisión, también, pudimos darnos cuenta de que la institución no maneja una política clara para proveer los beneficios de aquellos funcionarios que acumulan estos valores.

Al realizar las pruebas de recorrido, se pudo identificar ciertos puntos críticos que no coincidían con la narrativa de los procesos. Como consecuencia, se obtiene como resultado un nivel de riesgo alto, correspondiente a 57,63%, que contrasta con el resultado del cuestionario de control interno, que fue de 39,66%.

A partir de ello, se puede determinar que la actual matriz interpreta puntos críticos y acciones que no se cumplen según los procesos determinados. Por este

Tabla 3. Matriz de trances

Unidad Educativa Sagrados Corazones				
Valoración de los componentes de Control Interno según COSO ERM				
Componentes	%	Valores positivos	Valores negativos	Total preguntas
Ambiente de Control	63	3	5	8
Establecimiento de objetivos	75	4	4	8
Identificación de eventos	56	5	4	9
Evaluación de riesgos	50	1	7	8
Respuesta a los riesgos	71	3	4	7
Actividades de control	50	3	3	6
Información y comunicación	80	4	1	5
Supervisión y monitoreo	43	2	5	7
Total		25	33	58

Calificación Total - CT (Respuestas positivas)

Ponderación Total - PT

Nivel de confianza: $NC = CT/PT * 100$

Nivel de confianza: $NC = CT/PT * 100$

Nivel de riesgo inherente: $RI = 100\% - NC\%$

Calificación total: 25

Ponderación total: 58

Nivel de confianza: 42,37%

Nivel de riesgo inherente: 57,63%

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de Sagrados Corazones (2016).

Nivel de confianza		Nivel de riesgo	
Bajo	15% - 50%	3	Alto
Medio	51% - 75%	2	Medio
Alto	76%-95%	1	Bajo

motivo, es necesario proponer un plan de acción en que se pueda identificar las actividades que pueden afectar la productividad institucional, para lo cual se planteará indicadores orientados a solucionar la problemática.

6. Comunicación de resultados

Para realizar la ejecución de la verificación de la cuenta rol de pagos, se ha tomado en cuenta los 32 trabajadores que laboran de forma anual en la institución sobre el nivel de confianza. Cabe acotar que, para determinar el número de muestra sobre la que se realizará el análisis, se ha aplicado la fórmula de muestreo probabilístico. Al respecto, es necesario especificar que

la muestra seleccionada es escogida de forma aleatoria sin ninguna preferencia u orden. Siguiendo ese procedimiento, se analizará nueve roles —cada uno será interpretado—, y verificará los cálculos y la razonabilidad establecidos por estatutos contables.

6.1. Informe de resultados

El trabajo de auditoría fue realizado de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría, que hace referencia al examen por procedimientos convenidos, con el propósito de evaluar la veracidad y la razonabilidad de los saldos y valores presentados en la nómina de la institución. Esto se aplicó a través de procedimientos desarrollados de la siguiente manera:

- Se obtuvo el listado de docentes y personal administrativo que labora en la unidad educativa al 31 de diciembre de 2016.
- Se verificó los perfiles de trabajo de las personas que desarrollan actividades laborales en la institución.
- Se solicitó los roles de pagos generales e individuales efectuados en el período fiscal evaluado.
- Se solicitó información financiera con el objetivo de examinar los sobregiros bancarios efectuados en el período evaluado.
- Se comparó la razonabilidad de los saldos para determinar si existen diferencias en el cálculo y pago de nómina.

A continuación, se informa los resultados obtenidos mediante el trabajo realizado en los siguientes acápitales.

6.1.1. Sueldos y salarios

Con respecto al punto uno «Sueldos y salarios», se encontró que la suma era correcta y que el monto total concordaba.

6.1.2. Verificación de horas extras

En la verificación de horas extras, se observó que existe un error de contabilización por un valor de US\$ 312,00, que corresponde a sobrevaloración en el valor unitario por hora. Por este motivo, la unidad educativa realiza desembolsos superiores a los reales, lo cual afecta su liquidez.

6.1.3. Verificación de beneficios sociales

Al realizar los cálculos y verificación matemática, se determinó que existe una diferencia mensual de US\$ 35,58 en el registro de beneficios sociales. Según el inciso 3 del artículo 35 de la Constitución de la República del Ecuador (2008), el Estado de garantizar

la intangibilidad de los derechos reconocidos a los trabajadores, y adoptará las medidas para su ampliación y mejoramiento. Por su parte, en el inciso 4, se destaca que los derechos del trabajador son irrenunciables, y será nula toda estipulación que implique su renuncia, disminución o alteración (Constitución de la República del Ecuador, 2008). Las acciones para reclamos prescribirán en el tiempo señalado por la ley, período que inicia desde la terminación de la relación laboral.

Debido al mal cálculo de horas extras, se ve un efecto inmediato en el cálculo de beneficios sociales. Además, la institución reconoce el valor establecido como salario básico el décimo cuarto en la tabla sectorial. Por tanto, se recomienda ajustar los valores presentados, debido a que no se expresan de forma fiable, y no cumple con las normas y políticas vigentes.

6.1.4. Verificación del aporte patronal

En la evaluación, se determinó que el aporte patronal se calcula sobre el 13,15%, lo cual representa, al final del año, un desembolso total de US\$ 6645,98, con una sobrevaloración de US\$ 723,40 en el año 2016. Las aportaciones obligatorias individuales y patronales del trabajador en relación de dependencia se calcularán sobre la materia gravada existente. La tasa de aporte patronal es del 11,15%; adicional a los valores le corresponde al patrono aportar el 0,5% para el IECE y el 0,5% para el Secap. Dichos valores serán calculados a partir de la base imponible de aportación y entregados al IESS en la respectiva planilla de aportes. De esta manera, se observa que la unidad educativa afecta los ingresos a percibir de los trabajadores debido a que aumenta 1% demás: la institución no toma en cuenta los porcentajes de aporte patronal que son estipulados por el IESS; existe un aumento de 1% que no es deducible.

Debido a que los procedimientos anteriormente citados no constituyen una auditoría, en el presente

informe, no se plantea opinión alguna sobre el manejo de la cuenta nómina al 31 de diciembre de 2016. Este cumple con el único propósito de dar a conocer los hallazgos encontrados en el período evaluado; es de uso exclusivo de la institución y no debe ser utilizado con ningún otro fin. Este informe únicamente hace referencia a las cuentas mencionadas anteriormente y no se extiende al estado financiero de la unidad educativa Sagrados Corazones.

6.2. Informe de control interno

El informe detalla cada uno de los componentes del cuestionario.

- **Ambiente de control:** Al analizar a la institución, se ha identificado una falta de control en las entradas y las salidas del personal, por lo que no se puede comprobar con autenticidad las horas laboradas diariamente y de forma mensual para los sueldos a recibir. La estructura organizacional del plantel está diseñada de forma general con el fin de cumplir con los reglamentos y con la aprobación de los miembros educativos, mas no para identificar las jerarquías, las necesidades y las responsabilidades de la institución, lo cual es primordial para dar a conocer a la comunidad educativa, y entender en sí la estructura y sus sistemas conformados.
- **Establecimiento de objetivos:** La unidad educativa no cuenta con indicadores que permitan medir y cuantificar los objetivos y metas planeadas, a pesar de que estos son necesarios para determinar si se cumple a cabalidad con los objetivos propuestos o estos permanecen inconclusos, lo cual puede afectar a la institución directamente.
- **Identificación de eventos:** La institución determina los montos de las pensiones de acuerdo con su estabilidad económica y sus necesidades educativas.

Los costos de las pensiones se establecen tomando en cuenta estas condiciones y los criterios de los miembros de la institución.

- **Evaluación de riesgos:** El manual de convivencia que posee la institución está elaborado y regido conforme a normas y disposiciones establecidas en la ley educativa.
- **Respuesta al riesgo:** La institución no detalla la asignación de recursos que ejecuta, pues es necesario para identificar los costos incurridos en cada componente del establecimiento. La forma y los procesos en que la unidad educativa realiza el pago de pensiones son adecuados para poder recaudar con mayor seguridad y confianza las mismas; sin embargo, existen inconformidades.
- **Actividades de control:** Las funciones realizadas por cada trabajador no son definidas en normas ni estatutos; por lo tanto, es complicado entender cuál es la labor de cada área, los perfiles y las funciones. Por este motivo, algunos funcionarios llevan a cabo trabajos de otras áreas no remuneradas, que afectan el desempeño laboral de los miembros de la institución.
- **Información y comunicación:** La institución al momento de realizar nómina de trabajadores no informa sobre los sueldos a pagar; tampoco, da a conocer sobre la solvencia y los recursos que ha adquirido.
- **Supervisión y monitoreo:** La institución no mantiene una evaluación de su personal tanto administrativo como docente en lo que respecta a sus funciones y sus actividades. Sin embargo, ello permitiría identificar falencias y poder realizar acciones correctivas en función del desarrollo de una educación de calidad.

7. Conclusiones

Un trabajo de procedimientos convenidos permite a la empresa solicitar una revisión de una o determinadas áreas acordando con el auditor la cantidad de información a ser revisada. De esta manera, estos trabajos permiten a la administración conocer errores o deficiencias en los procesos que, en una auditoría general de estados financieros, no son minuciosamente analizados.

Al identificar los problemas en una empresa, es necesario determinar variables con las cuales se desarrollará el trabajo. En este enfoque de examen de procedimientos, las variables son la auditoría y nómina, para cuyo desarrollo es necesaria la información pertinente al área a tratar. Por lo tanto, su uso es limitado y la responsabilidad de los auditores se extiende únicamente a los procedimientos aplicados en los términos acordados por ambas partes.

Un examen de procedimientos convenidos se puede realizar en cualquier tipo de empresa independientemente de su tamaño, así como sobre un área o u proyecto. Por ello, la auditoría tiene como fin una revisión profesional externa de áreas sensibles a falencias o a las que la empresa estime que posean algún riesgo alto.

Referencias bibliográficas

- Arens, A., Elder, R. y Beasley, M. (2007). *Auditoría: un enfoque integral*. México: Prentice Hall.
- Blanco, Y. (2012). *Auditoría integral: Normas y procedimientos*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Colegio de Contadores Bachilleres y Públicos del Guayas (2010). NEA 30: Trabajos pararealizar procedimientos convenidos respecto a financiero. *Contadores Guayas*. Consulta: 15 de abril de 2018. <http://www.contadoresguayas.org/descargas/nea/NEA%2030.pdf>

- Constitución de la República del Ecuador (2008). *Decreto Legislativo 0, Registro Oficial 449*. Quito, 20 de octubre.
- De la Peña, A. (2011). *Auditoría: un enfoque práctico*. Madrid: Parainfo.
- Escobar, M. E. y Carvajal, A. (2012). *Herramienta integrada de control interno y administración de riesgos*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Estupiñán, R. (2009). *Estado de flujos de efectivo y de otros flujos de fondo*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Estupiñán, R. (2012). *Control interno y fraudes: Con base en ciclos transaccionales, análisis del informe COSO I y II*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Estupiñán, R. (2014). *Papeles de trabajo en la auditoría financiera*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Mantilla, S. A. (2014). *Auditoría financiera de pymes*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Montaño, E. (2013). *Control interno: Auditoría y aseguramiento revisoría fiscal y gobierno corporativo*. Cali: Programa Editorial.
- Montaño, E. (2014). *Auditoría de las áreas de la empresa*. Cali: Ediciones de la U.
- Orta, M., Castrillo, L., Sánchez-Mejía, I. y Sierra, G. (2012). *Fundamentos teóricos de auditoría financiera*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Sánchez, J. L. y Alvarado, M. (2014). *Teoría y práctica de la auditoría I: Concepto y metodología*. Madrid: Pirámide.
- Segovia, A. I., Herrador, T. y San Segundo, A. (2011). *Teoría de la auditoría financiera*. Madrid: Ediciones Académicas.

Fecha de recepción: 29 de agosto de 2017

Fecha de aceptación: 12 de abril de 2018

Correspondencia: upm@pucesd.edu.ec

jfgalloc@pucesd.edu.ec

ndsolorzanom@pucesd.edu.ec

Gestión del riesgo organizacional de fraude y el rol de Auditoría Interna

Mauricio De La Torre Lascano

Facultad de Ciencias Administrativas
Universidad Central del Ecuador

El cambio vertiginoso en la tecnología ha dado lugar al crecimiento empresarial a nivel mundial y a toda escala, lo que implícitamente ha provocado que las organizaciones se enfrenten a nuevas contingencias. Factores exógenos, como la globalización o emisión de normativa internacional, y factores endógenos debido al incremento de operatividad han modificado totalmente la estructura organizacional clásica; como resultado, las organizaciones quedan expuestas a niveles sorprendentes de riesgo, incluido el de fraude. Los asiduos hechos que devienen de prácticas corruptas impactan no solo en las organizaciones afectadas por estos, sino en la sociedad y —en general— en el Estado donde estas ejecutan sus operaciones.

El objetivo de la presente investigación se basó en el análisis del rol de auditoría interna frente a la gestión del riesgo de fraude. A partir de este, por un lado, asume un enfoque cuantitativo del impacto económico en las organizaciones y, por otro, un enfoque cualitativo de los diferentes estándares internacionales emitidos, así como de diversos estudios doctrinales realizados sobre esta materia. Tanto los estándares internacionales como la legislación emitida por las naciones buscan incrementar la credibilidad de la información reportada a los entes reguladores, robustecer mecanismos preventivos y fomentar la responsabilidad de las organizaciones por la gestión del riesgo de fraude. No obstante, quedan pendientes aún varios temas por legislar, como, por ejemplo, la imperativa adopción de dicha normativa internacional y la implementación obligatoria de una unidad independiente de auditoría interna en todas las compañías, que contribuya a generar valor y robustecer la transparencia en las mismas.

Palabras clave: corrupción, estándares internacionales, fraude, globalización, transparencia

Management of organizational fraud risk and Internal Audit role

Vertiginous change in technology has led to global and full-scale business growth, which implicitly has caused organizations to face new contingencies, exogenous factors such as globalization or issue of international regulations and endogenous factors due to the increase in operations, have completely modified the classical organizational structure, resulting exposed to surprising levels of risk, including fraud. The frequent facts that come from corrupt practices impact not only the organizations where they are committed, but the society and in general the State where they execute their operations. The objective of the current research was based on the analysis of the internal audit role against the fraud risk management with a quantitative approach of the economic impact in the organizations and qualitative of the different international standards issued, as well as of diverse doctrinal studies made on this matter. Both the international standards and the legislation issued by the nations seek to increase the credibility of the information reported to the regulatory bodies, strengthen preventive mechanisms and encourage the organizations' responsibility for fraud risk management. However, there are still pending issues for legislation, such as the imperative adoption



of such international regulations and the mandatory implementation of an independent Internal Audit unit in all companies that contributes to generate value and strengthen transparency in them.

Keywords: Corruption, international standards, fraud, globalization, transparency

Gestão do risco de fraude organizacional e papel de Auditoria Interna

A rápida mudança na tecnologia levou ao crescimento dos negócios em todo o mundo e cada escala, o que implicitamente significa que as organizações estão enfrentando novas contingências, fatores exógenos tais como a globalização ou emissão de normas internacionais e fatores endógenos devido ao aumento Operabilidade, modificaram completamente a estrutura organizacional clássica, resultando exposta a níveis surpreendentes de risco, incluindo fraude. Os fatos freqüentes que vêm de práticas corruptas impactam não apenas as organizações onde estão comprometidos, mas a sociedade e em geral o Estado onde executam suas operações. O objetivo desta pesquisa foi baseada na análise do papel da auditoria interna contra o risco de fraude de gestão com um impacto econômico quantitativa sobre as organizações e da qualidade das diversas normas internacionais abordagem emitido e vários estudos doutrinários feita sobre este assunto. Tanto as normas internacionais quanto a legislação emitida pelas nações buscam aumentar a credibilidade das informações reportadas aos órgãos reguladores, fortalecer os mecanismos preventivos e incentivar a responsabilidade das organizações pelo gerenciamento do risco de fraude. No entanto, várias questões ainda precisam ser legisladas, como a adoção imperativa de tais regulamentações internacionais e a implementação obrigatória de uma unidade de Auditoria Interna independente em todas as empresas que contribuem para gerar valor e fortalecer a transparência nelas.

Palavras-chave: corrupção, padrões internacionais, fraude, globalização, transparência

1. Introducción

Las empresas han sido creadas con la finalidad de obtener el máximo de rentabilidad con el uso eficiente de sus limitados recursos, es decir, buscando la manera de optimizar sus actividades operacionales. Sin embargo, lamentablemente, en muchas ocasiones, han utilizado artilugios contables para lograr esa consecución de beneficios. Maldonado (2016) determina una diferencia entre una situación en que una persona invierte su capital y esfuerzo personales en un negocio para obtener su justa ganancia (empresarios), y otra en que la empresa contrata ejecutivos que se encarguen de administrarla para beneficio de sus accionistas. En estos casos, el administrador pone en juego todas sus habilidades y capacidades gerenciales para que la empresa gane dinero, y ese ejecutivo sea evaluado y remunerado en función de esos resultados económicos, a veces, sin importar el impacto o las

consecuencias de tales actos. Esa búsqueda de eficiencia por parte de las organizaciones ha estado presente desde siempre. Así, por ejemplo, Soto (2016) determina que en la Revolución Industrial se llevó a cabo una transformación económica, social y tecnológica en el Reino Unido a mitad del siglo XVIII; décadas después, se extendió a gran parte de Europa occidental y Norteamérica, y concluyó entre 1820 y 1840. Durante ese proceso, el mundo pasó de una economía rural basada fundamentalmente en la agricultura y el comercio a una economía de carácter urbano, industrializada y automatizada.

Utilizando una óptica positiva, Buscaglia, González, Fumarulo y Prieto afirman que «[...] la globalización está presente en la realidad cotidiana del actuar humano, en todos los aspectos, representando grandes oportunidades para hacer negocios lícitos, haciendo crecer las economías y las oportunidades de desarrollo

para los ciudadanos y las naciones» (2002, p. 2). A partir de ello, realzan los beneficios de este proceso de integración mundial que, entre otras cosas, permite obtener información en línea uniendo a los habitantes de cualquier región y a las sociedades jurídicas, con lo cual desaparece cada vez más el limitante que anteriormente la distancia y las fronteras físicas establecían.

En un ambiente empresarial global cada vez más estandarizado, el cumplimiento normativo resulta imprescindible; de hecho, en la actualidad, iniciar actividades comerciales sin una estrategia claramente definida es una odisea que muy pocos inversionistas, inclusive inexpertos, realizarían. «Por los cambios tecnológicos, las aplicaciones económicas y por la llamada globalización de la economía, las organizaciones han venido evolucionando rápidamente y por ello los riesgos y, por ende, los controles han tenido que modificarse» (Estupiñán, 2006, p. 11). En esa vertiginosa transición carente de controles en la que se han visto inmersas casi sin darse cuenta las compañías, se han generado ambientes propicios para que la delincuencia criminal organizada engendre prácticas corruptas. Entre ellas, resalta el fraude corporativo, con especial referencia a los escándalos mundiales protagonizados por multinacionales como Odebrecht, Worldcom, Enron, Parmalat o Volkswagen. Al respecto, Ryder indica: «el fraude ha emergido recientemente de la sombra de lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo tras varios casos de alto perfil de las actividades fraudulentas de las empresas multinacionales» (2011, p. 1).

Se debe tomar en consideración que las corporaciones transnacionales poseen mucho poder económico y político donde desarrollan sus actividades, ya sea a nivel nacional, regional y mundial. En ciertos casos, incluso, cuentan con la capacidad para manipular información contable y evadir fácilmente controles

establecidos. Los auditores no son culpables de adulterar las cuentas; las cuentas las adulteran los directivos y los administradores de las empresas, y, en este sentido, una de las cuestiones más polémicas y que subyace en el trasfondo de los escándalos financieros es el hecho de que se percibe en ellos una cierta concentración de poder. Específicamente, «En reiterados casos es el poder omnímodo de los mayores accionistas el que fuerza los maquillajes contables» (García y Vico, 2003, p. 29).

Black (2005) determina que individualmente los fraudes de control causan mayores pérdidas que todas las otras formas de delitos contra la propiedad combinadas; por lo tanto, podrían ser calificados como «superdepredadores financieros». Como muestran los recientes casos de fraudes de control, se observa que son crímenes dirigidos por el jefe de Estado o el director general de una compañía que usa la nación o la compañía como un vehículo del fraude. Las olas de fraude de control pueden causar colapsos económicos; dañar y desacreditar instituciones clave vitales para una buena gobernanza política; y, como consecuencia, erosionar la confianza. El elemento determinante del fraude es el engaño: el criminal crea y, luego, traiciona la confianza. El fraude, por ende, es el ácido más fuerte para corroer la confianza. En el caso concreto del fraude de control, la consecuencia es que las instituciones y la confianza se vuelven frágiles —se desmoronan—, lo cual produce un estancamiento económico.

Presentado el entorno actual en que las empresas desarrollan sus actividades, se infiere la necesidad de establecer técnicas de prevención y detección de fraude apropiadas, a cargo de una unidad independiente de aseguramiento que ayude a mermar el riesgo empresarial que incluye dantescas pérdidas financieras por daños irreparables, reputacionales y sociales.

2. Metodología

El presente trabajo de investigación se desarrolló, por un lado, sobre la base de un análisis cuantitativo del impacto económico del fraude en las organizaciones, y, por otro, uno cualitativo de los diferentes estándares internacionales emitidos por organismos mundiales reconocidos que buscan incrementar la credibilidad de la información reportada a los entes reguladores, robustecer mecanismos preventivos y fomentar la responsabilidad de las organizaciones por la gestión del riesgo de fraude. Se utilizaron varias fuentes documentales, especialmente, estudios realizados por firmas internacionales de auditoría especializadas en el tema, así como estudios académicos e investigaciones para determinar dicho impacto. Aunque existe vasto cúmulo de información sobre fraude, el análisis se ha enfocado sobre aquella que establece una relación entre la gestión del riesgo organizacional de fraude y la importancia de la auditoría interna. Esta selección responde a que ello constituye la base del objetivo central de la investigación, que determina la necesidad de adopción de estándares internacionales y la exigencia de su aplicación global debido a diferentes sucesos acaecidos que tienen como constante la actividad criminal. Es necesario acotar que, al tratarse de un estudio cualitativo documental, la técnica del análisis basada en la recopilación de doctrina y normativa internacional es la más idónea.

3. Resultados y discusión

Puesto que el objetivo general que buscó la investigación radica en el análisis de la importancia del rol de Auditoría Interna frente a la gestión del riesgo de fraude, mediante la necesidad de adopción de estándares internacionales y la exigencia de su aplicación global, se procedió al análisis detallado en esta sección.

3.1. Fraude

El fraude es un fenómeno complejo sobre el cual existe un vasto análisis tanto desde lo académico como desde la vivencia operacional propiamente dicha de las organizaciones en las que este fenómeno se presenta cada vez con más frecuencia; a pesar de ello, su estudio aún no está concluido o resuelto, puesto que su esencia es inherente a la naturaleza humana. En relación con ello, García y Humphrey señalan: «La responsabilidad del auditor ante el fraude empresarial es uno de los temas más polémicos y controvertidos existentes en la historia de la auditoría. Durante el último siglo, la función asignada al auditor frente al fraude no ha sido constante» (1995, p. 697). Esta visión o enfoque ha sufrido grandes y múltiples modificaciones, acorde con las diferentes etapas históricas. Se ha adoptado posiciones totalmente contrarias entre sí, especialmente, desde sus inicios hasta nuestros días. Frente a ese contexto, «Es importante acotar que el objetivo del control interno o de cualquier auditoría interna o externa no es detectar fraudes como comúnmente se le solía asociar» (Berbia, 2008, p. 78).

The Institute of Internal Auditors define el fraude de la siguiente manera: «[...] cualquier acto ilegal caracterizado por engaño, ocultación o violación de confianza. Estos actos no requieren la aplicación de amenaza de violencia o de fuerza física. Los fraudes son perpetrados por individuos y por organizaciones para obtener dinero, bienes o servicios, para evitar pagos o pérdidas de servicios, o para asegurarse ventajas personales o de negocio» (2017b, p. 61). Debido a sus diferentes modalidades y metodologías utilizadas para perpetrarlo, el fraude deviene en un concepto legal amplio. En el contexto de la auditoría de estados financieros o auditoría financiera, este se define como un error intencional en los estados financieros. «Las dos principales categorías de fraude son: informes financieros

fraudulentos y malversación de activos» (Arens, Elder y Beasley, 2007, p. 314).

En cuanto a la información financiera fraudulenta, esta es entendida, según el Informe Treadway, como la «[...] conducta intencional o imprudente, ya sea por acción u omisión, que desemboca en la distorsión de estados financieros» (AICPA, 1987, p. 2). La información financiera fraudulenta puede involucrar muchos factores endógenos o exógenos, y tomar muchas formas. Supone una distorsión grave y deliberada de los registros corporativos, como marcas de inventario o transacciones falsificadas, como ventas o pedidos ficticios. Puede implicar, también, una aplicación errónea de principios o normas internacionales de contabilidad. En este turbio proceso, pueden estar involucrados funcionarios de la empresa de cualquier nivel, desde la Alta Dirección hasta niveles operativos. A partir de ello, justamente, nace la importancia de que las organizaciones cuenten con un sistema de control interno integral y robusto; en la medida que, en muchas ocasiones, los controles adoptados e implementados pueden resultar ineficaces ante el fraude, «los altos directivos pueden sobrepasar los controles. Un alto directivo o gerente que busque realizar un gran fraude puede sobrepasar los controles internos establecidos» (Cano, 2006, p. 374).

Para poder entender el complejo esquema de la corrupción en el ámbito organizacional, es necesario diferenciar un acto corrupto de otras actividades nocivas similares. La diferenciación con el fraude radicaría en la *intencionalidad* para obtener un beneficio económico. Dentro de ese marco, la corrupción organizacional de individuos podría ir desde sobornos, distorsión de información financiera, sobreestimación de gastos u horas trabajadas, fraude e —incluso— robo. Cuando la corrupción organizacional se realiza en beneficio de la organización, puede manifestarse

como fraude corporativo, crimen de negocios y desviación del negocio hacia actividades criminales (Arellano, 2017, p. 815).

Tomando en consideración el impacto negativo que genera el fraude en las organizaciones, la participación directa de auditoría interna con un enfoque preventivo no solo resulta muy necesario, sino esencial para mermar las posibilidades que este ocurra o que se generen las condiciones propicias para ello. Es decir, la aplicación de un sistema preventivo siempre será útil para tal fin. Dentro de esta perspectiva, también, es importante la disuasión, puesto que se puede convencer a los funcionarios que no cometan fraude. Sobre este punto, Rozas precisa que «Tanto la prevención como la disuasión son menos costosas que el tiempo y el gasto requerido para la investigación y detección del fraude cuando ya fue cometido» (2009, p. 68).

Para que la prevención sea efectiva, debe entenderse que el sistema de control interno es responsabilidad de todos los miembros de la organización sin tomar en consideración el nivel jerárquico al que correspondan. COSO determina que «[...] un sistema de control interno efectivo requiere algo más que un riguroso cumplimiento de las políticas y procedimientos: requiere del juicio y del criterio profesional. La dirección y el consejo de administración deben utilizar su criterio profesional para determinar el nivel de control que es necesario aplicar» (2013, p. 1).

En cuanto a los individuos que lo perpetran, PricewaterhouseCoopers determina que, detrás de todas estas tipologías de fraude cada vez más habituales en las organizaciones, se esconden defraudadores con las siguientes características (2016, p. 33):

- Forman parte de la estructura interna de las compañías.

- Cometan un fraude como consecuencia de la existencia de un entorno favorable para cometer actos irregulares.
- Son hombres entre los 41 y los 50 años, con estudios superiores y que llevan más de 10 años trabajando en las organizaciones.
- Ocupan un cargo intermedio o son miembros de la Alta Dirección.

En referencia al costo organizacional del fraude calculado en diversas organizaciones a nivel mundial, el estudio de Gee y Button (2015) determina que el porcentaje global de pérdidas en utilidades promedio por fraude es del 5,6%. Entre sus conclusiones, los autores resaltan tres puntos que están claros:

- Las pérdidas por fraude y error se pueden medir, y de manera efectiva.
- Sobre la base de las evidencias, es probable que las pérdidas en cualquier organización y cualquier área de gasto correspondan, por lo menos, con el 3%; probablemente, cerca del 6%; y, posiblemente, más del 10%.
- Con el beneficio de información precisa sobre su naturaleza y extensión, pueden reducirse significativamente (Gee y Button, 2015).

La Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE, 2016) ha realizado una clasificación del fraude y abuso ocupacional que data de 1996, tomando en consideración varios patrones en la forma en que se cometían los ilícitos. Una vez organizados los casos de acuerdo con esos patrones, determinaron que casi todos los esquemas de fraude ocupacional caían en categorías específicas, las cuales atacaban diferentes funciones y operaciones dentro de las organizaciones. Sobre la base de esas categorías, generaron un sistema

completo para clasificar los esquemas de fraude ocupacional a fin de ayudar a las organizaciones a entender sus riesgos de fraude y, consecuentemente, a generar controles antifraude específicos. Son tres los patrones determinados: corrupción, apropiación ilegal de activos y fraude en estados financieros.

El ACFE define al fraude ocupacional como «[...] el uso deliberado de la ocupación para el enriquecimiento personal, mediante el mal uso o desvío de los recursos o activos de la organización contratante» (2016, p. 6). En el sector privado, el perpetrador sustrae a los acreedores de la compañía (entre los cuales se incluyen los trabajadores) y a los accionistas. Un ejemplo clásico es aquel en que el director general lo utiliza para exagerar los beneficios y el patrimonio neto de la organización para darles a los activos de la empresa uso personal a través de mecanismos corporativos aparentemente normales y legítimos (por ejemplo, sueldos, bonos y opciones sobre acciones) (Black, 2005).

El Reporte a las Naciones sobre el abuso y el fraude ocupacional elaborado por la ACFE (2016) provee un análisis de 2410 casos de fraude ocupacional que ocurrieron en 114 países alrededor del mundo, y que fueron investigados entre enero 2014 y octubre 2015. El informe incluye un análisis sobre el costo del fraude y señala el impacto económico del mismo a nivel global. De acuerdo con su análisis, los 2410 casos causaron una pérdida total de más de US\$ 6300 millones (ACFE, 2016). La pérdida media de un caso en particular de fraude ocupacional fue de US\$ 150.000. Considerando que el fraude es costoso y la detección del fraude es compleja, la identificación de métodos para reducir el fraude debería ser de suma importancia para las partes interesadas (*stakeholders*), incluidos accionistas, instituciones financieras y clientes (Fathil y Schmidtke, 2010). Ello implica la creación o fortalecimiento de una unidad independiente que permita

evaluar o implementar de manera oportuna (*ex-ante*) programas de prevención de fraude.

3.2. Gestión del riesgo organizacional de fraude

Nieto (2014) determina que el análisis de riesgos es una herramienta fundamental para confeccionar un programa de cumplimiento normativo eficaz. Sirve precisamente para indicar a la empresa cuáles son las obligaciones legales más importantes a las que está sujeta y dónde se sitúan sus puntos débiles. Igualmente, la complejidad en la elaboración de un programa de cumplimiento normativo depende del tamaño de la empresa y su estructura orgánica funcional. En las economías desarrolladas, es habitual que las compañías se encuentren cotizadas en la bolsa de valores. La robusta regulación en esos mercados de valores y del derecho de esas sociedades obliga a contar con órganos internos, a nivel de unidad administrativa o como nivel asesor mediante comités de auditoría o de riesgos, que deben conectarse con el sistema de cumplimiento normativo. Resulta necesario destacar que, a pesar de existir estándares internacionales que han aterrizado en la formulación de códigos de ética, responsabilidad social empresarial, gobierno corporativo y otros, si existen conflictos de interés en los que primen intereses personales en las relaciones comerciales, el objetivo de controlar el fraude corporativo se torna en extremo complejo, puesto que se pondrían de «[...] manifiesto la fatal atracción y superioridad del poder y la ambición económica frente a los tradicionales — más aparentes que reales— criterios de honorabilidad en el campo profesional y laboral y frente a la ética de los negocios en general» (Carbajo, 2012, p. 289).

Bajo estos preceptos, se entiende la adopción obligatoria del control, la supervisión y la generación de valor en todas las actividades administrativas o inherentes al proceso productivo de las compañías, especialmente,

de aquellas catalogadas como pymes, ya sea mediante la implantación de un departamento o área de Auditoría Interna, o bien con el fortalecimiento de dicha área, que —además de ejercer control en todas y cada una de las actividades y procesos productivos que posee— genere valor a los mismos, y aporte de manera proactiva y eficiente a la Administración de la compañía (De La Torre, 2009, p. 23). El valor en las organizaciones se maximiza cuando «[...] la dirección establece una estrategia y objetivos para encontrar un equilibrio óptimo entre los objetivos de crecimiento y rentabilidad y los riesgos asociados, además de desplegar recursos efectiva y eficientemente a fin de lograr los objetivos de la entidad» (COSO, 2005, p. 3).

En ese contexto, entra a colación la auditoría interna. The Institute of Internal Auditors define la auditoría interna como una «[...] actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno» (2017a). Ello implica que esta unidad debe proveer aseguramiento a la organización respecto a si los controles que tienen implementados son apropiados en función del apetito de riesgo que posee la organización. En otras palabras, la auditoría interna debería proporcionar un aseguramiento objetivo al consejo de Administración y a la Gerencia en cuanto a si los controles antifraude son suficientes para los riesgos de fraude identificados, y asegurar que estos se encuentren funcionando con eficacia.

Los auditores internos pueden revisar la amplitud e idoneidad de los riesgos, especialmente, aquellos con respecto a la evasión de controles por parte de la Gerencia (IIA, 2008). En relación con ello, Halbouni (2015)

señala que las unidades de Auditoría Interna son fundamentales para prevenir el fraude: constituyen la fuerza central para descubrir o limitar la apropiación indebida de activos y los esquemas de corrupción. A pesar del hecho de que los auditores internos no siempre supervisan los programas de prevención de fraude, es lógico que participen en la gestión del riesgo organizacional de identificación de dichos riesgos, y en el diseño de programas de monitoreo y supervisión para reducirlos.

La importancia que una organización incorpore a sus actividades una unidad de auditoría interna constituye un indicio del compromiso que tiene la organización para realizar un control interno efectivo y un manejo del riesgo de fraude. Los auditores internos pueden realizar auditorías proactivas con el fin de buscar casos de malversación de activos y de presentación de información falsa. Esto puede incluir el uso de técnicas de auditoría asistidas por computador (TAAC), incluida la minería de datos (*data mining*), con el fin de detectar tipos particulares de fraude. Pueden, también, aplicar procedimientos analíticos y de otra índole, que les permita encontrar rubros inusuales, y llevar a cabo análisis detallados de cuentas y transacciones de alto riesgo para identificar un posible fraude (IIA, 2009).

Con respecto a ello, Kagermann, Kinney, Kuting y Weber (2007) determinan que los fundamentos de auditoría interna deben proporcionar una base sólida para el concepto general resultante. Las reglas contenidas en el código de conducta proporcionan el marco para todas las actividades significativas realizadas por auditoría interna para garantizar el cumplimiento en particular y el gobierno corporativo en general. Deben incluirse las pautas para cumplir con numerosas leyes, normativas, actos y regulaciones. Todas estas pautas deben almacenarse en una base de datos en formato de texto, así como tablas de verificación para documentar

el grado de cumplimiento. En este sentido, además, puede haber enlaces basados en el sistema entre las tablas de verificación y los tipos de auditoría individuales, de modo que se pueda proporcionar simultáneamente evidencia de que las reglas definidas allí se han implementado realmente en el sistema.

«Los controles antifraude son aquellos diseñados por la administración para prevenir, detectar y/o corregir los fraudes» (IFAC, 2007, p. 12). Si bien de acuerdo con la capacidad que tiene la Administración para eludir los controles estos pueden no prevenir que ocurra el fraude, al menos, pueden actuar como elementos disuasivos y hacen más difícil cometerlo. A continuación, se mencionan algunos ejemplos típicos:

- Políticas y procedimientos que proveen aseguramiento (*accountability*) adicional, tales como las aprobaciones firmadas de las entradas en registros contables
- Controles de acceso mejorados para los datos y las transacciones sensibles
- Alarmas silenciosas
- Reportes de discrepancia y excepción
- Rastros de auditoría
- Planes de contingencia por fraude
- Procedimientos de recursos humanos, tales como identificación/monitoreo de individuos con potencial de fraude anterior-promedio (por ejemplo, un estilo de vida excesivamente lujoso)
- Mecanismos para reportar anónimamente los fraudes potenciales

Los riesgos de fraude y la capacidad de la Administración para anular el control interno están presentes en

todas las organizaciones. El principal responsable del diseño, implementación y mantenimiento del control interno es el consejo de Administración (directorio), seguido de la Gerencia, por lo que la entidad siempre está expuesta al peligro de que la Administración anule los controles, ya sea en una entidad pública, privada, sin fines de lucro o gubernamental. Cuando la oportunidad de anular el control interno se combina con poderosos incentivos para cumplir con los objetivos contables, la Alta Dirección puede participar en informes financieros fraudulentos (AICPA, 2016). Por ello, «[...] el comportamiento de la administración puede tener un gran impacto en las percepciones externas de la identidad de una organización» (Sitorus y Scott, 2009, p. 288). La Administración puede anular los controles para declarar de manera errónea intencionalmente la naturaleza, y la oportunidad de los ingresos u otras transacciones, mediante tres estrategias. En primer lugar, puede registrar acontecimientos o transacciones de negocios ficticios, o cambiar el momento del reconocimiento de transacciones legítimas, particularmente, aquellas registradas cerca del final del período contable. En segundo lugar, puede establecer o revertir reservas para manipular resultados; incluso, intencionadamente, las suposiciones y los juicios sesgados utilizados para estimar saldos de cuentas. Finalmente, puede alterar registros y términos relacionados con transacciones significativas o inusuales.

Todas las organizaciones están sujetas a riesgos de fraude. Es imposible eliminar totalmente el fraude en todas las organizaciones. Sin embargo, se han establecido principios con la finalidad de que el fraude sea prevenido o detectado de manera oportuna y se cree un efecto robusto de disuasión del fraude. Por ejemplo, COSO (2016) ha emitido cinco principios en la gestión del riesgo organizacional de fraude:

- La organización establece y comunica un programa de gestión del riesgo de fraude que demuestra las expectativas de la Junta Directiva y la Alta Dirección, y su compromiso con la alta integridad y valores éticos en relación con la gestión de control de riesgo de fraude.
- La organización realiza evaluaciones exhaustivas en la gestión del riesgo de fraude para identificar esquemas y riesgos específicos de fraude, evaluar su probabilidad e impacto, evaluar las actividades de control de fraude existentes y ejecutar acciones para mitigar los riesgos residuales de fraude.
- La organización selecciona, desarrolla e implementa actividades preventivas y de detección de fraude para mitigar el riesgo de que ocurran eventos de fraude o que no sean detectados de una manera oportuna.
- La organización establece un proceso de comunicación para obtener información sobre potenciales fraudes, e implementa un enfoque coordinado para la investigación y la acción correctiva para abordar el fraude apropiadamente y de forma oportuna.
- La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas para determinar si cada uno de los cinco principios de gestión del riesgo de fraude está presente y funcionando. Además, comunica las deficiencias de manera oportuna del Programa de Gestión del Riesgo de Fraude a las partes que son responsables de tomar medidas correctivas, incluidas la Gerencia *Senior* y la Junta Directiva.

Si bien en el desarrollo de este estudio se ha analizado en gran medida principios aplicables al sector privado, que es en el cual las organizaciones desarrollan sus actividades, el fenómeno del fraude también está presente en el sector público. Así, el U.S. Government

Accountability Office (GAO) acota que «[...] el objetivo de la gestión del riesgo de fraude es asegurar la integridad del programa mediante la mitigación continua y estratégica de la probabilidad y el impacto del fraude» (2015, p. 5). En función de dicho objetivo, determina que las actividades de control crítico para gestionar los riesgos de fraude se dividen en tres categorías generales: prevención, detección y respuesta. Estas categorías son interdependientes y se refuerzan mutuamente. A partir de ello, GAO ha desarrollado un marco de referencia para la gestión de riesgo de fraude en programas federales estableciendo cuatro componentes:

- **Compromiso:** Comprometerse a combatir el fraude mediante la creación de una cultura organizativa y una estructura conducentes a la gestión del riesgo de fraude
- **Evaluación:** Planificar las evaluaciones regulares del riesgo de fraude y evaluar los riesgos para determinar un perfil de riesgo de fraude
- **Diseño e implementación:** Diseñar e implementar una estrategia con actividades de control específicas para mitigar los riesgos de fraude evaluados y colaborar para ayudar a asegurar una implementación efectiva
- **Evaluación y adaptación:** Evaluar los resultados utilizando un enfoque basado en riesgos y adaptar las actividades para mejorar la gestión del riesgo de fraude

4. Conclusiones

El fraude causa impactos negativos en todas las organizaciones no solo de orden económico, sino también reputacional y social, tanto en el sector público como en el sector privado. La teoría del fraude de control

explica por qué los fraudes causan pérdidas tan desproporcionadas. En el sector privado, cualquier individuo que lo comete es el perpetrador. Cuando se utiliza a la nación como un vehículo de fraude, se le denomina *cleptocracia*. Se pueden clasificar los fraudes de control del sector privado por la naturaleza de la víctima principal intencionada del fraude. En este sector, el perpetrador sustrae los bienes a los acreedores de la compañía (que incluyen a los trabajadores) y a los accionistas (Black, 2005).

La función de control es una de las dimensiones más relevantes de la estructura de gobierno corporativo de las organizaciones. Integra en su ámbito el control interno, cuya amplitud en su misión abarca objetivos, planes estratégicos, políticas, procedimientos, procesos, sistemas, actividades, funciones, proyectos, iniciativas y emprendimientos de todos los tipos y en todos los niveles de una organización. Entre ellos, se incluyen aquellos intangibles que influyen la cultura organizacional (Montenegro, Oliveira y Lopes, 2018), para lo cual resulta necesaria esa interacción (con énfasis en la supervisión) que debe ejercer la unidad de Auditoría Interna con todos los miembros de la organización.

La prevención que debe ser diseñada de manera global por Auditoría Interna desempeña una función vital dentro de la gestión de riesgo de fraude, pues, si bien los principios, políticas, procedimientos adoptados no aseguran de manera fehaciente que este no ocurra, promueve en toda la organización una cultura positiva de los valores éticos y difunde los graves impactos de toda índole que podrían suceder si se presentasen. Este proceso de integridad es muy importante en todos los niveles jerárquicos y de dirección para aumentar la conciencia de las consecuencias de la corrupción, mejorar la comprensión de algunos de los principios éticos aplicables, pero también cultivar un

ethos general que involucre auténticos compromisos morales, los derechos humanos y las preocupaciones ambientales, en los negocios y en la política (Roy y Singer, 2006). La visión empresarial típica, según la cual no se implementa acciones preventivas en torno al fraude en tanto no ocurran los nefastos eventos, es muy común, sin considerar que «[...] en el contexto económico actual, no tener en cuenta los beneficios financieros de hacer reducciones relativamente fáciles de las pérdidas de fraude y error parece temerario» (Gee y Button, 2015, p. 11).

Si bien la auditoría a los estados financieros emite una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, esta normativa se está ampliando, y abarcando tópicos y temáticas inherentes a la correcta administración de riesgos: «en los últimos años algunos países están exigiendo dentro de la auditoría financiera, la opinión sobre el control interno financiero, lo cual constituye un acercamiento a la auditoría integral» (Blanco, 2012, p. xvi). Existen estándares internacionales que han sido emitidos por organismos mundialmente reconocidos como principios y marcos de referencia que coadyuvan a que la gestión del riesgo de fraude sea adoptada con una visión proactiva, lo cual minimiza el impacto que pudiera generarse. «El resultado de la correcta aplicación por parte de las organizaciones de estándares internacionales, mediante una unidad independiente de aseguramiento y consulta, trae como resultado que exista mayor transparencia en el accionar operativo y confiabilidad en la información remitida» (De La Torre, 2017, p. 123). De hecho, se ha emitido variada normativa de reciente data por organismos internacionales para su aplicación, tanto en el sector público como en el sector privado, que debería ser de obligatoria implementación (como, por ejemplo, la literatura sobre gobierno corporativo emitida por

la OECD, códigos de conducta, ISO 37001, AS/NZS, entre otros). Su finalidad no solamente radica en proveer de un nivel de aseguramiento adecuado en las organizaciones, precepto que va en línea con el espíritu de auditoría interna, sino que también aporta en la generación de valor. De esta manera, afronta técnicamente los riesgos de fraude y contribuye con el cumplimiento de los objetivos institucionales que radican en la consecución de rentabilidad.

Referencias bibliográficas

- American Institute of Certified Public Accountants AICPA (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Treadway Commission. Nueva York: AICPA. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants AICPA (2016). *Management override of internal control: The Achilles' Heel of fraud prevention*. Nueva York: AICPA. Consulta: 30 de abril de 2018. http://www.aicpa.org/ForThePublic/AuditCommitteeEffectiveness/DownloadableDocuments/achilles_heel.pdf
- Arellano, D. (2017). Corrupción como proceso organizacional: Comprendiendo la lógica de la desnormalización de la corrupción. *Contaduría y Administración*, 62, 810-826. Consulta: 15 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1016/j.cya.2016.01.005>
- Arens, A., Elder, R. y Beasley, M. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. México: Pearson.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2016). *Reporte a las naciones sobre el abuso y el fraude ocupacional*. Austin: ACFE. Consulta: 17 de abril de 2018. http://acfe-mexico.com.mx/archivos/Reporte_Naciones_2016_esp.pdf
- Berbia, P. (2008). *Evaluación eficaz del sistema de control interno*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

- Black, W. K. (2005). When fragile becomes friable: Endemic control fraud as a cause of economic stagnation and collapse. En *White Collar Crimes: A Debate* (pp. 162-178). Hyderabad, India: The ICAI University Press. Consulta: 5 de mayo de 2018. <http://ssrn.com/abstract=1536528>
- Blanco, Y. (2012). *Auditoría integral: normas y procedimientos*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Buscaglia, E., González, S., Fumarulo, S. y Prieto, C. (2002). Delincuencia organizada y terrorismo: Su combate a través de la Convención de Palermo. *Revista Universitaria*, 1(1), 1-9. Consulta: 5 de mayo de 2018. <http://ssrn.com/abstract=946943>
- Cano, M. (2006). Auditoría forense aplicada en investigaciones de corrupción administrativa. *Control interno y fraudes* (pp. 343-357). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Carbajo, F. (2012). Corrupción en el sector privado (I): La corrupción privada y el derecho privado patrimonial. *Iustitia*, 10, 281-342. Consulta: 5 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.15332/iust.v0i10.885>
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (2005). *Administración de riesgos corporativos. Marco integrado*. Jersey City: COSO.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (2013). *Control interno. Marco integrado. Resumen ejecutivo*. Jersey City: COSO.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (2016). *Fraud Risk Management Guide. Executive summary*. Jersey City: COSO. Consulta: 17 de abril de 2018. <https://www.coso.org/Documents/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>
- De La Torre, M. (2009). Introducción a la auditoría interna. *El Emprendedor*, 3(5), 22-25.
- De La Torre, M. (2017). Responsabilidad social corporativa y auditoría interna, una exigencia global imperativa. *Revista Metanoia*, 3(3), 113-126.
- Estupiñán, R. (2006). *Control interno y fraudes*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Fathil, F. y Schmidtke, J. (2010). The relation between individual differences and accountants' fraud detection ability. *International Journal of Auditing*, 14(2), 163-173. Consulta: 17 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00412.x>
- García, M. A. y Humphrey, C. (1995). La auditoría y el fraude: algunas consideraciones internacionales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24(84), 697-725. Consulta: 18 de abril de 2018. http://aecea.es/old/refc_1972-2013/1995/84-4.pdf
- García, M. A. y Vico, A. (2003). Los escándalos financieros y la Auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, 7. Consulta: 17 de abril de 2018. https://www.researchgate.net/profile/Maria_Garcia_Benau/publication/28061516_Los_escandalos_financieros_y_la_auditoria_perdida_y_recuperacion_de_la_confianza_en_una_profesion_en_crisis/links/00b7d5229bec968478000000.pdf
- Gee, J. y Button, M. (2015). *The financial cost of fraud 2015. What the latest data from around the world shows*. Londres: PKF Littlejohn LLP. Consulta: 18 de abril de 2018. <http://www.pkf.com/media/31640/PKF-The-financial-cost-of-fraud-2015.pdf>
- Halbouni, S. S. (2015). The role of auditors in preventing, detecting, and reporting fraud: The case of the United Arab Emirates (UAE). *International Journal of Auditing*, 19(2), 117-130. Consulta: 18 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1111/ijau.12040>
- <http://www.gao.gov/assets/680/671664.pdf>
- International Federation of Accountants (IFAC) (2007). *Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las pymes*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Kagermann, H., Kinney, W., Kuting, K. y Weber, C.-P. (2007). *Internal audit handbook*. Berlin: Springer.

- Maldonado, M. (2016). *Revolución contable: Para la justicia social y la protección ambiental*. Quito: Milton K. Maldonado. Consulta: 5 de mayo de 2018. <http://liderazgoyriesgos.com/Revolucion.html>
- Montenegro, T. M., Oliveira, L. y Lopes, M. S. (2018). A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: Uma percepção endógena. *Innovar*, 28(68), 51-66. Consulta: 5 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.15446/innovar.v28n68.70471>
- Nieto, A. (2014). El cumplimiento normativo. En *Manual de cumplimiento normativo y responsabilidad penal de las personas jurídicas* (pp. 25-48). Valencia: Tirant Lo Blanch.
- PricewaterhouseCoopers (2016). *Encuesta sobre fraude y delito económico 2016. Resultados en España*. Madrid: PwC. Consulta: 5 de mayo de 2018. <https://www.pwc.es/es/publicaciones/transacciones/assets/pwc-forensic-encuesta-fraude-empresarial-y-delito-economico-2016-spain.pdf>
- Roy, A. y Singer, A. (2006). Reducing corruption in international business: Behavioural, managerial and political approaches. *Journal of Economic & Social Policy*, 2(10), 3-24. Consulta: 5 de mayo de 2018. <http://dro.deakin.edu.au/view/DU:30020913>
- Rozas, A. E. (2009). Auditoría forense. *Quipukamayoc*, 16(32), 67-93. Consulta: 5 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.15381/quipu.v16i32.4825>
- Ryder, N. (2011). *Financial crime in the 21st century*. Northampton: Edward Elgar.
- Sitorus, T. y Scott, D. (2009). Integrated fraud risk factors and robust methodology: A review and comment. *International Journal of Auditing*, 13(3), 281-297. Consulta: 7 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00398.x>
- Soto, B. (2016). La auditoría y las TI. El futuro de la auditoría. *Revista Contaduría Pública*, 44(523), 44-47. Consulta: 7 de mayo de 2018. http://www.anfeca.unam.mx/docs/publicaciones/revistacp/revistacp_201603.pdf
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2008). *Gestión del riesgo organizacional de fraude: una guía práctica*. Florida: The IIA.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2009). *Auditoría interna y fraude*. Florida: The IIA.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017a). Definition of Internal Auditing. *The Institute of Internal Auditors*. Consulta: 7 de mayo de 2018. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017b). *Marco internacional para la práctica profesional de la auditoría interna*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- U.S. Government Accountability Office (2015). *A framework for managing fraud risks in federal programs*. Washington, DC: GAO. Consulta: 20 de abril de 2018.

Fecha de recepción: 24 de enero de 2018

Fecha de aceptación: 12 de abril de 2018

Correspondencia: cdelatorre@uce.edu.ec

Sistemas de Control Administrativos: el uso del *Stage-Gate Process* en un ambiente de innovación

Miguel Gil Robles

Escuela de Negocios
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Tecnológico de Monterrey

El objetivo de esta investigación es entender cómo funcionan los Sistemas de Control Administrativos (SCA) en un contexto de innovación. Utilizando el método de estudio de caso, se analiza la evolución de un SCA basado en las características del *Stage-Gate Process* (Cooper, 1990), que fue implementado en una pequeña empresa especializada en el desarrollo de aplicaciones móviles con operaciones en Guadalajara, México. El estudio concluye que, debido al tamaño de la empresa, el SCA evolucionó para utilizar controles informales que favorecieran la innovación en el desarrollo de los productos.

Palabras clave: Sistema de control administrativo, *stage-gate process*, innovación.

Management Control Systems: The use of the Stage-Gate Process in an environment of innovation

The objective of this research is to understand how the Management Control Systems (MCS) perform in a context of innovation. Using the case study method, this study analyze the evolution of a MCS based on the characteristics of the Stage-gate process (Copper, 1990), which was implemented in a small company specialized in the development of mobile applications with operations in Guadalajara, Mexico. The study concluded that, due to the size of the company, the MCS evolved to use informal controls that favored innovation in the development of the products.

Keywords: Management control system, stage-gate process, innovation.

Sistemas de Controle Gestão: O uso do Stage-Gate Process em um ambiente de inovação

O objetivo deste trabalho de investigação é compreender como os Sistemas de Controle de Gestão (SCG) atuam em indústrias inovadoras. Utilizando o método de estudo de casos, analisamos a evolução de um SCG baseado nas características do processo Stage-gate (Cooper, 1990), que foi implementado numa pequena empresa especializada no desenvolvimento de aplicativos móveis com operações em Guadalajara, México. O estudo conclui que, devido à dimensão da empresa, os SCG evoluíram de forma a incorporar controles informais que favorecem a inovação no desenvolvimento de produtos.

Palavras-chave: Sistema de controle de gestão, processo stage-gate, inovação.

1. Introducción

Actualmente, existe una corriente en la literatura contable que asegura que los Sistemas de Control Administrativo (SCA) afectan negativamente el desarrollo de nuevos productos, debido a que limitan la innovación. Esta postura presupone que, si se establece un SCA formal y estricto para supervisar el desarrollo de un producto, la innovación se verá truncada. Siguiendo la misma lógica, si se opta por no implementar un SCA para favorecer a la innovación entonces, los administradores no tendrán herramientas para supervisar el desarrollo de los productos (Dávila, 2008). Una nueva corriente académica ofrece una alternativa al conflicto anterior. Esta establece que, si el SCA es diseñado bajo ciertas especificaciones, la innovación y el control pueden existir en el desarrollo de nuevos productos. Esta segunda propuesta ha ganado terreno en el debate. Desde entonces, se ha creado diversos modelos con técnicas de implementación de SCA que buscan mantener el balance entre innovación y control. Una de las propuestas más conocidas es el *Stage-Gate Process* (Cooper, 1990). Dicho modelo de implementación de SCA ha sido usado por diversas empresas desde hace, al menos, dos décadas (Rajeshwari, 2017).

El presente artículo utiliza un estudio de caso de una pequeña empresa de desarrollo de *software* mexicana, cuyo SCA se basa en las características que propone el *Stage-Gate Process*. Dicho caso es un excelente ejemplo para realizar una reflexión teórica y empírica sobre los SCA en empresas con un alto grado de innovación. La evidencia que se desprende del estudio es nueva, puesto que la literatura actual prácticamente ignora a las empresas pequeñas y de países en desarrollo, lo cual es una gran oportunidad para poner a prueba los supuestos que maneja la literatura actualmente (Tua Pereda, 2012).

La estructura del artículo es la siguiente. En la siguiente sección, se presentan los debates teóricos y metodológicos que existen en la literatura. Posteriormente, se discute la metodología usada. Después, se desarrolla el estudio de caso de la empresa en cuestión. En la penúltima sección, se plantea una reflexión teórica basada en la evidencia que se documentó en el estudio de caso.

2. Marco referencial

Algunos investigadores aseguran que los SCA afectan negativamente el desarrollo de nuevos productos, especialmente, en las industrias que presentan un alto nivel de incertidumbre en cuanto a la factibilidad del desarrollo del producto (Dávila, 2000; Dextre Flores y Del Pozo Rivas, 2012). Dichos autores argumentan que los SCA son muy rígidos y no permiten que la innovación sea característica en el desarrollo del producto. Además, aseguran que las diversas métricas y reportes generan que el equipo de desarrollo no dedique suficiente tiempo a las actividades de innovación que exige el producto, y, por el contrario, se enfocan en actividades contables y administrativas para satisfacer los requerimientos del SCA. Sin embargo, otros académicos no están de acuerdo con lo anterior, y proponen que los SCA pueden ayudar a que los administradores mantengan el control de los proyectos y, aun así, la innovación no se pierda. Para poder lograr lo anterior, aseguran que es necesario diseñar los SCA de una manera específica para poder abordar el tema de la innovación de manera adecuada (Ahrens y Chapman, 2007; Collier, 2005; Dávila y Foster, 2008; Ditillo, 2004).

La definición formal de los SCA ha cambiado a lo largo de los años y cada autor le da una connotación diferente al término (Collier, 2005); no obstante, hay características que los SCA comparten a lo largo del tiempo y

en las que coinciden los puntos de vista de cada uno de los investigadores (Chenhall y Morris, 1986; Dávila y Foster, 2005; Gordon y Narayanan, 1984; Gupta y Wilemon, 1990; Kaplan, 1983). Dichas características son las siguientes: (i) indicadores económicos y financieros que reflejen el desempeño de los productos que se están desarrollando, (ii) actuales y potenciales clientes, (iii) competidores clave, (iv) información no financiera relacionada con el desarrollo del producto, y (v) mecanismos sociales informales que ayuden al control administrativo en el desarrollo de los productos. Para el presente artículo, el último punto es sumamente importante, pues los supuestos ontológicos de los que parte la investigación apuntan a que el SCA existe gracias a la interacción social entre los actores (en la metodología, se explicará más detalladamente).

En una perspectiva general sobre la definición de SCA, se encuentra un debate, dentro del cual algunos autores aseguran que los SCA deberían usar herramientas formales, financieras y técnicas con el objetivo de construir una evaluación objetiva sobre el desempeño de los productos (Brownell, 1985; Hayes, 1977). En contraste, otras investigaciones sugieren que los SCA deben basarse en métricos, y reportes cualitativos y subjetivos, puesto que aseguran que un carácter tan formal y numérico genera que mucha información importante pase sin ser capturada por el SCA (Abernethy y Brownell, 1997; Ouchi, 1979; Rockness y Shields, 1984). Después de mantener este debate por algunos años, los últimos trabajos de investigación presentan una propuesta que queda en un punto medio entre los dos extremos planteados al inicio. Esta idea contemporánea acerca de qué herramientas debería usar un SCA propone que es necesario incluir ambos métricos, tanto los objetivos y numéricos, como los subjetivos y cualitativos (Dávila y Foster, 2008; Ditillo, 2004; Granlund y

Taipaleenmäki, 2005). El presente artículo se basa en la perspectiva más contemporánea, debido a que esta se adecúa a los objetivos de investigación (Dextre Flores y Del Pozo Rivas, 2012). Sorprendentemente, existen muy pocas investigaciones que logran identificar cómo afecta el desarrollo de los productos el utilizar ambos tipos de herramientas de control (González Castro, 2017). Algunas investigaciones solo se enfocan en identificar si las herramientas son numéricas o cualitativas, pero ninguno se adentra en explicar cuál es el efecto que tienen en el desarrollo del producto (Martín y Mancilla, 2010).

Otro debate que está presente en la literatura discute la evolución de los SCA. La visión más antigua espera que los cambios a los SCA se den de una manera evolutiva, es decir, que se vayan dando poco a poco y no se espera que haya cambios significativos de un momento a otro (Dávila y Foster, 2007; Granlund y Taipaleenmäki, 2005). En contraposición, otros académicos creen que los cambios en los SCA se dan de manera repentina y se pueden identificar ciclos en los cuales hay un momento de crisis que hace necesario que haya un cambio de grandes dimensiones. La razón de estas crisis puede deberse a que la estructura del SCA así lo exige (Gordon y Narayanan, 1984) o porque es la naturaleza de las empresas entrar en crisis administrativas (Cardinal, Sitki y Long, 2004). El actual estudio se inclina hacia la perspectiva de que los cambios se dan de manera cíclica, pues es en la que se basa el marco teórico con el que se busca explicar el caso de estudio (Cooper, 1990).

Recientemente, algunos autores han propuesto modelos de diseño e implementación de los SCA que permitan tener un balance entre innovación y control. Uno de los modelos más exitosos y populares en la academia es el *Stage-Gate Process* (Cooper, 1990). Dicho modelo sugiere que, al tener un proyecto con

alta incertidumbre, es muy difícil valorar todo el proyecto en un momento aislado. Si los SCA siguieran una perspectiva tradicional y buscaran valorar los productos basándose en flujos de efectivo o medidas de retorno de inversión, el equipo de investigación y desarrollo estaría limitado a hacer cambios, pues los presupuestos serían inflexibles. Lo que propone Cooper con el *Stage-Gate Process* es dividir el proyecto en etapas más pequeñas, que se puedan medir y evaluar fácilmente en lugar de tener que hacerlo para todo el proyecto completo. Originalmente, Cooper (1990) propuso crear *stages* en el desarrollo del producto, que se medirían y evaluarían de manera individual. Al final de cada *stage*, habría un *gate* que revisaría el desempeño del producto y le daría paso al siguiente *stage*, o detendría el desarrollo del producto si los indicadores reflejaran un pobre desempeño.

Diferentes académicos han adoptado el *Stage-Gate Process* como marco teórico para soportar sus investigaciones. Por ejemplo, Grönlund, Rönnerberg y Frishammar (2010) realizaron un estudio sobre una empresa petrolera que está usando un SCA basado en el *Stage-gate Process*. Los investigadores realizaron 24 entrevistas en la compañía para entender cómo se diseñó el SCA; cómo evolucionó; y, finalmente, cómo el SCA ayuda o interfiere con el modelo de *open innovation* que maneja la empresa en su área de investigación y desarrollo. Como resultado, los autores encontraron que el sistema se tuvo que adaptar para poder funcionar en el ambiente de *open innovation*, pero, aun con los cambios, el SCA mantiene características muy similares a las planteadas en el *Stage-Gate Process*. Además, los autores argumentan que los cambios en el SCA se dieron de manera cíclica y fueron ocasionados por una crisis administrativa.

El artículo refuerza los puntos de vista más aceptados sobre los SCA. Los autores utilizaron una empresa

relativamente grande para el estudio, que es subsidiaria de otra empresa petrolera aún más grande. En este caso, se entiende que los cambios en los SCA no se pueden hacer a discreción; por el contrario, es necesario que se autoricen desde el *holding*. Asimismo, las entrevistas semiestructuradas realizadas en la empresa se enfocaban bastante en los procesos cuantitativos del SCA y casi no abordaban los aspectos cualitativos que también apoyaron al SCA. Si bien el no tomar en cuenta esos elementos delimita las contribuciones al contexto en el que se llevó a cabo el estudio, permite reflexionar para que otros estudios los tomen en cuenta.

Collier (2005) utiliza también el *Stage-Gate Process* en su estudio de caso; sin embargo, sus conclusiones son diferentes. Collier analiza una empresa multinacional de empaques establecida en Inglaterra, que, al inicio, utilizó un SCA bastante informal, pues no existían manuales ni métricas formales. Conforme fueron surgiendo problemas de control administrativo, el sistema evolucionó y el SCA fue adoptando características del *Stage-Gate Process*. La investigación concluye que las características del SCA que, al inicio, ayudaban a ganar control sobre los proyectos, poco a poco, fueron decayendo, debido a que el sistema era demasiado formal y eliminaba la posibilidad de identificar procesos sociales en el SCA que apoyaran el control administrativo. Esta es una de las principales críticas planteadas hacia *Stage-Gate Process*. Los académicos aseguran que es tan formal en su estructura que hasta los procesos de interacción social entre los empleados se tienen que formalizar en esos *stages* y, después, evaluarse en los *gates* (Conforto y Amaral, 2016).

El marco teórico tiene varios supuestos que permiten identificar vacíos en la literatura. Por ejemplo, parece que el sistema puede ser adoptado por cualquier organi-

zación que desarrolle productos, pero no hay artículos que estudien pequeñas empresas (Slater, Mohr y Sen Gupta, 2014). Tampoco, se plantea una distinción del marco macroeconómico en el que se basa la empresa, por lo que se puede suponer que no importa si esta se encuentra en un país desarrollado o en uno en vías de desarrollo (Špaček y Vacík, 2016). Tampoco, hay investigaciones que describan el *Stage-Gate Process* en un país en desarrollo. Son pocos los estudios que se adentran en encontrar a los actores involucrados en la evolución de los SCA; la mayoría de los estudios se enfocan en los cambios como si dependieran totalmente de la administración de la empresa. Estas dudas que quedan después de estudiar la literatura son las que inspiraron a la pregunta de investigación del presente artículo: ¿Cómo funciona un SCA basado en los principios del *Stage-Gate Process* en una pequeña empresa de desarrollo de *software* mexicana?

3. Metodología

El objetivo del presente artículo no es solamente utilizar conceptos teóricos para entender un fenómeno empírico, sino también identificar características del fenómeno que no puedan ser explicadas por dichos conceptos para poder proponer una contribución teórica (Lukka, 2010). Para lograr identificar elementos específicos de un fenómeno, es necesario utilizar el estudio de caso (Yin, 1981). Otra razón por la cual es necesario usar el estudio de caso es porque hay muy poco en la literatura sobre las empresas que estudia el presente artículo; es casi inexistente la literatura de SCA e innovación para pequeñas empresas en países en desarrollo (Gomes, 2016). En particular, el estudio de caso es exploratorio, puesto que, por las características empíricas, es un área nueva para la investigación en el tema; a la vez, es también explicativo, en la medida que busca entender cuáles son las razones por las que

las cosas ocurren dentro de los SCA (Ryan, Scapens y Theobald, 2002; Yin, 1981).

Los supuestos ontológicos de la investigación (nominalismo) reafirman la importancia de las interacciones sociales para que el SCA exista. En el mismo sentido, los supuestos epistemológicos de la investigación (antipositivismo) obligan a que las conclusiones sean interpretaciones de los fenómenos y no solo se presente evidencia empírica (Burrell y Morgan, 2017). Sobre esa base, se puede asegurar que el método de estudio de caso satisface los supuestos filosóficos de la investigación; los métodos cuantitativos o mixtos descansan sobre supuestos filosóficos diferentes a los de la actual investigación.

Para recabar la información, fue necesario realizar entrevistas en persona, en las cuales estuvo presente el investigador. La mayoría de las entrevistas se llevaron a cabo en el lugar donde se ubicaba la empresa. Para complementar la información que se obtenía de las entrevistas, el investigador documentó evidencia física y digital, como archivos en los que se describe las herramientas del SCA, o reportes reales sobre el desempeño de los trabajadores y de los productos. En total, se realizaron 24 entrevistas a empleados, administradores y líderes de proyecto. En promedio, estas duraron 50 minutos y se documentó aproximadamente 50 páginas de información referente al SCA. Este proceso para recabar la información duró aproximadamente seis meses.

La empresa del estudio de caso actual se encuentra en la ciudad de Guadalajara (México) y, para el momento de la investigación, tenía casi cuatro años de haber sido fundada. El capital de la compañía era 100% mexicano y tres socios la controlaban. Además, para el momento de la investigación, la empresa contaba con una fuerza laboral de aproximadamente 35 personas,

entre los cuales había programadores, desarrolladores de *software*, artistas visuales, un abogado, un administrador y un contador. Las actividades de la empresa eran principalmente dos; la más importante era el desarrollo de aplicaciones móviles, que podían ser videojuegos, aplicaciones de entretenimiento y aplicaciones sobre pedido de algún cliente en específico. La segunda actividad consistía en el desarrollo de páginas web. El desarrollo de una aplicación tenía una duración promedio de cuatro meses. Durante este tiempo, el producto pasaba desde la fase de planeación hasta la fase de venta.

4. Estudio de caso

Gracias a la información obtenida en las entrevistas, se puede entender cómo se divide el proceso en etapas. La primera etapa del desarrollo consistió en crear la idea de la aplicación; esta etapa inicial servía para plantear y aterrizar las ideas que se tenían en algo más estructurado. Generalmente, en esta, participaban los empleados de mayor rango en la empresa, debido a que, a partir de su criterio, identificaban alguna idea factible a desarrollar y la presentaban en un documento formal. Uno de los artistas creativos de primera línea mencionó: «A nosotros nos llegaban las ideas de los de arriba y teníamos la posibilidad de dar alguna retroalimentación con base en lo que nosotros pensemos. De ahí, los Project Leaders mandan el documento oficial para que los socios lo revisen y le den el visto bueno o lo rechacen» (Gil, 2015b). De este modo, se observa que el *gate* de la primera etapa es la revisión del documento formal presentado y los *gate keepers* son los socios de la empresa.

Al respecto, uno de los líderes de proyectos señaló: «El documento formal debería de contener detalles sobre la idea visual y artística de la aplicación. [...] pero lo que más importaba era mencionar cuánto

tiempo tomaría el desarrollo de la aplicación y la justificación por la que creíamos que sería un buen producto» (Gil, 2015c). A partir de ello, se puede identificar que, para poder llegar al *gate*, era necesario preparar un documento formal con información relevante del proyecto. Lo más importante era estar consciente del tiempo que llevaría en desarrollar el videojuego. Sobre este punto, uno de los socios explica: «Para la empresa, el gasto más fuerte son sus trabajadores; entonces, lo que más me importa en un proyecto son las horas-hombre, pues, si un proyecto requiere que los trabajadores le inviertan mucho tiempo, lo hará más costoso» (Gil, 2015f).

Sobre la base de la descripción de la primera etapa del desarrollo del producto, se puede inferir que hay grandes similitudes entre el SCA que la empresa usa y el conocido método *Stage-Gate Process*. Además, se puede identificar que el *stage* de planeación sería el primero, y que existe un *gate* en el cual se revisa si la etapa cumple con las expectativas requeridas para el siguiente *stage*. Este proceso se repite varias veces hasta que se completa todo el ciclo de desarrollo del producto.

De acuerdo con lo que la teoría apunta (Cooper, 1990), el implementar en el SCA algo similar al conocido *Stage-Gate Process* sería un sinónimo de éxito administrativo, que se traduciría en un proceso de desarrollo de productos mucho más eficiente. No obstante, la evidencia empírica que se recaba con el estudio de caso apunta a que dicha implementación trae otros tipos de consecuencias que los administradores consideraron negativas. Uno de los líderes de proyecto anotó: «El hecho de que sea tan formal el sistema nos quita mucho tiempo; es decir, cada día tengo que hacer varias revisiones al *software* para ver cómo van los avances en el desarrollo del producto. Sin embargo, no es necesario que haga eso tantas veces, pero el sistema me pide que lo haga» (Gil, 2015a).

Este es un ejemplo de cómo el tener implementado un método de control tan estricto puede traer consecuencias negativas que no están previstas en la teoría. A pesar de que la flexibilidad del *software* es un punto a favor y los beneficios que tiene que los sistemas administrativos pueden adaptarse a las diferentes necesidades que requieren los líderes de proyecto, el sistema es considerado estricto. En la teoría, dicha disciplina se requiere para darle validez al proceso de desarrollo del producto y para tener un método estandarizado que pudiera aplicarse a cualquier proyecto que la compañía esté desarrollando (Dávila, 2000), pero, al parecer, en las empresas más pequeñas, esta disciplina puede omitirse. En relación con ello, uno de los empleados afirma: «Desde mi punto de vista, la mejor forma en la que pueden supervisar si voy bien o voy mal, o si la aplicación se está desarrollando de manera adecuada o no, es cuando tengo reuniones personales con el líder de proyecto» (Gil 2015d). A través de esta información, se puede inferir que una herramienta importante del SCA son las reuniones personales que tienen los administradores con los trabajadores; sin embargo, dicha herramienta no está estipulada en el SCA formal (Cooper, 1990).

Es interesante estudiar las razones por las que surge esta herramienta del SCA que tiene un carácter más informal, así como entender cuál de las funciones del SCA formal no está siendo cumplida y que esta herramienta informal viene a cumplir. Cuando se preguntó a uno de los líderes de proyecto desde cuándo existen dichas interacciones informales, la respuesta fue la siguiente: «La verdad no estoy seguro cuándo empezó. Al inicio, buscábamos ser lo más apegados a lo que decía el sistema formal, pero, poco a poco, estuvimos cambiando hasta que se volvió en algo que hacemos en todos los proyectos» (Gil, 2015e). Lo anterior se

interpreta como un cambio gradual en la estructura del SCA, puesto que no cambió en un corto lapso de tiempo y, tampoco, que fue implementado por un orden de alto rango hacia abajo. Este hecho va de la mano con los cambios que sí son ejecutados en un período de tiempo extremadamente corto, pues es evidencia de que los cambios se pueden dar gradualmente o en un instante; dicha conclusión es bastante interesante desde el punto de vista teórico (Cardinal y otros, 2004).

Otro aspecto muy importante en el caso es la interacción social que existe entre los actores que están involucrados en el desarrollo del producto. Sobre este aspecto, uno de los trabajadores menciona: «Cuando estamos desarrollando el producto, una fuente importante de retroalimentación proviene de los mismos compañeros de trabajo que están en otras áreas; no solo aprendemos de los líderes de proyecto» (Gil, 2015g). De esta manera, establece la importancia que tienen los otros empleados en el desarrollo mismo del producto, un aspecto que no es considerado en la teoría de *Stage-Gate Process*. Estas interacciones formales o informales agregan valor al desarrollo del producto y al esfuerzo de control administrativo, pues genera información multidisciplinaria que puede ser aprovechada en todos los sentidos.

5. Resultados y contribución teórica

El caso de estudio de esta empresa es un buen ejemplo para ilustrar cómo un concepto teórico como el *Stage-Gate Process* puede ser llevado a la práctica. Aún más interesante resulta observar cuáles son las situaciones que provocó la aplicación del sistema en las actividades de la empresa. Al hacer este análisis, es posible encontrar evidencia empírica que apoye las propuestas teóricas planteadas en la literatura. Por su parte, la evi-

dencia empírica que no coincida con la visión teórica se puede usar para iniciar una reflexión y proponer algo innovador en materia de teoría.

La evidencia empírica indica que el aplicar el SCA basado en el *Stage-Gate Process* otorgó control al área administrativa de la empresa, sobre todo, en lo referente al manejo de los recursos monetarios y la eficiente elaboración de presupuestos (Cooper, 1990). Esto es mencionado en diversas ocasiones por la literatura. Al dividir el proyecto en etapas, se genera períodos contables más pequeños que pueden ser proyectados y administrados de una manera mucho más eficiente que si se tratara de llevar a cabo una administración total de todo el ciclo de desarrollo del producto. Las pruebas que se realizan (*gates*) para saber si el producto pasa con los estándares de los períodos establecidos pudieron ser estandarizadas en la empresa; así, se logró tener una medida más o menos general para medir los proyectos, y, hasta cierto punto, se logró tener un punto de vista objetivo en cuanto a la calificación de los avances en el desarrollo de los productos. Ello, en algún momento, lleva a que la administración general pueda comparar el desarrollo de productos.

La evidencia empírica también apoya la propuesta teórica de que un SCA basado en el *Stage-Gate Process* ayuda a crear un control objetivo de los avances del producto; pudiera llamarse a esto una bitácora de avances que se tiene que elaborar conforme el producto va pasando por cada una de las etapas y revisiones a las que se lo pone a prueba (Cooper, 1990). En este caso, las fortalezas más importantes de implementar un SCA como el *Stage-Gate Process* en una pequeña empresa es que les da formalidad a sus procesos administrativos y contables, en la medida que, previo a esto, no existen mecanismos estandarizados que se puedan aplicar a todos los desarrollos

de productos que tiene la empresa. Además, obliga a que los administradores archiven la evidencia necesaria para poder tomar las decisiones gerenciales, lo que antes de implementar el SCA no funcionaba (Dávila, 2000). No obstante, el aspecto que parecería ser la mayor fortaleza de la propuesta teórica resulta también ser la mayor limitante. El hecho de mantener una visión tan formal del SCA no les da lugar a las interacciones sociales informales y a las herramientas no estandarizadas de las cuales pueden hacer uso los administradores.

Para hacer más evidente lo anterior, se puede revisar algunos hechos específicos del caso en cuestión. Las reuniones de retroalimentación que tienen los líderes de proyecto con los empleados son una herramienta sumamente importante en la administración y la supervisión del desarrollo del producto. Sin embargo, dicha herramienta no está prevista como una herramienta principal y, por el contrario, la teoría la evoca solo como una característica ajena al SCA; por lo tanto, no se considera cuando se diseña la implementación del sistema. Collier (2005) ya había hecho énfasis en este punto y señala que una gran limitación de la teoría de *Stage-Gate Process* es que no se tomaron en cuenta las interacciones sociales cuando fue diseñado; por consecuencia, una gran cantidad de información valiosa se escapa de los alcances del SCA. Frente a ello, una propuesta teórica más completa debería incluir cualidades informales y que se refirieran más a una visión social del SCA. Lo anterior también coincide con lo propuesto ya por Abernethy y Brownell (1997), quienes resaltan la importancia del comportamiento entre los individuos que manejan el SCA. Asimismo, los autores critican los sistemas que son estrictamente formales y buscan evitar cualquier conclusión subjetiva por el temor a no poder estandarizar los procesos.

El mismo creador del *Stage-Gate Process* reconoció que algunas de las principales críticas al modelo son el exceso de formalidad y la burocracia, debido a que algunas empresas las reportaban como áreas de oportunidad al modelo (Cooper, 2008). El autor propuso el modelo *NexGen Stage-Gate*, en el cual se redefine el concepto de *gate* por el de *lean gate*. Según Cooper (2008), tradicionalmente, los *gates* habían sido sobrecargados de elementos administrativos y contables excesivamente burocráticos y que hacían más difícil el trabajo tanto de los administradores como de los líderes de proyecto. Con el término *lean gate*, el autor propone un proceso de evaluación más corto, y con menos entregables y documentos a revisar. El autor describe un ejemplo de una empresa que adoptó el uso de *lean gates*. En ese caso, la empresa realizó algunos ajustes: redujo la documentación, a partir de lo cual los líderes de proyecto debían enviar un reporte de una página de extensión y, durante las reuniones, realizaban presentaciones de solo tres diapositivas. A pesar de que la sugerencia de Cooper (2008) ayuda a reducir en gran medida la carga burocrática relacionada con el uso de controles estrictamente formales, continúa ignorando las interacciones sociales que existen entre los equipos de trabajo y que resultan ser claves en el desarrollo de los productos. Por ejemplo, conversaciones previas entre líderes de proyecto y administradores podrían generar información administrativa muy valiosa que el modelo *Stage-Gate* sigue omitiendo al enfocarse en entregables, presentaciones y juntas formales (Rajeshwari, 2017).

El presente caso también es un buen ejemplo de cómo se implementa un sistema. La evidencia empírica sugeriría que dicha implementación se dio en un corto período de tiempo y debido a una necesidad que requirió de un cambio administrativo de gran medida, en este caso, la implementación de todo un SCA basado en la teoría de *Stage-Gate Process*. También, es

necesario reconocer que no todos los cambios ocurren de manera repentina, puesto que existen procesos que cambian a un ritmo mucho más lento y cuya transformación es constante. Ejemplo de ello es el uso cada vez más intensivo de reuniones informales para solucionar problemas administrativos. Este hallazgo contradice lo que proponen tanto Cardinal y otros (2004) como Granlund y Taipaleenmäki (2005), pues estos procesos específicos no respetan lo que ellos llaman el ciclo de vida de los SCA. A pesar de lo anterior, más que oponerse a la propuesta teórica, la evidencia empírica del presente caso sugiere que no se puede generalizar el diseño, la adopción y la evolución de todo el SCA, en la medida que es evidente que algunas herramientas y procesos se comportan de manera muy diferente a otros, y sería interesante estudiar la evolución de estos procesos más pequeños. Esta última reflexión va en sintonía con lo que Collier (2005), y Dávila y Foster (2008) también mencionan en sus artículos.

6. Conclusiones

El presente estudio de caso es un excelente ejemplo para entender cómo un SCA es implementado para poder ganar control sobre el desarrollo de productos con un alto grado de innovación y, por ende, un alto grado de incertidumbre. Específicamente, la empresa utilizó un SCA basado en la teoría del *Stage-Gate Process*. El estudio encuentra que la implementación del sistema apoya muchas de las propuestas teóricas que se encuentran en la literatura, como, por ejemplo, el valor de la formalidad en el sistema, y de implementar disciplina contable y administrativa. Sin embargo, también, se detectaron algunas limitaciones en la teoría, como lo es ignorar las interacciones sociales e informales; el seguimiento a procesos que cambian constantemente, aunque a un menor ritmo; y hasta el surgimiento de herramientas de control informales.

Referencias bibliográficas

- Abernethy, M. A. y Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 233-248. Consulta: 30 de abril de 2018. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(96\)00038-4](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(96)00038-4)
- Ahrens, T. y Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations & Society*, 32(1/2), 1-27. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.013>
- Brownell, P. (1985). Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 502-512. <https://doi.org/10.2307/2490823>
- Burrell, G. y Morgan, G. (2017). Sociological paradigms and organisational analysis: *Elements of the sociology of corporate life*. S/I: Routledge.
- Cardinal, L. B., Sitki, S. B. y Long, C. P. (2004). Balancing and rebalancing in the creation and evolution of organizational control. *Organization Science*, 15(4), 411-431. Consulta: 2 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.1287/orsc.1040.0084>
- Chenhall, R. H. y Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16-35. Consulta: 30 de abril de 2018.
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16(3), 321-339. Consulta: 30 de abril de 2018.
- Conforto, E. C. y Amaral, D. C. (2016). Agile project management and stage-gate model—A hybrid framework for technology-based companies. *Journal of Engineering and Technology Management*, 40, 1-14. Consulta: 5 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.1016/j.jengtecman.2016.02.003>
- Cooper, R. G. (1990). Stage-gate systems: A new tool for managing new products. *Business horizons*, 33(3), 44-54. Consulta: 2 de mayo de 2018. [https://doi.org/10.1016/0007-6813\(90\)90040-i](https://doi.org/10.1016/0007-6813(90)90040-i)
- Cooper, R. G. (2008). Perspective: The stage-gate idea-to-launch process—update, what's new, and nexgen systems. *Journal of Product Innovation Management*, 25(3), 213-232. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5885.2008.00296.x>
- Dávila, A. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383-409. Consulta: 30 de abril de 2018. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(99\)00034-3](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(99)00034-3)
- Dávila, A. (2008). Performance measurement and management control Systems: Current research and ideas going forward. En *Performance measurement and management control: Measuring and rewarding performance* (pp. 43-69). S/I: Emerald Group Publishing Limited. Consulta: 17 de abril de 2018.
- Dávila, A. y Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1039>
- Dávila, A. y Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, 82(4), 907-937. Consulta: 15 de abril de 2018. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.4.907>
- Dávila, A. y Foster, G. (2008). The adoption and evolution of management control systems in entrepreneurial companies: Evidence and a promising future. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood y M. D. Shields (eds.), *Handbooks of Management Accounting Research*. S/I: Elsevier. Consulta: 15 de abril de 2018. [https://doi.org/10.1016/s1751-3243\(07\)03006-4](https://doi.org/10.1016/s1751-3243(07)03006-4)

- Dextre Flores, J.C. y Del Pozo Rivas, R. (2012). ¿Control de gestión o gestión de control? *Contabilidad y Negocios*, 7(14), 69-80.
- Ditillo, A. (2004). Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: The role of management control systems as knowledge integration mechanisms. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 401-421. Consulta: 2 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.12.001>
- Gil, M. (2015a). Entrevista a líder de proyecto 2. 28 de agosto.
- Gil, M. (2015b). Entrevista a artista visual. 8 de setiembre.
- Gil, M. (2015c). Entrevista a líder de proyecto 1. 22 de setiembre.
- Gil, M. (2015d). Entrevista a programador. 28 de octubre.
- Gil, M. (2015e). Entrevista a líder de proyecto 3. 17 de noviembre.
- Gil, M. (2015f). Entrevista a socio. 17 de noviembre.
- Gil, M. (2015g). Entrevista a programador 2. 26 de noviembre de 2015.
- Gomes, J. S. (2016). El control administrativo en empresas brasileñas internacionalizadas: ocho casos comparativos. *Contabilidad y Negocios*, 11(22), 115-122. Consulta: 3 de mayo de 2018.
- González Castro, R. (2017). La implementación de los sistemas de control de gestión en las empresas de nueva creación: Una revisión de la literatura. *Contabilidad y Negocios*, 12(23), 78-95. Consulta: 2 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201701.006>
- Gordon, L. A. y Narayanan, V. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47. Consulta: 30 de abril de 2018. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90028-x](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90028-x)
- Granlund, M. y Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, K(1), 21-57. Consulta: 29 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.09.003>
- Grönlund, J., Rönnerberg Sjödin, D. y Frishammar, J. (2010). Open innovation and the stage-gate process: A revised model for new product development. *California Management Review*, 52(3), 106-131. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1525/cmr.2010.52.3.106>
- Gupta, A. K. y Wilemon, D. L. (1990). Accelerating the development of technology-based new products. *California Management Review*, 32(2), 24-44. Consulta: 28 de abril de 2018. <https://doi.org/10.2307/41166603>
- Hayes, D. C. (1977). The contingency theory of managerial accounting. *The Accounting Review*, 52(1), 22-39. Consulta: 30 de abril de 2018.
- Kaplan, R. S. (1983). Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58(4), 686-705. Consulta: 2 de mayo de 2018. https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_14
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2), 110-115. Consulta: 2 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002>
- Martín, V. y Mancilla, M. E. (2010). Control en la administración para una información financiera confiable. *Contabilidad y Negocios*, 5(9). Consulta: 2 de mayo de 2018.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848. Consulta: 3 de mayo de 2018. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Rajeshwari, K. (2017). Next gen stage gate NPD process in an entrepreneurial company. *International Journal*

- of Innovation, Management and Technology*, 8(1), 27. Consulta: 30 de abril de 2018.
- Rockness, H. O. y Shields, M. D. (1984). Organizational control systems in research and development. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), 165-177. Consulta: 2 de mayo de 2018.
- Ryan, B., Scapens, R. y Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. Segunda edición. Londres: Cengage.
- Slater, S. F., Mohr, J. J. y Sengupta, S. (2014). Radical product innovation capability: Literature review, synthesis, and illustrative research propositions. *Journal of Product Innovation Management*, 31(3), 552-566. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://doi.org/10.1111/jpim.12113>
- Špaček, M. y Vacík, E. (2016). Company value creation through effective innovation process management. *Journal of Innovation Management*, 4(3), 65-78. Consulta: 3 de mayo de 2018.
- Tua Pereda, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y negocios*, 7(13), 94-110. Consulta: 3 de mayo de 2018.
- Yin, R. K. (1981). The case study crisis: Some answers. *Administrative Science Quarterly*, 26(1), 58-65. Consulta: 30 de abril de 2018. <https://doi.org/10.4135/9781473915480.n38>

Fecha de recepción: 22 de febrero de 2018

Fecha de aceptación: 26 de abril de 2018

Correspondencia: miguel.gil@postgrad.mbs.ac.uk

Internacionalização impacta os indicadores de curto prazo? um estudo sobre empresas brasileiras

Luciano Pinheiro de Sá, Josir Simeone Gomes, Jadilson Borges Moreira

Departamento de Finanças e Controladoria
Universidade Federal de Juiz de Fora

Programa de Mestrado e Doutorado em Administração
Universidade do Grande Rio

Departamento de Ciências Administrativas e Sociais
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

A proposta deste artigo investiga a relação existente entre o grau de internacionalização de empresas brasileiras e os indicadores de performance financeira. Quanto ao método, o estudo utilizou bases quantitativas com hipóteses desenvolvidas, testadas e analisadas em dois modelos de regressão. A amostra final resulta em dados de 72 empresas brasileiras abertas. A origem é de duas fontes secundárias distintas. O indicador de internacionalização, a partir do *Ranking* das multinacionais brasileiras divulgados anualmente pela Fundação Dom Cabral (Brasil). As informações financeiras têm origem na base de dados Economatica©. O período de análise compreende o intervalo de 2011 a 2015. O primeiro modelo de regressão subsidia as análises a partir das variações dos indicadores entre dois exercícios sociais. O segundo modelo relaciona os indicadores dentro do mesmo exercício social. Os resultados indicaram a não associação entre grau de internacionalização e os indicadores de performance financeira de curto prazo em empresas brasileiras que têm seu nível de internacionalização divulgado anualmente por metodologia específica da Fundação Dom Cabral, provendo contribuições para a sociedade que necessita de informações desta qualidade. A principal restrição do trabalho foi o número de empresas da amostra.

Palavras-chave: performance financeira, internacionalização, contabilidade gerencial.

Internationalization Impact the Short-Term Indicators? A Study on Brazilian Companies

The proposal of this article investigates the relationship between the degree of internationalization of Brazilian companies and the financial performance indicators. Regarding the method, the study used quantitative bases with hypotheses developed, tested and analyzed in two regression models. The final sample results in data from 72 Brazilian companies. The source is from two separate secondary sources. The index of internationalization, based on the Ranking of Brazilian multinationals published annually by Fundação Dom Cabral (Brazil). The financial information comes from the Economatica © database. The period of analysis comprises the interval from 2011 to 2015. The first regression model subsidizes the analyzes from the variations of the indicators between two fiscal years. The second model relates the indicators within the same fiscal year. The results indicated the lack of association between the degree of internationalization and the indicators of short-term financial performance in Brazilian companies that have their level of internationalization published annually by specific methodology of the Dom Cabral Foundation, providing contributions to the society that needs this information roll. The main restriction of the work was the number of companies in the sample.

Keywords: Financial Performance, Internationalization, Management Accounting.

Internacionalización impacta los indicadores de corto plazo? un estudio sobre empresas brasileñas

La propuesta de este artículo investiga la relación existente entre el grado de internacionalización de empresas brasileñas y los indicadores de desempeño financiero. En cuanto al método, el estudio utilizó bases cuantitativas con hipótesis desarrolladas, probadas y analizadas en dos modelos de regresión. La muestra final resulta en datos de 72 empresas brasileñas abiertas. El origen es de dos fuentes secundarias distintas. El indicador de internacionalización, a partir del Ranking de las multinacionales brasileñas divulgadas anualmente por la Fundación Dom Cabral (Brasil). La información financiera procede de la base de datos Económica ©. El período de análisis comprende el intervalo de 2011 a 2015. El primer modelo de regresión subsidia los análisis a partir de las variaciones de los indicadores entre dos ejercicios sociales. El segundo modelo relaciona los indicadores dentro del mismo ejercicio social. Los resultados indicaron la no asociación entre grado de internacionalización y los indicadores de desempeño financiero a corto plazo en empresas brasileñas que tienen su nivel de internacionalización divulgado anualmente por metodología específica de la Fundación Dom Cabral, aportando contribuciones a la sociedad que necesita ese rol de informaciones. La principal restricción del trabajo fue el número de empresas de la muestra.

Palabras clave: rendimiento financiero, internacionalización, contabilidad gerencial.

1. Introdução

As aberturas comerciais empreendidas nas principais economias mundiais possibilitam que gestores incluam no planejamento estratégico a decisão de expansão para atuação para além da economia de origem do capital. Possibilidades de vantagens estão conectadas a maiores exposições de riscos organizacionais. Entre as vantagens, cita-se um maior mercado consumidor disposto a consumir produtos e serviços em quantidades que superam o mercado doméstico, ou até mesmo dispostos a consumir outros tipos e qualidades de produtos em que o mercado doméstico não tem interesse.

Por outro lado, a mesma abertura comercial pode aumentar a concorrência doméstica, exigindo que as empresas busquem redução de custos, maior modernização para a manutenção da competitividade (Marostica, Borgert, Souza, & Petri, 2017). Ainda sobre esses riscos adicionais, a atuação em mercado distintos pode incorrer em situações que não permitam que sejam atingidos os melhores níveis de performance operacional ou financeira. Tal condição

pode indicar a perda de valor empresarial com consequências para diversos *stakeholders* envolvidos.

Os diferenciais de performance podem estar expressos nos mais diversos indicadores. Como a contabilidade é uma ciência social aplicada, esforça-se para acompanhar a crescente complexidade das organizações com seus diversos atores envolvidos, dentre eles investidores, credores, governo e representação de funcionários. Quanto à performance financeira, surgem como relevantes investigações que mensurem, por meio de indicadores financeiros, as atividades de empresas internacionalizadas e suas conexões com esses indicadores.

A presente pesquisa tem como foco a investigação no contexto de empresas abertas brasileiras a relação entre o grau de internacionalização e os indicadores financeiros de curto prazo. A exposição em mercados distintos dos de origem traz maiores exposições a riscos para as empresas. A investigação que envolve as variações nos indicadores financeiros de curto prazo pode prover elementos adicionais de informações para a tomada de decisão dos diversos *stakeholders*.

Durante a construção deste trabalho, observou-se lacunas em pesquisas positivistas que pudessem tratar as modificações em indicadores financeiros de curto prazo quando empresas brasileiras desenvolvem seus negócios em outros países. A importância da investigação reside no fato de que as empresas brasileiras buscam aumentar atividades em mercados distintos do interno. Como provedores de fundos, investidores e a sociedade de forma geral estão conectadas às empresas abertas, reside um espaço para uma mais ampla investigação dos efeitos financeiros que os movimentos de internacionalização podem ou não produzir.

Como questão orientadora, a presente pesquisa busca investigar: **Qual a relação entre o grau de internacionalização e indicadores financeiros de curto prazo?**

Buscando uma abrangência maior, a opção foi em investigar as empresas abertas de todos os setores brasileiros com dados públicos, restrita às empresas que têm o indicador de internacionalização divulgado pela Fundação Dom Cabral. Como marco temporal, a investigação se estrutura no período entre 2011 e 2015. Também optou por desenvolver hipóteses que foram testadas. Utilizou-se como *proxy* do grau de internacionalização um indicador mensurado e divulgado anualmente pela Fundação Dom Cabral. A partir de dois modelos de regressão, foi possível diagnosticar se existem e quais os níveis de algumas associações.

A partir de um breve referencial teórico, estruturaram-se quatro hipóteses em que, das que foram empreendidas no trabalho, nenhuma pode ser confirmada. Então, o principal achado nesta pesquisa foi que, em um contexto brasileiro, no período de 2011 e 2015, os indicadores financeiros de Liquidez Geral, Margem Líquida, Variação do Lucro por Ação e Estrutura de Capital não estão positivamente associados ao grau de internacionalização. O único encontro a um nível

estabelecido de significância de 5% foi a associação negativa entre a Margem Líquida e o grau de internacionalização, no mesmo exercício social.

Os achados corvegem para a possibilidade de que os efeitos financeiros da internacionalização de empresas brasileiras levam mais tempo para ocorrer. Neste ponto reside espaço para futuras pesquisas que possam ampliar o tempo de investigação.

Após essa breve introdução, o trabalho apresenta mais seis seções. A seção três trata da revisão da literatura, a seção quatro cuida do percurso metodológico, incluindo as hipóteses. Restam para as seções cinco e seis as análises e discussões dos resultados. As considerações finais são tratadas na seção sete, restando a última para as referências utilizadas.

Este artigo foi apresentado no XI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión e I Congreso Iberoamericano de Contabilidad y Finanzas, em junho de 2017, na cidade de Lima (Peru) com o título “Impactos nos indicadores financeiros face às variações no grau de internacionalização de empresas brasileiras”.

2. Revisão da literatura

2.1. Avaliação de performance de negócios

Até recentemente, a literatura de economia internacional e a literatura de finanças corporativas evoluíram separadamente. A investigação sobre o comércio internacional centrou-se no papel das economias de escala e nas diferenças entre países, em termos de produtividade e dotação de fatores na previsão dos ganhos do comércio e do padrão dos fluxos comerciais agregados de acordo com a vantagem comparativa, conforme Foley e Manova (2015).

Em um contexto de fluxo de informações tão volumoso, a análise de performance de uma organização

requer atenção de todos os seus usuários. Por essa ótica, os relatórios financeiros são instrumentos utilizados pelos interessados em ter uma percepção da situação de uma corporação, com esforços para prever minimamente o seu comportamento no futuro. Para que a análise e a discussão da gestão sobre resultado, desempenho e comparabilidade para a tomada de decisão sejam processadas, toda uma estrutura padronizada de orientações é requerida. Com base na divulgação dessas informações, profissionais de áreas tais como economia, contabilidade e finanças analisam o conteúdo dessas fontes, alimentando seus clientes de relatórios e informações (Penman, 2013). Uma análise global da complexidade e da sofisticação do fluxo de capitais entre economias, suas características próprias, condições regulatórias e participação estatal reforça a importância de que a produção dessas informações esteja alinhada a parâmetros razoavelmente próximos.

Embora as prescrições para melhorar e gerenciar o desempenho organizacional estejam amplamente disponíveis, a comunidade acadêmica, conforme Venkatraman e Ramanujam (1986) tem se preocupado com discussões e debates sobre questões de terminologia, níveis de análise e bases de análise para o desempenho.

2.2. Internacionalização

O procedimento de graduação nos processos de internacionalização de empresas suecas foi apresentado por Johanson e Wiedersheim-Paul em 1975. Esses autores, conforme Teixeira e Flores (2014), identificaram que as características essenciais da internacionalização dessas empresas, objeto do estudo, eram os poucos investimentos e o aumento gradual de suas relações com o exterior.

Trazendo uma abordagem para os aspectos do mercado interno, Hilal e Hemais afirmam que “Quando o mercado doméstico está saturado e, conseqüentemente,

o número de oportunidades lucrativas diminui até o ponto de impedir a ampliação da firma, deve-se buscar novos locais para se expandir” (2003, p. 111).

Como abordado por Teixeira e Flores (2014), Carneiro e Dib propõem uma divisão de expectativas das teorias de internacionalização, como abordagens baseadas em critérios econômicos e abordagens sustentadas na evolução comportamental. A Tabela 1 expõe esses elementos:

Tabela 1. Teorias de Internacionalização

Abordagem baseada em critérios econômicos	Abordagem calcadas na evolução comportamental
Teorias orientadas pra decisões pseudo racionais. Decisões estruturadas de uma forma que privilegie a maximização dos retornos alcançados	Processos que dependem das atitudes, percepções e comportamentos dos tomadores de decisão, que estariam orientados para reduzir os riscos das decisões de onde e como expandir.

Fonte: Teixeira, Flores, 2014.

A respeito desses estágios no processo de internacionalização,

A seqüência de modos de operação se inicia com um envolvimento leve, geralmente representado por exportação direta, quando se tem a oportunidade de adquirir conhecimentos sobre o novo mercado. O envolvimento se aprofunda a partir do aumento desses conhecimentos e da melhoria dos canais de informação, podendo a firma chegar a um alto envolvimento, representado pelo estabelecimento de subsidiárias no país estrangeiro. A seqüência na seleção de mercados abrange a entrada sucessiva em mercados cada vez mais psiquicamente distantes, à medida que a firma ganha experiência de operações estrangeiras. (Hilal; Hemais, 2003, p. 111)

À medida que a atuação geográfica operacional de uma empresa se amplia, sua complexidade administrativa também cresce, exigindo a adoção de sistemas de controle novos e mais sofisticados (Martiniowski; Gomes, 2001). Assim, é importante a atenção dada à atmosfera

institucional de cada país em que uma organização desenvolve suas atividades, incluindo o seu sistema jurídico, regulamentação, acesso a soluções legais e execução obrigatória de contratos. A estrutura sindical e as relações trabalhistas também devem ser examinadas. A organização do sistema financeiro e o tamanho do mercado financeiro são também aspectos importantes para verificar a possibilidade e as condições para obtenção de recursos, além as normativas contábeis (Merchant, 1998; Martinewski; Gomes, 2001).

O processo torna-se mais crítico quando empresas internacionalizadas realizam investimentos diretos em outros países, devido à necessidade de expansão do escopo do controle de recursos financeiros e humanos alocados no exterior. Um sistema de controle único não é compatível com as características culturais de diferentes países, exigindo o uso de mecanismos de controle adicionais para lidar com o novo escopo de negócios. Tal premissa baseia-se no pensamento de Dymont (1987), que propõe que a administração de uma empresa globalizada deve ser significativamente diferente de uma empresa doméstica ou de uma multinacional, e sua estrutura de controle de gestão deve ser adequada a uma estratégia global.

O desempenho das exportações é um complexo e multifacetado construto que demanda cuidados especiais quanto à definição e às formas de mensuração para evoluir, testar teoria e contribuir na melhora das práticas gerenciais (Carneiro *et al.*, 2016). Na medida em que a concorrência internacional aumenta, é importante desenvolver e implementar estratégias bem-sucedidas para garantir resultados de desempenho de exportação satisfatórios (Cieslik; Kaciak; Thongpapanl, 2015). Assumindo um sistema integrado, organizações mais expostas a mercados internacionais podem ter reflexos em seus indicadores econômico-financeiros.

2.3. Outros trabalhos sobre o tema

Pesquisadores têm dedicado esforços no estudo dos impactos da internacionalização e seu desempenho. Floriani e Fleury (2012) tiveram como objetivo a identificação entre o grau de internacionalização, o desempenho financeiro e o desenvolvimento de competências internacionais das Pequenas e Médias Empresas brasileiras. Empreenderam um estudo em *survey* com 114 empresas testando a hipótese de que a elevação do grau de internacionalização pudesse desenvolver competências internacionais e melhorar o desempenho financeiro. Para as autoras, os resultados indicaram que, com o aumento do grau de internacionalização, a Pequena e Média Empresa desenvolve competências internacionais e, assim, apresenta um desempenho superior.

Barcellos (2010) investigou de que maneira a internacionalização tem contribuído para o desempenho financeiro das empresas brasileiras como um todo e para o desempenho financeiro das suas operações internacionais. Também por meio de uma *survey* com 51 empresas de capital nacional, fazendo uso de modelo de regressão simples e multivariado, segundo a autora, a pesquisa proporcionou uma reflexão sobre a relação entre o grau de internacionalização e desempenho financeiro. Os resultados indicaram que o desempenho financeiro geral das multinacionais brasileiras está associado ao grau de internacionalização.

A internacionalização de uma organização, conjuntamente com o surgimento de empresas multinacionais, não é uma exclusividade da economia contemporânea. No caso brasileiro, estes movimentos ganharam destaque a partir da década de 1990, com a abertura comercial do país. Silva e Boaventura (2011) procuraram analisar a estratégia de internacionalização de empresas brasileiras, mais especificamente de empresas de capital aberto com investimento direto no exterior

em valores que excedessem US\$ 10 milhões. Empreenderam um estudo quantitativo empregando o grau de internacionalização e a variação do desempenho financeiro. Os achados dos autores convergiram para a conclusão de que há uma correlação positiva fraca com indicadores financeiros de crescimento. Quanto aos elementos associados à rentabilidade, os resultados apontaram para uma relação negativa em algumas das variáveis independentes utilizadas.

3. Aspectos metodológicos

Em vista do perfil da investigação ser aderente à pesquisa bibliográfica, as necessidades levantadas para a busca das respostas deste trabalho são aderentes às definições de pesquisa *ex post facto*, pois a essência proposta está embasada em eventos que já ocorreram.

O trabalho também assume um aspecto de pesquisa descritiva. Raupp e Beuren explicam que “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis” (Raupp; Beuren, 2014 apud Gil, 1999, p. 81).

O objeto de estudo foram as empresas que são relacionadas no Ranking das Multinationais Brasileiras da Fundação Dom Cabral no período de 2011 a 2015. No âmbito deste trabalho, como *proxy* do grau de internacionalização de uma empresa foi utilizado o Índice de Internacionalização, aqui denominado de (IFDC) que é uma média aritmética das proporções de: Ativos no Exterior e totais; Receitas do Exterior e totais; e Número de funcionários no Exterior e Totais.

Quanto aos indicadores financeiros, os dados foram obtidos através do sistema Economática, onde estão disponíveis informações financeiras de empresas listadas na BOVESPA. Procurou-se contemplar quatro principais grupos de indicadores econômico-finan-

ceiros: (1) Dados por Ação; (2) Estrutura de Capital; (3) Liquidez e (4) Rentabilidade. Admitiu-se a possibilidade de as variáveis em um mesmo grupo serem fortemente correlacionadas. Essa condição faz surgir nos modelos de regressão o problema da multicolinearidade das variáveis independentes. Em sequência, foi empreendida a junção das duas bases de dados.

3.1. Construção das hipóteses

Estudos prévios (Floriani, Fleury, 2012; Barcellos, 2010; Silva, Boaventura, 2011) indicam associação positiva entre grau de internacionalização e desempenho financeiro. A partir da observação da estrutura teórica, dois modelos econométricos foram desenvolvidos para os testes de hipóteses. A expectativa é de que, com a captação dos dados, com trabalho e análise através das opções de soluções de *softwares*, será possível identificar elementos que respondam às hipóteses.

Desta forma, estruturam-se quatro hipóteses neste trabalho, como apresentadas a seguir:

H₁: Quanto maior a Liquidez Geral maior é o grau de internacionalização; H₂: Quanto maior é a Margem Líquida maior é o grau de internacionalização; H₃: Quanto maior é a variação do Lucro por Ação maior é a variação do grau de internacionalização; e H₄: Quanto maior é a participação de capital de terceiros em relação aos ativos totais, maior é o grau de internacionalização. Dois modelos de regressão foram desenvolvidos para suportar as análises deste trabalho, com as seguintes características:

Modelo 1: procura analisar a relação entre as variações IFDC e as variações dos indicadores financeiros, Liquidez Geral, Margem Líquida, Lucro por Ação (LPA) e Estrutura de Capital.

$$\Delta IFDC = \alpha + B_1 \times \Delta LG + B_2 \times \Delta ML + B_3 \times \Delta LPA + B_4 \times \Delta EC + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Tabela 2. Siglas, Componentes e Fórmula de Cálculo – Modelo de Regressão 1

Sigla	Componente	Fórmula de Cálculo
$\Delta IFDC$	Varição do grau de internacionalização	$\Delta IFDC = \left(\frac{IFDC_{it}}{IFDC_{it-1}} \right) - 1$
ΔML	Varição na Margem Líquida	$ML = \frac{\text{Lucro Líquido}}{ROL} \times 100; \Delta ML = \left(\frac{ML_{it}}{ML_{it-1}} \right) - 1$
ΔLPA	Varição do Lucro Por ação	$LPA = \frac{\text{Lucro Acionistas (LA)}}{\text{Ações (A)}} \times 100; \Delta LPA = \left(\frac{LA_{it}}{A_{it-1}} \right) - 1$
ΔEC	Estrutura de Capital	$EC = \frac{\text{Exigível Total}}{\text{Ativos Totais}} \times 100; \Delta ML \left(\frac{EC_{it}}{EC_{it-1}} \right) - 1$
ΔLG	Varição da Liquidez Geral	$LG = \frac{AC + ANC}{PC + PNC}; \Delta LG = \left(\frac{LG_{it}}{LG_{it-1}} \right) - 1$

ε_{it} = Erro

t varia de 2011 a 2015

Modelo 2: procura investigar a relação entre os indicadores financeiros e o nível de internacionalização dentro de um mesmo exercício financeiro. Neste modelo, as variáveis independentes não são variações entre períodos e, sim, o indicador existente no ano. Como o LPA não é um indicador padronizado, podendo modificar de acordo com o número de ações das empresas, optou-se pela retirada desse componente do modelo.

$$IFDC_t = \alpha + B_1 \times LG_t + B_2 \times ML_t + B_3 \times EC_t + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

Onde: $IFDC_t$ é o Grau de Internacionalização no período t ; LG_t é a Liquidez Geral no período t ; ML_t é a Margem Líquida no período t ; EC_t é a Estrutura de Capital no período t ; ε_{it} = Erro; e t varia de 2011 a 2015

Os dois modelos de regressão são modelos lineares nos parâmetros e nas variáveis e que de acordo com Gujarati (2005), permitem encontrar a variação absoluta na variável dependente para uma variação absoluta na variável independente.

Testes específicos foram aplicados para diagnosticar situações que violam as premissas de modelos econométricos, como heterocedasticidade, linearidade, normalidade e multicolinearidade das variáveis independentes. Nestes modelos, foram aplicados o teste de t Student como teste paramétrico, com nível de significância de 5% para verificar a significância estatística de cada uma das variáveis.

4. Análise dos resultados

4.1. Modelo 1

Para a composição deste modelo de regressão, os cortes de variáveis consideradas *outliers* foram empreendidos como apresentado na seção de metodologia. Um total de 53 casos foram validados. Somente foram observadas correlações significativas a um nível de 1% entre: variação da Liquidez Geral e a variação da Estrutura de Capital e; Variação da Margem Líquida e variação do Lucro por Ação.

Tabela 3. Resultados da Regressão – Modelo 1

		Coeficientes não padronizados		t	Sig.
		B	Erro Padrão		
	(Constante)	B_0 0,154	0,040	3,828	0,00%
	Variação da Liquidez Geral	B_1 0,119	0,291	0,410	68,4%
	Variação da Margem Líquida	B_2 0,207	0,126	1,646	10,6%
	Variação do Lucro por Ação	B_3 - 0,216	0,119	-1,817	7,6%
	Variação da Estrutura de Capital	B_4 0,007	0,308	0,022	98,3%
R ²		7,70%			

Fonte: Dados da pesquisa.

O modelo de regressão apresentou qualidade do ajuste de 7,7%, indicando que as variações da Liquidez Geral, da Margem Líquida, do Lucro por Ação e da Estrutura de Capital conseguem explicar menos que 8% da variação da internacionalização da empresa. Dessa forma, cerca de 92% da variação da atividade de internacionalização de uma empresa podem ser explicados por outras variáveis, como taxa de câmbio e variáveis associadas aos seus planejamentos.

Outra possibilidade diz respeito a relações entre períodos superiores a um exercício. No caso deste trabalho, as variações foram obtidas entre um exercício e o outro imediatamente anterior. É possível que os efeitos da internacionalização em empresas brasileiras demorem mais que um ano para serem percebidos. Essa abordagem ganha ressonância no fato de que as variações na estrutura de capital e liquidez geral não encontraram significância estatística no modelo.

Estabeleceu-se o limite de 5% para os níveis de significância. O único coeficiente que atingiu valor inferior a esse patamar foi a Constante. O coeficiente de 0,154 indica que, quando as demais variáveis do modelo assumirem valor igual a zero, a variação da internacionalização, em média, teria aumentado em 15,4%. Esse resultado é mais um indicador que denuncia que

outros aspectos aderentes às organizações podem estar associados às variações de atividades de internacionalização das empresas brasileiras.

A variação do Lucro por Ação apresentou nível de significância inferior a 10%. O coeficiente negativo de 0,216 indica que a variação de 1% no LPA é acompanhada de uma redução próxima de 2,16% no IFDC. Desta forma, é possível estabelecer a relação negativa entre o IFDC e o LPA de uma empresa.

As demais variáveis incluídas no modelo não apresentaram nível de confiança satisfatório. Não cabe então, estabelecer análises dos coeficientes das variações da Margem Líquida, da Estrutura de Capital ou da Liquidez Geral. Como médias de atividades de internacionalização na faixa de $\frac{1}{4}$, é possível assumir que esse nível de atividade não tenha conexão com os indicadores financeiros gerais das empresas.

4.2. Modelo 2

A Tabela 4 traz os resultados do segundo modelo de regressão. A qualidade do ajuste foi melhor do que o modelo 1. Neste caso, as variáveis Margem Líquida, Liquidez Geral e Estrutura de Capital explicam quase 15% da internacionalização de uma empresa no

Tabela 4. Resultados da Regressão – Modelo 2

		Coeficientes não padronizados		T	Sig.
		B	Erro Padrão		
	(Constante)	B_0 0,239	0,087	2,766	0,7%
	Liquidez Geral	B_1 - 0,081	0,045	-1,775	7,9%
	Margem Líquida	B_2 - 0,002	0,001	-2,349	2,1%
	Estrutura de Capital	B_3 0,072	0,001	0,747	45,7%
R ² 17,5%					

Fonte: Dados da pesquisa.

mesmo ano. Os indicadores estatísticos de significância também foram melhores. A constante (0,239) e a Margem Líquida (0,021) ficaram com significância estatística inferior a 5% como estabelecido nesta pesquisa. A constante de 0,239 indica que, mesmo para os casos em que Margem Líquida, Liquidez Geral e Estrutura de Capital for igual a zero, na média, o IFDC de uma organização será de 0,239.

A Margem Líquida está correlacionada negativamente com o IFDC. Essa condição mostra uma situação diversa da encontrada no Modelo 1. Naquele modelo, relaxando a significância para níveis próximos a 10%, a variação na Margem Líquida foi positiva. No caso do Modelo 2, cuja investigação ocorre dentro do mesmo exercício, essa relação foi negativa. É de se destacar que o coeficiente negativo de 0,002 mostra pouca variação. A elevação de uma unidade na Margem Líquida, em média, faz o IFDC reduzir em 0,002.

Outra situação que denuncia as divergências encontradas entre os modelos diz respeito à Liquidez Geral. No Modelo da variação está bem distante estatisticamente a relação entre a variação da Liquidez Geral e a variação do IFDC. No caso do segundo modelo, a relação existe a níveis inferiores a 10%. Também se pode perceber uma relação negativa. O acréscimo de uma unidade no índice de Liquidez Geral reduz em 0,081 o IFDC, em média.

5. Discussão dos resultados

A proposta desta pesquisa reside na relação entre internacionalização e indicadores de performance financeira de curto prazo em empresas brasileiras de capital aberto. Não se pode afirmar que a Estrutura de Capital esteja relacionada ao IFDC. Essa informação requer maiores contribuições de pesquisa, no entanto, existe um forte indício de que o processo de internacionalização ocorra às margens de estruturas de capital voltadas para este fim. Esse encontro é aderente aos resultados de Silva e Boaventura (2011) que encontraram relação positiva, no entanto fraca, da internacionalização e indicadores financeiros de empresas brasileiras.

O modelo de variação apresentou qualidade inferior ao modelo que investiga no mesmo exercício. Essa condição pode reforçar o fato de que as variações entre exercícios, de curto prazo, são menos evidentes. Em outras palavras, os indicadores de performance são aderentes quando o olhar recai no mesmo exercício social. A partir da passagem de um ano, as relações são mais fracas denunciando que os efeitos da internacionalização são menos evidentes nos anos subsequentes.

As empresas apresentam piora na Margem Líquida frente a um aumento no grau de internacionalização. Essa condição pode preocupar investidores, provedores

de fundos e outros envolvidos. Aqui reforça a importância de ampliar a investigação para buscar identificar se, e quando, os efeitos da internacionalização podem ocorrer. A redução da margem líquida, quando incorrer maior atividade de internacionalização não acompanha os achados de Floriani e Fleury (2012), para pequenas e médias empresas, Barcellos (2010) e Silva e Boaventura (2011).

As divergências de encontros podem ter explicação na condições e escopo de pesquisas empreendidos pelos demais investigadores. Floriani e Fleury (2012) pesquisaram pequenas e médias empresas. Silva e Boaventura (2011) e Barcellos (2010) apresentaram resultados de empresas brasileiras na década de 90. Além desses aspectos, os três trabalhos não fizeram uso dos dados de internacionalização da Fundação Dom Cabral. Também neste fato pode residir os aspectos diferenciais entre os achados. Por fim, a seguir são expostas as hipóteses deste trabalho com os respectivos achados em ambos os modelos.

H₁: Quanto maior a Liquidez Geral maior é o grau de internacionalização.

Resultado do primeiro modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. Os resultados indicam que a variação da Liquidez Geral não explica a variação da internacionalização.

Resultado do segundo modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. Os resultados indicam que a Liquidez Geral não tem poder de explicação do IFDC no mesmo exercício. A um nível de significância de 10% pode ser estabelecida a associação negativa entre o IFDC e a Liquidez Geral, também rejeitando a hipótese.

H₂: Quanto maior é a Margem Líquida maior é o grau de internacionalização.

Resultado do primeiro modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. Os resultados indicam que a variação da Margem Líquida não explica a variação da internacionalização. É de se destacar que o resultado de significação ficou próximo de 10%. Talvez uma amplitude maior na investigação, com prazos mais elásticos e novos anos compreendidos no escopo da pesquisa, possa caminhar para níveis que confirmem a hipótese.

Resultado do segundo modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. Foi encontrada significâncias estatísticas a níveis inferiores a 5% da relação negativa entre Margem Líquida e o IFDC. Destaca-se que o coeficiente encontrado tem valor substancialmente reduzido.

H₃: Quanto maior é a variação do Lucro por Ação maior é a variação do grau de internacionalização.

Resultado do primeiro modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. Os resultados indicam que a variação do Lucro por Ação não explica a variação da internacionalização. Se houver um relaxamento do nível de significância para 10% pode ser confirmada essa hipótese.

Resultado do segundo modelo econométrico: *Não aplicado no segundo modelo*.

H₄: Quanto maior é a participação de capital de terceiros em relação aos ativos totais, maior é o grau de internacionalização.

Resultado do primeiro modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. A Estrutura de Capital foi o que menos mostrou relação com a internacionalização das empresas. Resultado do segundo modelo econométrico: *Hipótese não confirmada*. Os resultados indicam que a Estrutura de Capital não explica o IFDC.

6. Considerações finais

Esta pesquisa se pautou na busca de entender a relação entre indicadores de desempenho financeiro e grau de internacionalização de empresas brasileiras. Ressalta-se que a investigação proposta verificou a relação entre o grau de internacionalização e a performance financeira em um lapso temporal compreendido entre o exercício corrente e do ano imediatamente anterior. O primeiro modelo, com a inclusão das variações dos indicadores de performance financeira, buscava associar a variação do grau de internacionalização às variações dos indicadores. O segundo modelo não foi desenvolvido fazendo uso de variações, mas sim dos indicadores correspondentes para o próprio ano.

Não foi possível afirmar significativamente as relações entre grau de internacionalização e os indicadores de performance financeira, isso para ambos os modelos desenvolvidos. Essa resposta pode indicar algumas características associadas a empresas brasileiras. A internacionalização demora para compor efeitos nos indicadores financeiros de curto prazo, diferentemente dos resultados apresentados no referencial deste trabalho. Outra possibilidade é a de que os resultados encontrados são associados às organizações que compuseram esta pesquisa, genuinamente composta por empresas que participaram da listagem de internacionalização divulgada pela Fundação Dom Cabral entre os anos de 2011 e 2015.

A qualidade do segundo modelo de regressão, próximo de 18%, mostra que a inclusão de três variáveis independentes, no caso Liquidez Geral, Margem Líquida e Estrutura de Capital explicam quase de 1/5 da internacionalização das empresas. Esse resultado pode ser considerado um bom sinalizador para pesquisas futuras, em que podem ser empreendidas algumas ações, como: utilização de outra métrica para

o grau de internacionalização, não ficando restrita à metodologia da Fundação Dom Cabral; ampliação da amostra; expansão da comparação dos resultados de empresas nacionais com de outros países e; dilatação do número de variáveis independentes nos modelos econométricos.

Os aspectos que envolvem a comparabilidade de empresas, ou mercados, por exemplo, podem ser mais desenvolvidos com pesquisas semelhantes a esta. Na visão de investidores, proprietários, funcionários, governo e outros, a maior demora para refletir nos indicadores financeiros as atividades de internacionalização podem conduzir àqueles que tomam decisões, criando maiores exigências frente à futuras expansões e mercados diferentes dos de origem.

Um componente qualitativo da internacionalização também se impõe como importante, ou seja, internacionalizar para onde? Mercados com distância psíquica semelhante ou divergente da brasileira modifica os indicadores de forma mais rápida? O indicador utilizado neste trabalho não contempla essa separação. Em outras palavras, duas empresas brasileiras podem ter indicadores de internacionalização semelhantes, mas um atua em uma país vizinho e a outra do outro lado do mundo. São questões que os envolvidos podem requerer mais profundidade que este trabalho não contemplou.

Frente a isto cabe sugerir que investigações contemplem empresas de outros países latino americanos, buscando entender se os indicadores financeiros de curto prazo são influenciados por maiores ou menores atividades de internacionalização. Uma abordagem comparativa entre os resultados de empresas brasileiras e de outros países. Além disso, fazer um recorte e investigar se existem modificações relevantes nos indicadores para os casos de internacionalização das empresas na América do Sul, por exemplo.

Por fim, mesmo com as restrições a seu desenvolvimento, pode-se aceitar que o trabalho obteve êxito em sua proposta, complementando as informações referentes à performance financeira e ao grau de internacionalização de empresas brasileiras.

Referências

- Barcellos, É. P. (2010). *Internacionalização de empresas brasileiras: um estudo sobre a relação entre grau de internacionalização e desempenho financeiro*. Dissertação - São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP). <https://doi.org/10.11606/D.12.2010.tde-08112010-161930>
- Carneiro, J. et al. (2016). How to measure export performance? Scholars' vs. practitioners' answers. *Journal of Business Research*, 69(2), 410-417. <https://doi.org/10.1590/S1807-76922011000200002>
- Cieslik, J., Kaciak, E., Thongpapanl, N. (2015). Effect of export experience and market scope strategy on export performance: Evidence from Poland. *International Business Review*, 24(5) 772-780. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2015.02.003>
- Dyment, J. J. (1987). Strategies and management controls for global corporations. *Journal of Business Strategy*, 7(4), 20-26, Spring. <https://doi.org/10.1108/eb039172>
- Floriani, D. E., Fleury, M. T. (2012). The Effect of the Degree of Internationalization on the International Competences and Financial Performance of Brazilian SMEs. *Revista de Administração Contemporânea*, 16(3), 438-458. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552012000300007>
- Foley, C. F., Manova, K. (2015). International Trade, Multinational Activity, and Corporate Finance. *Annual Review of Economics*, 7, 119-146. <http://10.3386/w20634> <https://doi.org/10.3386/w20634>
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5 ed. São Paulo: Atlas.
- Gujarati, N. (2005). *Econometria aplicada*. São Paulo: Pearson.
- Hilal, A.; Hemais, C. A. (2003). O processo de internacionalização na ótica da escola nórdica: evidências empíricas em empresas brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 7(1), 109-124. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552003000100006>
- Marostica, J., Borgert, A., Souza, F. R. De, & Petri, S. M. (2017). Comportamento dos custos e indicadores de endividamento e liquidez em empresas do setor de consumo listadas na BM&FBovespa. *Contabilidade y Negocios*, 11(22), 6-21. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201602.001>
- Martiniowski, A. L., Gomes, J. S. (2001). *Management control in internationalized brazilian companies: a nine case comparative study*. Adm. MADE (Universidade Estácio de Sá), Rio de Janeiro, I(2), 33-58.
- Merchant, K. A. (1998). *Modern management control systems: text & cases*. Upper Saddle River: Prentice-Hall.
- Penman, S. H. (2013). *Análise de demonstrações financeiras e security valuation*. São Paulo: Elsevier.
- Silva, P. P. M., Boaventura, J. M. G. (2011). Estratégia de internacionalização de firmas brasileiras e desempenho financeiro. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 04-21. <https://doi.org/10.5585/riac.v10i3.1728>
- Teixeira, A. P. P., Flores, F. S. (2014). O modelo de internacionalização de Upsala sob a ótica da visão baseada em recursos (RBV). *REAVI*, 1-11. <https://doi.org/10.5965/2316419003032014001>
- Venkatraman, N. e Ramanujam, V. (1986). Measurement of business performance in strategy research: a comparison of approaches. *Academy of Management Review*, 11(4), 801-814.

Fecha de recepción: 19 de setiembre de 2017

Fecha de aceptación: 16 de abril de 2018

Correspondencia: pinheirodesa@hotmail.com

josirsgomes@gmail.com

jadilsob@hotmail.com

Demographics/Job Characteristics of Top Managers, Corporate Risk and Organizational Outcomes

Gabriel Donadio Costa, Fabricia Silva da Rosa, Rogério João Lunkes

Nucleo de Controladoria, Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina

This study aims to analyze the relationship between demographics and job characteristics of top managers and their tolerance or aversion to corporate risk. From the Amadeus – Bureau van Dijk database were collected data about the gender, age, educational background, job duality and job tenure of 1,045 top managers. The results suggest that executives (CEOs and non-CEOs) with formal education in the areas of management and law, as well as the tenure in the organization, are negatively related to risk-propensity behaviors. On the other hand, the age and female gender of top managers are characteristics that are positively related to risk propensity.

Keywords: Upper echelons theory, risk, top managers, demographics.

Características demográficas de trabalho dos principais administradores, riscos corporativos e resultados organizacionais

O presente estudo analisa a relação entre características demográficas/laborais de gestores de topo e a sua tolerância ou aversão ao risco corporativo. A partir da base de dados Amadeus – Bureau van Dijk foram recolhidos dados de 1.045 gestores de topo, a respeito de seu gênero, idade, background educacional, dualidade e tempo de mandato. Os resultados sugerem que executivos (CEOs e não CEOs) com formação nas áreas de gestão e direito, bem como o tempo de mandato, estão negativamente relacionados com o comportamento de propensão ao risco. Já a idade dos gestores de topo e o gênero feminino são características que estão positivamente relacionadas com a propensão ao risco.

Palavras-chave: Teoria dos escalões superiores, risco, gestores de topo, características demográficas.

Características demográficas de trabajo de los principales administradores, riesgos corporativos y resultados organizacionales

El presente estudio analiza la relación entre características demográficas / laborales de gestores de primer nivel y su tolerancia o aversión al riesgo corporativo. A partir de la base de datos Amadeus - Bureau van Dijk se recopiló datos de 1045 gestores de primera, sobre su género, edad, antecedentes educativos, dualidad y tiempo de mandato. Los resultados sugieren que los ejecutivos (CEO y no CEO) con formación en las áreas de gestión y derecho, así como el tiempo de mandato, están negativamente relacionados con el comportamiento de propensión al riesgo. La edad de los gestores de primer nivel y el género femenino son características que están positivamente relacionadas con la propensión al riesgo.

Palabras clave: Teoría de los niveles superiores, riesgo, gestores de alto, características.

1. Introduction

The Upper Echelons Theory (UET) proposes that managerial characteristics influence strategies, business profiles and, consequently, the organization and its performance (Hambrick & Mason, 1984). With decades of UET research, there are evidences in the literature that differences in the organizational performance may be associated with the characteristics of top managers (e.g., Bertrand & Schoar, 2003; Wang, Holmes, Oh & Zhu, 2016). For example, at the important moment when a decision is being made, each individual has a peculiar behavior regarding the risk that such decision will pose to the organization. This behavior can be rated as risk tolerance or risk aversion. In this case, risk can be defined as the cumulative effect of the probability of uncertain occurrences that may affect adversely the organizational goals (Wideman, 1992).

Although firms value managers' ability to make decisions, their inclination to take or avoid risks, depending on the circumstances, can be an asset or a liability for the organization (Johnson & Powell, 1994). Overexposure to risk can be damaging and lead the organization to insolvency, but risk aversion can hinder growth and undermine shareholder value (Shemesh, 2017).

Based on UET theoretical approach, this study analyzes the relationship between demographics and job characteristics of top managers with corporate risk tolerance or aversion. So, data on 1045 top managers were collected from Amadeus – Bureau van Dijk database, regarding gender, age, education, job duality (when the executive simultaneously occupies the position of Chairman of the Board of Directors and other managerial position), job tenure and financial performance.

This study can be used by organizations to assist in the selection and development of their managers, taking into account characteristics relating to risk aversion or risk propensity.

2. Literature Review and Development of Hypotheses

2.1. Corporate Risk

Individuals have a natural risk-taking behavior when making decisions. This behavior can be classified as risk tolerance or aversion. Risk tolerance (or propensity) can be defined as the individuals' willingness to engage in behaviors that entail a desirable goal, but its accomplishment is uncertain and followed by the likelihood of loss (Xiao, 2008). According to Fisher and Yao (2017), risk tolerance is the degree of discomfort that an individual is willing to accept when he/she puts his current wealth at risk aiming to a future return. Risk aversion, in turn, is the behavior that shows an individual's hesitancy in accepting a choice that has an uncertain return when there is an option or alternative whose outcome is beyond doubt (Xiao, 2008). Risk-tolerant managers are likely to invest in riskier assets to obtain higher returns, and less risk-tolerant managers require more compensation to accept uncertainties (Fisher & Yao, 2017).

Although firms value managers' ability to make decisions, their inclination to take or avoid risks, depending on the circumstances, can be an asset or a liability for the organization (Johnson & Powell, 1994). Overexposure to risk can be damaging and lead the organization to insolvency, but risk aversion can hinder growth and undermine shareholder value (Shemesh, 2017).

Hoskisson, Chirico, Zyung and Gambeta (2017) suggest that based on various managerial behaviors/decisions, it is possible to infer the manager's risk tolerance. For example, risk tolerance can be defined based on decisions that reflect strategic choices with uncertain outcomes, such as a high debt level (Finkelstein & Hambrick, 1990); research and development spending (Bargeron, Lehn & Zutter, 2010); mergers, acquisitions and divestments, long-term financial debts (Lee & Moon, 2016); business survival (Faccio, Marchica & Mura, 2011); innovation, human resources policy, strategic deviations or changes, aggressive expansion into new markets and long-term investments (Hiebl, 2014; Plöckinger, Aschauer, Hiebl & Rohatschek, 2016).

On the other hand, other authors seek a simpler metric to determine risk behavior such as, for example, the difference between maximum and minimum return on assets (ROA) in a given period of time (Faccio et al., 2011; Khaw, Liao, Tripe & Wongchoti, 2016) or the assets volatility or profitability (ROA) (Boubakri, Cosset & Saffar, 2013; John, Litov & Yeung, 2008). Faccio et al. (2016) consider the latter as one of the most used metrics in literature because it enables to determine risks in investment decisions.

2.2. Upper Echelons Theory

The Upper Echelons Theory is based on the principle that organizational performance (strategies, business profiles and efficiency) is a reflection of the characteristics of chief managers. In other words, organizations reflect the actions and beliefs (experiences, values and personalities) of their strategic leaders (Hambrick & Mason, 1984).

The knowledge, perceptions and values, both of the chief executive officer (CEO), and the top manage-

ment team (TMT), may also have an influence on the creation of alliances, constitution of international agendas, acquisitions and the risk-related behavior of an organization (Carpenter, Giletkancz & Sanders, 2004; Papadakis & Barwise, 2002).

The characteristics of top managers can be of two kinds: observable and psychological. Observable characteristics consist of demographics and job-related aspects such as: age, job tenure, educational and functional background, socioeconomic roots, financial status, among others (Hambrick & Mason, 1984). The psychological characteristics comprise a set of values, perceptions and personality traits of the executives (Carpenter et al., 2004).

The present study considers only the demographic characteristics. So, it considers that executives have a limited capacity to process information and rationality, and so they use their personal demographic characteristics as a kind of "filter" to interpret situations and individual choices (Hambrick, 2007). Age, time in the office, education and gender are one of the CEO's characteristics most often studied in the UET literature (Finkelstein, Hambrick & Cannella, 2009).

2.3. Development of Hypotheses

The financial literature associates risk tolerance with diverse demographic variables, being age one of the factors most widely studied (Fisher & Yao, 2017). Hambrick & Mason (1984) suggest that the top managers' or TMT's *age* may affect their values, cognitive styles and, consequently, their decisions. The authors point out that the main factors for the conservative behavior of older managers are: decreased physical and mental vigor, which reduces the ability to understand new ideas and learn new behaviors; high engagement

with the organization' status quo; and valuation of financial security and career.

Bertrand & Schoar (2003) conducted a study with more than 500 top managers (CEO, CFO, among others) of U.S. companies and found that older managers invest less in capital expenditures and financial leverage and more in cash holdings, which shows a conservative behavior. On the other hand, younger managers tend to invest more in equipment and properties and less in cash holdings, which shows a risk-tolerance behavior. According to the literature, the following hypothesis is proposed:

H1: The manager's age is negatively related to his propensity to risk taking.

UET also suggests that *education* (bachelor's or graduate degree) reflects the building up of experiences and is associated with cognitive styles and executives values (Bamber, Jiang & Wang, 2010).

Studies show that managers with a background in accounting and finances are more conservative and accurate when they forecast organizational outcomes than managers with other backgrounds (Bamber et al., 2010; Ran, Fang, Luo & Chang, 2015). Executives with a degree in law resemble those with a degree in management areas, since both are trained to protect the client's interests. So, when they take office, top executives are more conservative, disclose less information and are more risk averse, compared to executives with other professional backgrounds (Bamber et al., 2010; Lewis, Walls & Dowell, 2014).

Empirical evidences show that top managers who hold a MBA degree (i) are more strategically aggressive (Lewis et al., 2014), since they seek to exceed the estimated results (Bamber et al., 2010), (ii) maintain a higher level of financial debt, (iii) spend more

resources on advertising, (iv) invest more resources in capital expenditures, and (v) pay less dividends (Bertrand & Schoar, 2003). On the other hand, executives with a MBA degree make better forecasts, are more sensitive to errors (Bamber et al., 2010) and display a better financial performance (ROA 1% higher on average) when compared to managers without a MBA degree (Bertrand & Schoar, 2003). Geletkanycz & Black (2001) state that the more aggressive behavior displayed by executives with a MBA can be explained by their higher capacity to make strategic decisions. So, the following hypotheses emerge:

H2(a): A bachelor's degree in business administration and law is negatively related to risk propensity.

H2(b): A MBA degree is positively related to risk propensity.

Several studies point to a conservative behavior displayed by the female *gender* in the most diverse activities (Bernasek & Shwiff, 2001; Croson & Gneezy, 2009; Faccio et al., 2016; Francis, Hasan, Park & Wu, 2015; Huang & Kisgen, 2013; Johnson & Powell, 1994). Johnson & Powell (1994) observed that women, compared to men, are less confident and more risk averse when making bets.

Faccio et al. (2016) conducted a study with female CEOs in companies listed in the *Amadeus Top 250,000* database. The survey pointed to some possible causes for the women's conservative behavior, such as lack of confidence, preference for fixed remuneration and low-risk firms, more fear of unemployment and more difficulty to climb to the CEO position. Croson & Gneezy (2009) analyzed ten articles relating to gender preferences and differences and concluded that women are likely more risk averse than men. Thus, the following research hypothesis is proposed:

H3: The female gender is negatively related to risk propensity.

Henderson, Miller & Hambrick (2006) show that job *tenure* has an inverted U-shape relationship with organizational performance. Hazarika, Karpoff & Nahata (2012), in turn, demonstrated that the CEO's tenure in the organization is negatively related to the management of corporate outcomes. On the other hand, Naranjo-Gil, Maas & Hartmann (2009) evidenced that short term tenures are positively associated with the use of innovative management tools.

In a study conducted by Finkelstein & Hambrick (1990), they found that CEOs with a shorter time in the office have new, diversified information, and are more likely to take risks. Over time, perceptions become more limited and managers begin to promote few strategic changes, which become more imitative, reflecting a risk-aversion behavior. So, the following hypothesis is proposed:

H4: The tenure duration is negatively related to risk propensity.

Duality occurs when a member of the management team at the same time holds a position in the Board of Directors (BoD). When a CEO is also the chairman of the board, the board's monitoring efficiency decreases, leading to higher corporate risks (Brickley, Coles & Jarrell, 1997). The literature also indicates that in firms where there is such duality of positions, the CEO/Chairman has total control of the perfor-

mance appraisal metrics and rewards system. This may cause problems of team motivation and may influence the nature and risk of decisions (Eisenhardt, 1985). Then we have the last hypothesis:

H5: Duality of managerial functions is positively related to risk tolerance.

3. Methodology and Data

3.1. Database

The initial sample had 275,046 Portuguese firms listed in the Amadeus – Bureau van Dijk database. Of this total, 5,010 firms displayed financial information for the years 2013, 2014 and 2015. However, due to lack of demographics and job-related data of the top managers, the final sample comprised 1,045 firms.

To validate and complement the necessary information, data were collected from linkedin.com (about 40%) and google.pt (about 7%) websites. The LinkedIn website is a platform that provides educational and professional data and works as an online curriculum, where updates are frequently provided by users.

The final sample consisted of 42 (4%) micro companies, 333 (32%), 392 (38%) medium companies and 278 (26%) large companies. Regarding the industry, predominance was for the industrial sector (324), trade/commerce (290), communications (72) and, finally, professional, scientific and technical firms (82).

3.2. Identification of Variables

Kind of variable	Variable	Characteristics	Data Source
Independent Variables	Demographic and job characteristics	Top managers (CEOs, general directors, founders and presidents) were classified as CEOs and account for 69% of the sample. The other executives (CFOs, controllers, managers and administrative, financial and production directors) represent 31% of the sample and were classified as non-CEOs.	Amadeus
	Education	Measurement of the bachelor's degree variable (BD) was made through a binary variable, where score 1 was assigned to managers with a background in the areas of management, finance, economics and law, and score 0 to the other areas. The MBA variable is scored 1 when the executive holds a Master of Business Administration and scored 0 in other areas.	LinkedIn and Google
	Duality [DUAL]	It was also measured by a dummy. Top Executives who are also Chairman of the Board of Directors are scored 1, and the others who are in an executive position are scored 0.	Amadeus
	Gender [GEN]	Score 1 is assigned to female top managers and 0 to male ones.	
	Tenure [TEN]	Measurement was made taking into account the manager's age and time in office corresponding to the last year of analysis (2015). To correct asymmetry and kurtosis problems, both variables were transformed using natural logarithm (Bachman, 2004).	
	Age [AGE]		
Dependent Variables	ROA - Return on Assets	ROA was calculated by dividing the earnings before interests, taxes, amortization and depreciation (EBITDA) of 2013, 2014 and 2015 by the respective assets of these same years.	Amadeus
	ROA volatility	ROA volatility (ROAv) is calculated by the standard deviation of the assets rentability in the three years of study, resulting in a measure of the firm's risk behavior (Faccio, et al., 2011).	
Control Variables	Industry [IND]	The statistical classification of the European Community - Nace Rev. 2 was used. To reduce the number of industries, they were adjusted to a broader classification of ISIC (International Standard Industrial Classification) (Eurostat, 2008). Finally, agriculture, health and other sectors were considered, because they had few observations and compatible ROA volatility means.	Amadeus
	Company size [SIZE]	The firm's size variable was measured by the number of employees of the organization or the average assets in the three years under analysis [SIZE]. The natural logarithm of size variables was used (Faccio et al., 2016).	
	Position of the top manager [CEOp]	This variable was measured by a dummy, which has value 1 when the manager holds the position of CEO, general manager, founder or president and 0 when he/she holds other positions (CFO, controller, administrative, financial and production manager or director).	

Empirical Model

Seven linear regression models were developed using the OLS (Ordinary Least Squares) method. The Stata/SE software, version 13.0, was used to analyze the data. In the first model, it was decided not to use the control variables. In the second model, the aim was to find out if there was any change in the predictive quality,

including size, industry, and job position variables. The third model aimed to test the predictive capacity and drop outliers. The fourth and fifth models aimed to verify the position of the top managers, CEOs and non-CEOs, respectively. Finally, the sixth and seventh models were tested without outliers in the subsamples comprised exclusively of CEOs and non-CEOs.

$$Vol_i = \beta_0 + \beta_1 GEN_i + \beta_2 \ln(ID)_i + \beta_3 LIC_i + \beta_4 MBA_i + \beta_5 DUAL_i + \beta_6 \ln(MAND)_i + \epsilon_i$$

Equação 1 - Modelo de regressão I

$$Vol_i = \beta_0 + \beta_1 GEN_i + \beta_2 \ln(ID)_i + \beta_3 LIC_i + \beta_4 MBA_i + \beta_5 DUAL_i + \beta_6 \ln(MAND)_i + \beta_7 \ln(DIM)_i + \beta_8 DCEO_i + \sum \beta_9^{j=8} SEC_i + \epsilon_i$$

Equação 2 - Modelos de regressão II(a) e II(b)

$$Vol_i = \beta_0 + \beta_1 GEN_i + \beta_2 \ln(ID)_i + \beta_3 LIC_i + \beta_4 MBA_i + \beta_5 DUAL_i + \beta_6 \ln(MAND)_i + \beta_7 \ln(DIM)_i + \sum \beta_9^{j=8} SEC_i + \epsilon_i$$

Equação 3 - Modelos III, IV, V, VI e VI

ANALYSIS OF RESULTS

3.3. Descriptive Statistics and Correlations Matrix

Table 1 shows the mean values, standard deviation, minimum and maximum values for each variable. It can be seen that the dependent variable (ROA volatility) exhibits a mean of 0.05 and standard deviation of 0.02, the minimum value is almost null (0.0002) and the maximum value is over 7. Because this value is very high, it may represent an outlier.

With respect to the top managers characteristics, 14% of them are women, 15% also hold a position in the Board of Directors, 51% have a bachelor's degree in business administration and law and 18% have a MBA degree. The top managers are 49 years old on average and the average time in office is approximately 10 years. It can be seen that one executive holds the same position for more than 50 years, which can also be considered an outlier.

Table 1. Descriptive statistics of variables

Variável	Média	Desv Pad	Assimetria	Curtóse	Min	Max
VOLR	0,05	0,23	27,51	837	0,0002	7,3
GEN	0,14	0,35	2,00	5,00	0	1

Variável	Média	Desv Pad	Assimetria	Curtóse	Min	Max
ID	48,90	8,83	0,62	4,13	28	86
lnID	3,87	0,17	-0,16	3,27	3,33	4,45
LIC	0,51	0,50	-0,05	1,00	0	1
MBA	0,18	0,38	1,65	3,74	0	1
DUAL	0,15	0,35	1,93	4,71	0	1
MAND	9,88	8,06	1,48	5,50	0,38	51,58
lnMAND	1,94	0,88	-0,37	2,74	-0,95	3,94

The correlations matrix was built considering only the continuous variables. Although this analysis shows that both independent variables (age and tenure) are negatively related to risk (aligned with hypotheses 1 and 4), there is no statistical significance that enables conclusions. It can also be seen that the independent variables do not have a strong correlation, which reduces the self-correlation risk and benefits the regression model.

Table 2. Correlation table

	Vol ROA (VOLR)	Idade (ID)	Mandato (lnMAND)
Vol ROA (VOLR)	1		
Idade (lnID)	-0,04	1	
Mandato (lnMAND)	-0,02	0,34***	1

*** significance at 1% level

3.3. Results of the Empirical Model

In this subsection the results of all regression models used in this study are described. Aiming to diminish biases of the independent variables, AGE, TEN, and SIZE were transformed using the natural logarithm. According to Pino (2014), the variables transformation can promote approximation of normality, improve the significance levels and intervals of confidence.

3.3.1. OLS Model Without Controls

Table 3 shows the results of model I. This model does not have an explicatory ability since the p-value of the F statistic exceeds the confidence level (0.10) and, therefore, the null hypothesis that all β parameters are statistically equal to zero is not rejected.

Table 3. OLS regression without transformation of variables

	Modelo I	
	Coef.	Sd. Er.
Constante	0,353**	0,167
GEN	-0,006	0,021
Ln(ID)	-0,073*	0,044
LIC	-0,016	0,014
MBA	-0,010	0,019
DUAL-	0,036*	0,020
Ln (MANTO)	-0,002	0,008
N	1045	
F	1,20	
Prob>F	0,302	
Adj R ²	0,006	

***, **, * significance levels at 1%, 5% and 10% levels, respectively.

3.3.2. OLS Model with Controls

The results of model II, where the control of variables is included, are described in Table 4. Aiming to determine which is the best proxy for the size, the

model II was divided into (a) and (b), which represent the size calculated by the number of employees and the assets average, respectively.

It can be seen that model II (a) does not exhibit a joint significance of variables, since the p-value of the F statistic is over 0.1. So, it can be concluded that the set of variables does not explain Model II (a). On the other hand, model II (b) exhibits a joint significance of variables, since the p-value of the F statistic is below 0.1. The model exhibits an independent variable with individual significance, duality, which has a 0.045 coefficient, indicating that the managers who simultaneously hold the position of Chairman of the BoD have a 0.045 increase in the ROA volatility, which is consistent with hypothesis H5. Regarding the explanatory power, the model II (b) has an adjusted R² of 0.009, which means that this model explains 0.9% of the variability of the dependent variable.

Table 4. OLS regression with control variables

	Modelo II (a)		Modelo II (b)	
	Coef.	Sd. Er.	Coef.	Sd Er.
Constante	0,356	0,169	0,412	0,168
GEN	-0,008	0,021	-0,010	0,021
ln(ID)	-0,076*	0,045	-0,046	0,045
LIC	-0,021	0,015	-0,015	0,015
MBA	-0,010	0,019	-0,006	0,019
DUAL	0,041*	0,021	0,045***	0,021
ln(MAND)	-0,001	0,009	-0,008	0,009
ln(DIMN)	-0,002	0,005	-	-
ln(DIM)	-	-	-0,017**	0,004
DCEO	0,001	0,017	0,001	0,017
SEC	Incluido		Incluido	
N	1045		1045	
F	0,88		1,69	
Piob>F	0,58		0,04	
Adj R ²	0,001		0,009	

***, **, * significance at 1%, 5% and 10% levels, respectively

Testing was carried out to verify homoscedasticity of residues and multicollinearity of models II (a) and (b). Both White's tests exhibited a value above 0.05, which indicates that the residues are homoscedastic. But the VIF tests indicated 1.15 and, therefore, it can be inferred that multicollinearity problems are inexistent.

Considering that model II (b), which uses the assets average for the proxy of the size control variable, exhibited the best predictive results (joint significance and adjusted R^2), which is largely utilized in literature (Aabo, Pantzalis, Sørensen & Toustrup, 2016; Akbar, Kharabheh, Poletti-Hughes & Sha, 2017; Bargerón et al., 2010; Faccio et al., 2011; Faccio et al., 2016; John et al., 2008; Hernández, Aibar & Aibar, 2015; Khaw et al., 2016), it was decided to use this variable for the other regression models.

Aiming to verify the contribution of control variables to the model, a F-test was conducted for the industry [IND]. The IND variable had a value of 3.01 in the F-test and a p-value of 0.0039; thus, it was decided to maintain this variable in the study. But the coefficient of the top managers position [CEOp] is not statistically significant, according to Table 9. So, it was decided to exclude the CEOp variable in the next regression models.

3.3.3. OLS Regression Model in CEOs and non-CEOs Subsamples

To determine the influence of the top manager position, it was decided to test the models for the CEOs and non-CEOs subsamples. Table 5 shows the results for both subsamples:

The model for the CEOs (III) subsample did not have an explanatory power, considering that the p-value of F statistic was 0.13, i.e., above the significance threshold value of 10%. On the other hand, model

IV (non-CEOs subsample) exhibited a joint significance of the variables and an adjusted R^2 of 0.04, which means that this model explains 4% of the ROA volatility variability. However, none of the independent variables exhibited an individual significance, which makes it impossible to interpret the regression coefficients.

Table 5. Regression models for CEOs and non-CEOs

	Modelo III		Modelo IV	
	Coef.	Sd. Er.	Coef.	Sd. Er.
Constante	0,613**	0.248	0.022	0.087
GEX	-0,016	0,033	0,001	0,009
ln(ID)	-0,088	0,066	0,028	0,023
LIC	-0.024	0.021	0.005	0.008
MBA	-0.012	0.026	0.007	0.012
DUAL	0,051**	0,026	-	-
ln(MAND)	-0,009	0,013	-0,007	0,004
lnFDIM)	-0,019***	0.006	-0.008***	0.003
SEC	Incluido		Incluido	
N	727		318	
F	1,43		2,24	
Prob>F	0,13		0,01	
Adj R ²	0,008		0,04	

***, **, * significance at 1%, 5% and 10% levels, respectively

3.3.4. OLS regression model with removal of outliers

For the analysis of model V, it was decided to drop the outliers. The method to remove the outliers was DfFit, which, according to Fávero et al. (2014), it measures how much an observation influences the overall model and how much the predicted values are altered by the inclusion or exclusion of a particular observation. A total of 111 observations were excluded and the regression model was applied again.

Table 6. OLS regression without outliers

	Modelo V	
	Coef.	Sd. Er.
Constante	0.054*	0,033
GEN	0.011***	0,004
Ln(ID)	0.020**	0,009
LIC	-0.006**	0,002
MBA	-0.001	0,003
DUAL	-0,005	0,004
Ln(MAND)	-0,005***	0,001
LnCDIM)	-0,008***	0,001
SEC	Incluido	
N	934	
F	8.82	
Prob>F	0,00	
Adj R ²	0.10	

***, **, * significance at 1%, 5% and 10% levels, respectively

Model V has a 10% adjusted R², which shows that this model explains 10% of the variability of the dependent variable and also has a joint significance, taking into account that the p-value of the F statistic is close to 0. The independent variables that have individual significance are gender, age, education (bachelor's degree) and tenure, at 1, 5, 5 and 1%, respectively. The gender variable has a coefficient of 0.01, and this means that female managers have a 0.011 increase in the ROA volatility, which contradicts hypothesis 3. The age variable has a coefficient of 0.02, which indicates that one percent of age increase results in a 0.0002 increase in the ROA volatility, thus contradicting the first hypothesis of the study. The bachelor's degree coefficient is -0.006, which means that managers with a major in management and law has a 0.006 reduction in the ROA volatility, and this result is consistent with H2(a).

Finally, the job tenure variable has a coefficient of -0.005; thus, we can say that one percent increase in the time in the position results in a 0.00005 decrease in ROA volatility. This result supports hypothesis 4 and the results of model II (b).

To determine the model fit, the heteroscedasticity and multicollinearity were tested. The White and VIF tests indicated that there was homoscedasticity of residues and nonexistent multicollinearity.

3.3.5. OLS regression model without outliers in CEOs and non-CEOs subsamples

To finalize the results of the empirical model, the models without outliers were tested for the subsamples relating to the managers' position in the firm (CEOs and non-CEOs). Table 7 shows the results for both subsamples.

Table 7. Regression models VI and VII

	Modelo VI		Modelo VII	
	Coef.	Sd. Er.	Coef.	Sd. Er.
Constante	0.043	0,041	0,089	0,060
GEN	0,014***	0,005	0,006	0,006
ln (ID)	0,025**	0,011	0,003	0,016
LIC	-0.007**	0.003	-0.002	0.005
MBA	-0,001	0,004	-0,002	0,008
DUAL	-0,006	0,004	-	-
ln(MAXD)	-0,005**	0,002	-0,004	0,003
lnCDIM)	-0,009	0,001	-0,006	0,002
SEC	Incluido		Incluido	
N	651		283	
F	7.62		2,04	
Prob>F	0,00		0,01	
Adj R ²	0.12		0,04	

***, **, * significance at 1%, 5% and 10% levels, respectively

Both models indicate a joint significance of the variables. Model VII has an adjusted R^2 value of 0.04 and no variable containing individual significance. Model VI has the highest adjusted R^2 value and explains 12% of the variability of ROA volatility. The four independent variables with individual significance are gender, age, education and tenure, at 1, 5, 5 and 5%, respectively. The gender variable presents a coefficient of 0.014, which means that female managers have a 0.014 increase in the ROA volatility, which does not support hypothesis 3. The age variable presents a coefficient of 0.025, so one percent of increase in age results in a 0.00025 increase in the ROA volatility, contradicting the first hypothesis of this study. The education variable coefficient is -0,007, which indicates that managers with a bachelor's degree in business administration and law has a 0.007 reduction in ROA volatility. This result is consistent with regressions I, II(a), III and V and with H2(a). Finally, the tenure variable has a coefficient of -0.005; thus, we can say that a one percent of increase in the job tenure results in a decrease of 0.00005 in ROA volatility. This result supports hypothesis H4 and the results of models II (b), III, V, VII.

Aiming to test the models for heteroscedasticity, the White test was applied, where the p-values were 1.00 for model VI and 0.87 for model VII; so, there is homoscedasticity of residues. The values of the VIF test were 1.14 and 1.17, respectively, so no multicollinearity was found.

3.5. Discussion

Among the various models presented herein, the ones without outliers are the most robust and with the best results. According to Fávero, Belfiore, Takamatsu and Suzart (2014), outliers are observations with high residue values, which can hinder estimation of the OLS

regression models. Dependent variables have an asymmetric behavior. Nearly 99% of the firms exhibited ROA volatility between 0 and 0.4, but there are observations that can be as high as 7.3. The exclusion of outliers led to an increase in the explanatory power and in the variables individual significance, as can be seen in models III and VI.

The regression model without outliers and with the position control variable also corroborates the literature review on the Upper Echelons Theory, since the results are more consistent (there was a greater number of supported hypotheses and higher predictive power) for the subsample comprised of top managers who have more influence and autonomy in the decision-making process (CEOs), if compared to the subsample of executives who are part of the TMT but have less influence on the strategic decisions of the firm (non-CEOs).

Thus, model VI appears to be the best one, because it considers CEOs and not outliers. In this model, the independent variables MBA and DUALITY were not statistically significant, so it was not possible to support H2(b) and H5. In turn, the variables AGE, GENDER, EDUCATION AND JOB TENURE exhibited coefficients with statistical significance.

Based on these coefficients, conclusion is that older and female executives are more likely to take risks, which is not consistent with H1 and H3 and the literature.

In turn, managers with a bachelor's degree in business administration and law are associated with a risk-aversion behavior, i.e., undergraduate training in management and law are negatively related to risk-taking decisions, thus supporting H2(a). These findings are similar to those obtained by Bamber et al. (2010)

and Naranjo-Gil & Hartmann (2006), who identified a conservative behavior that reflects on more accurate and prudent forecasts, a preference for cost-oriented strategic objectives, which requires more financial data and diagnosis systems for the implementation and follow-up of strategies.

Job tenure is associated with a risk-aversion behavior. This finding supports H4 and corroborates the results obtained by Katz (1982) and Hambrick, Geletkanycz and Fredrickson (1993), who state that older executives (with a long time in the office) spent great individual efforts in the organizations that they are in before reaching higher hierarchical levels. Executives develop habits, establish routines and build a repertoire of skills and responses for internal and external stimuli. A long tenure in the organization may create a common perspective and culture, which may lead to resistance to changes and difficulties in considering other points of view.

4. Conclusions

This study aimed to analyze the relationship between demographics and job-related characteristics of top managers with their tolerance or aversion to corporate risk-taking. The results suggest that executives (CEOs and non-CEOs) with educational background in business administration and law, as well as the tenure in the organization, are negatively related to a risk-propensity behavior. On the other hand, age and the female gender are characteristics that are positively related to risk propensity. These results were similar to those obtained by Bamber et al. (2010) and Finkelstein & Hambrick (1990).

This study contributes to the literature on the Upper Echelons Theory, since that, in addition to the empirical results of the variables relating to educational

background and tenure, there was a higher consistency of results when the subsample comprised of managers with more influence and power in the strategic decision-making process was used.

This study can be useful to organizations to assist in the selection and development of their executives, concerning characteristics related to risk-aversion and risk-propensity behaviors.

This work has some limitations that may prevent generalization of results, namely the exclusive use of Portuguese firms and a limited number of managerial characteristics. Another limitation is that the period of analysis coincided with the sovereign debt crisis that hit Portugal in 2011-2013, which can also affect the results. Additionally, the use of executives' data only, without considering the influence of the management team, is also a limitation of this study because other executives may also influence corporate risk. Finally, the control of the effect of the industry, or business sector, could be done directly in the calculation of the dependent variable, thus removing the standard deviation of the industry to the standard deviation of the firm, instead of using dummies.

Suggestions for future research studies may include sample diversification, using firms of different countries. The use of data from other countries could also be relevant due to their cultural differences, which may have an influence on risk-taking behaviors. Other possibility of future extension of the study could be the inclusion of managerial psychological characteristics, or personality traits, instead of using demographic variables. Other possibility is the use of the operating leverage degree instead of the ROA volatility based on EBITDA. This could mitigate problems related to the revaluation of assets that are not detected when using EBITDA.

References

- Aabo, T., Pantzalis, C., Sørensen, H., & Toustrup, M. T. (2016). Corporate risk and external sourcing: A study of Scandinavian multinational firms. *International Business Review*, 25(6), 1297-1308. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.04.002>
- Akbar, S., Kharabsheh, B., Poletti-Hughes, J., & Shah, S. Z. A. (2017). Board structure and corporate risk taking in the UK financial sector. *International Review of Financial Analysis*, 50, 101-110. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2017.02.001>
- Bachman, L.F. (2004). Statistical analyses for language assessment, Ernst Klett Sprachen. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511667350>
- Bamber, L.S., Jiang, J. & Wang, I.Y. (2010). What's my style? The influence of top managers on voluntary corporate financial disclosure. *The Accounting Review*, 85(4), 1131-1162. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1131>
- Bargeron, L.L., Lehn, K.M., & Zutter, C.J. (2010). Sarbanes-Oxley and corporate risk-taking. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 34-52. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.05.001>
- Bernasek, A. & Shwiff, S. (2001). Gender, risk, and retirement. *Journal of Economic Issues*, 35(2), 345-356. <https://doi.org/10.1080/00213624.2001.11506368>
- Bertrand, M. & Schoar, A. (2003). Managing with style: The effect of managers on firm policies. *The Quarterly Journal of Economics*, 118(4), 1169-1208. <https://doi.org/10.1162/003355303322552775>
- Boubakri, N., Cosset, J. & Saffar, W. (2013). The role of state and foreign owners in corporate risk-taking. *Journal of Financial Economics*, 108(3), 641-658. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.12.007>
- Brickley, J.A., Coles, J.L. & Jarrell, G. (1997). Leadership structure: Separating the CEO and chairman of the board. *Journal of Corporate Finance*, 3(3), 189-220. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(96\)00013-2](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(96)00013-2)
- Carpenter, M.A., Geletkancz, M.A. & Sanders, W.G. (2004). Upper echelons research revisited: Antecedents, elements, and consequences of top management team composition. *Journal of Management*, 30(6), 749-778. <https://doi.org/10.1016/j.jm.2004.06.001>
- Croson, R. & Gneezy, U. (2009). Gender differences in preferences. *Journal of Economic Literature*, 47(2), 448-474. <https://doi.org/10.1257/jel.47.2.448>
- Eisenhardt, K.M. (1985). Control: Organizational and economic approaches. *Management Science*, 31(2), 134-149. <https://doi.org/10.1287/mnsc.31.2.134>
- Eurostat, N. (2008). Rev. 2—statistical classification of economic activities in the European community. Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.
- Faccio, M., Marchica, M. T., & Mura, R. (2011). Large shareholder diversification and corporate risk-taking. *The Review of Financial Studies*, 24(11), 3601-3641. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhr065>
- Faccio, M., Marchica, M. T., & Mura, R. (2016). CEO gender, corporate risk-taking, and the efficiency of capital allocation. *Journal of Corporate Finance*, 39, 193-209. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2016.02.008>
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Takamatsu, R. T., & Suzart, J. (2014). Métodos quantitativos com Stata. Elsevier, 1a edição. Rio de Janeiro-RJ, 131-142.
- Finkelstein, S. & Hambrick, D.C. (1990). Top-management-team tenure and organizational outcomes: The moderating role of managerial discretion. *Administrative Science Quarterly*, 35(3), 484-503. <https://doi.org/10.2307/2393314>
- Finkelstein, S., Hambrick, D.C. & Cannella, A.A. (2009). *Strategic leadership: Theory and research on executives, top management teams, and boards*. Oxford University Press, USA.

- Fisher, P.J. & Yao, R. (2017). Gender Differences in Financial Risk Tolerance. *Journal of Economic Psychology*, 61, 191-202. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.03.006>
- Francis, B., Hasan, I., Park, J. C., & Wu, Q. (2015). Gender differences in financial reporting decision making: Evidence from accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1285-1318. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12098>
- Geletkanycz, M.A. & Black, S.S. (2001). Bound by the past? Experience-based effects on commitment to the strategic status quo. *Journal of Management*, 27(1), 3-21. <https://doi.org/10.1177/014920630102700103>
- Hambrick, D.C. & Mason, P.A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9(2), 193-206. <https://doi.org/10.5465/amr.1984.4277628>
- Hambrick, D.C. (2007). Upper echelons theory: An update. *Academy of Management Review*, 32(2), 334-343. <https://doi.org/10.5465/amr.2007.24345254>
- Hambrick, D.C., Geletkanycz, M.A. & Fredrickson, J.W. (1993). Top executive commitment to the status quo: Some tests of its determinants. *Strategic Management Journal*, 14(6), 401-418. <https://doi.org/10.1002/smj.4250140602>
- Hazarika, S., Karpoff, J.M. & Nahata, R. (2012). Internal corporate governance, CEO turnover, and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 104(1), 44-69. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2011.10.011>
- Henderson, A.D., Miller, D. & Hambrick, D.C. (2006). How quickly do CEOs become obsolete? Industry dynamism, CEO tenure, and company performance. *Strategic Management Journal*, 27(5), 447-460. <https://doi.org/10.1002/smj.524>
- Hernández, M., Aibar, B. & Aibar, C. (2015). Determinants of corporate risk disclosure in large Spanish companies : a snapshot. *Contaduría y Administración*, 60(4), 757-775. <https://doi.org/10.1016/j.cya.2015.05.014>
- Hiebl, M.R.W. (2014). Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24(3), 223-240. <https://doi.org/10.1007/s00187-013-0183-1>
- Hoskisson, R. E., Chirico, F., Zyung, J., & Gambeta, E. (2017). Managerial Risk Taking: A Multi-Theoretical Review and Future Research Agenda. *Journal of Management*, 43(1), 1-33. <https://doi.org/10.1177/0149206316671583>
- Huang, J. & Kisgen, D.J. (2013). Gender and corporate finance: Are male executives overconfident relative to female executives? *Journal of Financial Economics*, 108(3), 822-839. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.12.005>
- John, K., Litov, L., & Yeung, B. (2008). Corporate governance and risk-taking. *The Journal of Finance*, 63(4), 1679-1728. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2008.01372.x>
- Johnson, J.E. V & Powell, P.L. (1994). Decision making, risk and gender: Are managers different? *British Journal of Management*, 5(2), 123-138. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.1994.tb00073.x>
- Katz, R. (1982). The effects of group longevity on project communication and performance. *Administrative Science Quarterly*, 27(1), 81-104. <https://doi.org/10.2307/2392547>
- Khaw, K. L. H., Liao, J., Tripe, D., & Wongchoti, U. (2016). Pacific-Basin Finance Journal Gender diversity, state control, and corporate risk-taking: Evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 39, 141-158. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2016.06.002>
- Lee, W.S. & Moon, J. (2016). Determinants of CEO strategic risk-taking in the airline industry. *Tourism Management Perspectives*, 18(7), 111-117. <https://doi.org/10.1016/j.tmp.2016.01.009>
- Lewis, B.W., Walls, J.L. & Dowell, G.W.S. (2014). Difference in degrees: CEO characteristics and firm environmental disclosure. *Strategic Management Journal*, 35(5), 712-722. <https://doi.org/10.1002/smj.2127>

- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. (2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 18(1), 21-53. <https://doi.org/10.2308/jmar.2006.18.1.21>
- Naranjo-Gil, D., Maas, V.S. & Hartmann F.G.H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667-695. <https://doi.org/10.1080/09638180802627795>
- Papadakis, V. M. & Barwise, P. (2002). How much do CEOs and top managers matter in strategic decision-making? *British Journal of Management*, 13(1), 83-95. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00224>
- Pino, F. (2014). A questão da não normalidade: Uma revisão. *Revista de Economia Agrícola*, 61(2), 17-33.
- Plöckinger, M., Aschauer, E., Hiebl, M. R., & Rohatschek, R. (2016). The influence of individual executives on corporate financial reporting: A review and outlook from the perspective of upper echelons theory. *Journal of Accounting Literature*, 37(9), 55-75. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.09.002>
- Ran, G., Fang, Q., Luo, S., & Chan, K. C. (2015). Supervisory board characteristics and accounting information quality: Evidence from China. *International Review of Economics & Finance*, 37(13), 18-32. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2014.10.011>
- Shemesh, J. (2017). CEO social status and risk-taking. *Quarterly Journal of Finance*, 07(2), 1-33. <https://doi.org/10.1142/S2010139217500045>
- Wang, G., Holmes Jr., R.M., Oh, I.S., & Zhu, E. (2016). Do Ceos Matter to Firm Strategic Actions and Firm Performance? A Meta-Analytic Investigation Based on Upper Echelons Theory. *Personnel Psychology*, 69(4), 775-862. <https://doi.org/10.1111/peps.12140>
- Wideman, R.M. (1992). *Project and program risk management: a guide to managing project risks and opportunities*. Newtown Square: Project Management Institute.
- Xiao, J. J. (2008). *Handbook of consumer finance research*. New York: Springer. <https://doi.org/10.1007/978-0-387-75734-6>

Fecha de recepción: 02 de febrero de 2018

Fecha de aceptación: 20 de abril de 2018

Correspondencia: donadiogabriel@gmail.com

fabriciasrosa@hotmail.com

rogeriolunkes@hotmail.com

El contador público como causa primera y última de la confianza pública

Edual Santos Gutiérrez

Escuela Profesional de Contabilidad
Universidad Peruana Unión

El presente trabajo de revisión, analítico-reflexivo y fenomenológico, presenta al contador público como esencia y sustancia del «ser», y cuya razón de ser son «las cuentas justas». El contador es el primer valor. Sin su sustancia, no es y, sin su esencia, deja de ser, es inexistente. La esencia es antes del contador y le da forma al ser contable, razón de la cuenta. La cuenta, hecha de tiempo con guarismos que acumulan tiempo, está formada por dos dimensiones, una concreta y otra abstracta, cuya vinculación es evaluada por la equidad y la inequidad valuada por los signos exteriores de riqueza.

La necesidad de contadores públicos surge de la representatividad delegada por el Estado, derivada del público, que, con su voto, legitima y transfiere poder de seleccionar y nombrar fiadores de fe, quienes se constituyen en depositarios de una «confianza a lo sumo» del público. A partir de ello, el contable se adhiere a valores absolutos. La confianza se basa en la consistencia: se confía en quien «no cambia». En esa medida, la contabilidad es un metarrelato, afincado en la modernidad, y el contable es como un sacerdote que vigila los rituales: los valores que propone este trabajo.

Palabras clave: contador público, valores, confianza pública, razón de ser.

The public accountant as the first and last cause of public confidence

The present work of review, analytical and phenomenological method, presents the Public Accountant as the essence and substance of the “being” and its reason for being are the “fair accounts”. The accountant is the first value. Without its substance, it is not and without its essence ceases to be, it is non-existent, the essence is before the accountant and gives form to the accountant’s being, reason of the account. The account, made of time with time-accumulating figures, is formed by two dimensions, one concrete and the other abstract, whose linkage is evaluated by equity, and inequality valued by external signs of wealth. The need for Public Accountants arises from the representativeness delegated by the State, derived from the public, who by their vote, legitimizes and transfers the power to select and appoint guarantors of faith, in those who constitute depositaries of a “confidence at the highest” Of the public. For this reason, the Accountant adheres to absolute values. Trust is based on consistency, reliance on who “does not change.” Accounting is a meta-narrative, based on modernity and the accountant is like a priest who watches over the rituals: The values proposed by this work.

Keywords: Public accountant, values, public trust, reason to be.

O contador público como a primeira e a última causa de confiança pública

O presente trabalho de revisão, analítico-reflexivo e fenomenológico, apresenta o Contador Público como a essência e substância do “Ser” e sua razão de ser são “contas justas”. O contador é o primeiro valor. Sem sua substância não é e sem sua essência deixa de ser, é inexistente, a essência é ante o contador e dá forma à contabilidade, razão da conta. O relato, feito de tempo com figuras que acumulam tempo, é composto de duas dimensões, uma concreta e outra abstrata, cuja articulação é avaliada pela equidade e desigualdade valoradas pelos sinais externos de riqueza. A necessidade de Contadores Públicos Certificados, surge a partir do delegado representante pelo estado, derivado do público, que, por seu voto, legitima o poder das transferências para selecionar e nomear avais de fé, que constituem repositórios de “confiança no máximo” do público. Por esse motivo, o contador adere a valores absolutos. A confiança é baseada na consistência, confiança em quem “não muda”. Contabilidade é uma meta-narrativa, enraizada na modernidade e o contador é como um padre que cuida dos rituais: Os valores que este trabalho propõe.

Palavras-chave: Contador Público, valores, confiança pública, razão de ser.

1. Introducción

Según el diario *El Comercio* (2017), en el Perú, la desconfianza hacia sus instituciones tutelares es alta; la mayor frustración recae en los partidos políticos, el Poder Judicial y el Congreso. Las empresas privadas gozan de la confianza en un 50%, en contraste con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y la Contraloría General, en cuyos casos la desconfianza es del 43% y 55% respectivamente. Habría que anotar que la desconfianza pública es un estado psicológico generado por la ausencia de probidad en los entes tutelares, que, a su vez, genera frustración, apatía, desosiego, sentimientos que amenazan el bienestar social y rompen la armonía emocional.

En este escenario poco optimista, el contador público desempeña un rol preponderante: es el funcionario presente en todas las instituciones privadas o públicas, responsable de las cuentas y sobre quién recae el pasivo de la sensación pública de las inseguridades. Frente a ello, este artículo pretende enriquecer la razón de «ser» del profesional para confirmar que él es la representación pública de la confianza y sobre quien puede

reconstruirse la seguridad de la nación, debido a los altos valores éticos que vigilan la actuación profesional.

2. El valor del «ser» contable

Según Julián Marías (1980), Parménides descubre el ente y las cosas en cuanto son. Platón descubre el ser, lo que hace que las cosas sean, pero no logra explicar el ser de las cosas; por tanto, no entiende qué son las cosas, pero sí entiende el ser, el que hace las cosas o que hace que estas sucedan. Al respecto, Ana Teresa López afirma que el ser cumple variados fines, para lo cual debe tener variados valores que le permitan actualizar su razón de ser (2005, p. 22). En ese marco, resalta que «la razón de ser es el principio de todos los valores pero no es el valor» y «[...] como el ser es la primera perfección que tiene cada ente, puede decirse que el ser es el primer valor» (López, 2005, p. 22).

El contador público es, en esencia y en sustancia, el «ser» y su razón de ser son «las cuentas justas». En ese sentido, si bien las cuentas dan origen a los valores profesionales numerosos, no son un valor en sí, pero sí lo es el profesional de las cuentas, por cuanto es el «ser» de la acción, «potencia inmóvil» aristotélica.

Esto implica que el profesional, como valor, es valioso para la comunidad, imposible de evitarlo ni superarlo, a pesar de que, en algún momento, se creyó que la computadora anularía la profesión. Él es el depositario de la confianza racional, puesto que es quien garantiza el manejo limpio del dinero y la inversión.

¿Qué son los valores? La idea de valor puede entenderse desde tres perspectivas: valioso (ético), valiente (psicológico) y valía (económico), en tanto son potencia deseable, inflexible ante los obstáculos y aspiración que desvela (García y Dolan, 1997). En este trabajo, nos referiremos a lo valioso en sí; es decir, aquello que vale la pena tener, que es útil, deseable y anhelado. En función de ello, entendemos al «ser» como valor y a los valores desprendidos de la razón de ser. El contador público es valioso; sin él, no hay cuentas justas ni existen registros históricos validables. Con la garantía de su trabajo, el pronóstico cobra existencia propia y los futuros preferibles despliegan su portento ante la gerencia ávida de adivinar el mañana.

Mark Stevens narra en su libro (1984) que Mao Tse Tung, primer presidente de la República Popular China, quiso reeducar a los contables enviándolos a los campos agrícolas, debido a que los consideraba reducto imperialista. Posteriormente, Deng Xiao Ping, su sucesor, tuvo que salvar la economía China, para lo cual contrató a la firma auditora PriceWaterhouseCoopers cuando los últimos contadores chinos perecían con sus azadones en los arrozales. Al ver ese contexto, surge la pregunta: ¿Puede, acaso, una nación vivir sin los contadores públicos? Estos no son protagonistas visibles, ni esperan el aplauso ni la fama efímera, pero son la pieza clave en un gigantesco engranaje en marcha. Ocultos tras bambalinas, construyen la civilización silenciosamente, pero con firmeza y con equidad; por eso, son valiosos y la sociedad, si no lo sabe, lo intuye.

Las cuentas no son ficción ni estimación: son realidades diseñadas por el valor más valioso que es el «ser» contable. El «ser», con su valor inherente, responsable de la balanza justa y de la equidad, configura un ente sólido, creíble y confiable a lo sumo. En ausencia de prueba, tiene la palabra o el logos como garantía y certeza de veracidad. El «ser» como prueba es la máxima aspiración como logos, como manifestación de confianza en una nación horadada por escándalos de corrupción.

Así, en su sustancia y por su esencia, el contador es el ser, el primer valor: sin su sustancia no es y, sin su esencia, deja de ser. El sentido fundamental del contador es su sustancia. La sustancia es el soporte de algunos valores que actúan como accidentes, por ejemplo, independencia mental, competencia profesional y prudencia, y otros, que están soportados por la sustancia que es el contable.

Por otro lado, sin la esencia, el contador es inexistente. La esencia es antes del contador y le da forma al ser contable: la necesidad de información y de un depositario de la confianza pública hace al contable, y este, una vez hecho, se erige como baluarte y fundamento de las finanzas de la nación. Por ende, el valor primero es el contable, sin el cual no existe profesión ni cuentas. La esencia son las cuentas y estas coexisten con el espíritu empresarial, porque sin cuentas no existe el negocio sistemático.

En la Biblia, más que en el *Origen de las especies por selección natural* (Darwin, 1859), se encuentra el principio de todas las cosas y la cuenta refulge con el comienzo de dichas cosas: «En el principio creó Dios los cielos y la tierra». En primer lugar, la cuenta no existe sin principio; de ello, da cuenta la práctica contable del «período» o «ejercicio». Así como no hay medida sin principio que permita la comparabilidad

financiera, tampoco podría existir el devengo o acumulación. En segundo lugar, «en el principio» es un detonante del tiempo, que desempeña un rol determinante para una empresa en marcha o, incluso, para una empresa agotada, a la que se le acabó el tiempo. En este último caso, al dejar de ser, pierde su sustancia y tampoco para ella hay esencia.

Con respecto a la cuenta, esta puede entenderse en dos dimensiones. Por un lado, la cuenta es abstracta; no está a simple vista, sino por su expresión simbólica. La cuenta es y no es por el artificio contable de temporalidad, porque el tiempo se acumula en la cuenta, pero el tiempo deja de ser. Sin este concepto acumulador, la cuenta desaparecería. Sin embargo, este mismo concepto da vida a la cuenta, debido a que esta acumula partidas en el tiempo. Sigue siendo abstracta; solo medible por sus consecuencias.

Con respecto a las cuenta del pasivo, por ejemplo, puede hacerse la pregunta «¿Quién ha visto una cuenta del pasivo?». Este puede ser entendido a partir de sus resultados: una letra firmada por pagar, un certificado de deuda. No obstante, aun con estos intentos de concreción, puede mantenerse escondido a los sentidos del ser humano y perderse de un detector incorruptible. Incluso así, es imposible no deducirse por sus consecuencias perceptibles de su razón de ser y estar como parte de un balance, espejo de una justicia sin igual, más abstracta aún.

Por otro lado, la otra dimensión de la cuenta es lo concreto, concreto por sus consecuencias aprendidas, mas no por su naturaleza intrínseca. Sin embargo, su expresión contable sigue siendo simbólica, representacional por el número o la cantidad. Cuando alzo una hoja de balance, no alzo un edificio; tampoco, maquinaria o equipo; menos, un terreno —tendría que ser Atlas para lograrlo—. Lo que, en verdad, alzo

son guarismos simbólicos, que son ideas más que realidades concretas.

Sin embargo, es una aceptación general del lenguaje —que Derrida (1967) consideró una construcción artificial— que los símbolos representan algunos bienes y derechos tangibles, porque se pueden constatar e inspeccionar, y se les puede asignar un valor. En esta dimensión, entonces, la cuenta es material, pero material como emanación, porque ella no surge de la nada, sino de un algo que coexiste, que es la otra dimensión de la cuenta, la abstracta. En este aspecto, las dos dimensiones se unen, pero no se confunden ni se amalgaman: se proyectan a manera de complemento y se unen por una ligazón solo entendible por el «ser» contable. Una ligazón que une lo conocido con lo desconocido, de manera parecida a la energía y la materia einsteniana (Refugio Antiaéreo, 2006). No obstante, habría que considerar que la energía y la materia son estados de un mismo ente, mientras que las dimensiones de la cuenta ligan coexistencias. En ese sentido, existen dos cosas de una misma sustancia sin ser iguales a la vez, sino solo por el símil en la cantidad que representan.

A esto se le llama origen y aplicación, sin lo cual nunca se entenderá el progreso lícito y tampoco la corruptibilidad del otro ser, que ya no es ser, en tanto corrompe su naturaleza transfiriendo el valor y la virtud al de un delincuente social, que es la negación del verdadero ser, justo y equitativo con los diversos intereses en juego. Una falta de correspondencia entre la dimensión abstracta y la concreta de la cuenta, a favor de lo material, altera las costumbres y el estado de equilibrio emocional. La alteración de la relación genera un fenómeno doloroso en el tejido social, que rompe los diques de la moral. Este fenómeno es denominado «corrupción» y se lo evalúa con la técnica conocida como signos exteriores de riqueza.

A partir de los signos exteriores de riqueza, se evalúa la justa riqueza del individuo. Una alteración de dicha riqueza que favorece el exceso, genera sospecha y, luego, demuestra a través de las dos dimensiones de la cuenta si la justicia ha sido resguardada o distorsionada por el sujeto manipulador de los recursos sociales, confiados a su custodia. Los signos exteriores de riqueza son al ser como los lentes para interpretar la compostura del sujeto bajo sospecha y genera investigación de la moral individual, que busca signos corruptibles. Un ejemplo que ilustra esto es el caso del palacete de Pedralbes (dimensión concreta), comprado a 30 años para pagar a razón de 208 000 euros anuales por la infanta Cristina y su esposo. Una investigación reveló que los ingresos (dimensión abstracta) de los dos alcanzaban a 176 000 euros anuales, lo cual generó la pregunta «¿De dónde saldría el saldo para cubrir la deuda?». En este caso, los signos exteriores de riqueza, involucraron en el sonado caso Nóos de la infanta Cristina en Palma de Mallorca, España (Romero, 2015).

Se comprende que la dimensión abstracta (pasivo) de la cuenta justifica el origen de los recursos y la dimensión concreta certifican la aplicación (activo) de los recursos. Si tengo un edificio (dimensión concreta), la propiedad debe estar justificada por una obligación propia o ajena (dimensión abstracta), y cualquier falta de correspondencia es impropia de la cuenta, que solo refleja un no ser del sujeto. Si cuenta con la alevosía del contable, esto muestra un no ser del profesional. En un «no ser», el valor se desvalora hasta la pérdida de significado.

Sobre esta base, se desprende que el ser contable es ser por su esencia y, también, por su sustancia. Eso le da valor en sí y por sí: no cuadra en la cosmovisión la existencia de una rareza, sino solo lo propio del ser y la existencia. Esto es su naturaleza y podría

decirse que el ser contable no solo es un valor en sí, sino también otorgante de valor al resultado de él, el mismo que arroba la atención del público, quien ve en el profesional el único ente en quien se puede confiar, porque es su único modo de ser y de ningún modo no es. Esto lo resguarda como proyecto factible, aun en medio de escándalos de los cuales es imposible participar, en tanto resguardador de la seguridad de la cuenta cierta y firme, porque la cuenta «es» y nunca «no es». La cuenta y el contable son, como el espejo y su reflejo, como el hombre y su sombra.

3. La profesión de contador público

Según Guido Gatti, la profesión se divide en dos: la profesión primaria y las profesiones secundarias (1997, p. 188). La primera es común a todos los seres humanos; es aquella que tiene todo ser humano por el solo hecho de vivir en el mundo. En la segunda, se alude a aquellas tareas diversas, socialmente útiles, que la persona realiza dentro de la sociedad como un modo de ganarse la vida y de realización personal.

Cabe anotar que «profesión» deriva del latín *professio*, que significa «profesar» algo; es decir, es algo en que la persona cree y lo que sigue devotamente. Esto supone que se busca aprender el modo y la forma de un servicio mayor, por lo que es necesario recurrir a la escuela —en este caso, es la Universidad— como canal de comunicación con el conocimiento y la productividad. Este ofrece un plan bien diseñado de aprendizaje, que conduce a la satisfacción del que profesa dicha creencia. El contador público profesa la contabilidad, y la sigue devotamente, por lo cual busca mayor calificación a través del estudio.

En las legislaciones de Colombia, el contador público es definido de la siguiente manera: «[...] la persona natural que, mediante la inscripción que acredite

su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general» (Congreso de la República de Colombia, 1990, artículo 1).

La misma atribuye al contador:

[...] actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares (Congreso de la República de Colombia 1990, artículo 2).

La función del contador público está enmarcada por el horizonte de la contabilidad y no siempre puede expresarse en una ley, que muchas veces resulta reduccionista por las limitaciones de la técnica. Frente a ello, la definición de contabilidad resulta importante para avizorar el alcance de la tarea contable. La misma norma lo señala como ciencia, y la ciencia es provisoria y no definitiva. Esto implica que fluye permanentemente en cambios dinámicos en la búsqueda de la verdad a través de la investigación. En esa línea, la investigación debe ser entendida como un proceso, un camino de acopio de información, un análisis de rigor y descarte para elaborar una síntesis válida que dé satisfacción al usuario del *output* contable. A partir de ese proceso, los resultados se traducen en confirmación de las normas existentes o introducción de nuevas que perfeccionen la información. Dentro de ese esquema, el contador público como científico requiere un comportamiento ético para respetar, en su

búsqueda de la verdad, los distintos intereses en juego, sin menoscabar la confianza pública, que tiene altas expectativas en los resultados de la contabilidad.

Contador como sustantivo y contabilidad como disciplina derivan de «cuenta», y esta proviene del latín *computus*, que significa cómputo o numeración. El término supone «contar» en el sentido de numeración o valoración, pero también se relaciona con el sentido de cuento, que es una narración de hechos verídicos o alegóricos (en este caso, se trata de hechos verídicos). La contabilidad cuenta una historia en una narrativa transaccional de hechos comerciales que acaecen en cierto espacio, en un horizonte temporal, y que pueden ser detectados en un espacio —tiempo definido, precisamente por ser un hecho material, que, aunque no se puede repetir, sí se puede evidenciar por los registros y por los testigos que participaron en dicho hecho económico—.

Aparte del cuento como narrativa (Edual & Jenny, 2004, p. 47), que se da en el oficio de Lucca Pacioli —fraile franciscano, matemático, precursor del cálculo de probabilidades y economista italiano—, también, se puede contar numéricamente o valorar los hechos de la contabilidad. En este aspecto, reside su principal fuerza de prueba y de objetividad. No son hechos fenomenológicos, porque los efectos sensitivos o emotivos de ningún modo pueden ser cuantificados, aunque sí narrados. Una narración en verso puede ser válida y confiable para el protagonista o para el psicólogo que lo atiende, y, a pesar de ello, no aproximarse al diagnóstico para otros. En cambio, un conteo socializa la comprensión y, también, la confianza pública.

Contar como algo mensurable solo se realiza en un contexto de correspondencia o corresponsabilidad, pues deslinda deberes y derechos de propiedad. Si uno está solo y no es amenazado por alguien en absoluto,

¿para qué va a contar? El único valor existente sería el todo «intuible» y no tendría el concepto de nada. La cuenta solo es por la correspondencia humana y, fuera de ella, no existe tampoco. «Todo» sería el único número y tampoco sería relevante, porque no podría hacerse valer ante nadie y solo quedaría en lo «intuible» por el individuo solitario. Sin embargo, si existen dos individuos, cambia la apreciación del «todo» por el mismo hecho de ser compartido o ser monopolizado por el más fuerte; en ambos casos, el concepto de medición se perfecciona. Si son tres, cuatro, cinco o más, entonces, no solo la medida se torna más compleja, sino que es el elemento homogenizador de los intereses diversos, además de elemento distribuidor. En esos casos, se recurre a la medida como patrón expresivo de la equidad o inequidad en la distribución. Así, si alguien tiene el derecho sobre diez y recibe diez, entonces, se actuó de forma equitativa; de lo contrario, no sería equitativo.

Sobre esa base, si se cuenta el valor como precio, que lleva implícito el valor como moral absoluta, porque el número es absoluto y no relativo, en las transacciones, ese número está acuñado en moneda con un calificativo simbólico propio: sol (es) en el caso del Perú, dólar para EE.UU., euro para la Comunidad Europea, y así como estas existen otras nominaciones. Se trata, en este caso, de la moneda como valorímetro, es decir, moneda de cuenta. La moneda como valorímetro tiene una fuerza centrípeta: reduce todo a su imagen, a un valor expresado en un número. El edificio se expresa en número –valor; lo mismo ocurre con otras expresiones, como vehículos de transporte, terrenos, mercaderías. De esa manera, nacen los modelos contables, válidos para los sistemas de información; para los procesos administrativos; y, también, para la cadena de valor.

Ese número deriva de un valor justo y es el precio de intercambio, que da satisfacción a los tratantes.

Se asigna un valor monetario moderado por un valor moral sujeto a la sensibilidad del mercado, no más ni menos, porque, entonces, puede ser perjudicial o signo de corruptibilidad en uno de los dos intervinientes en el negocio. A partir de ello, se deduce que lo que se intercambia no son bienes ni servicios, sino moralidad. Se negocia la equidad y la justicia. Ambas partes esperan que su beneficio sea lo justo y equitativo. ¿Cómo saber si el intercambio es equitativo? Se determinará por la satisfacción plena de los contratantes, lo cual no está cargado de objetividad, sino de subjetividad. Un mismo bien en el distrito de La Victoria puede costar S/ 300; y en Miraflores, S/ 600. El comprador de Miraflores se puede sentir tan satisfecho como el comprador de la Victoria. Si un contador es el profesional que asiste a los compradores, se sorprenderá, pero no podrá hacer nada: sus clientes están satisfechos de la compra y, aunque advirtiera al comprador de Miraflores, este no se sentirá mal. Es la fuerza de la subjetividad: el sentimiento personal de satisfacción, de seguridad y de confianza, que es relativamente distinto en uno en comparación con el otro.

En el ámbito público del contador, este registra información y sintetiza datos, que solo él conoce, porque concentra la documentación mercantil. Mientras, los usuarios son solo actores distantes de esta responsabilidad y, a veces, ignoran que el contable está siendo guiado por un conjunto de principios de carácter obligatorio para conservar los altos estándares de calidad. Los usuarios no van a introducirse al proceso contable: ellos tienen otras cosas para hacer; simplemente, deben confiar. En esa medida, la necesidad de confiar es un imperativo, y crea condiciones colectivas de fiabilidad en algo o alguien que dé evidencias de equidad, que no sujeta su voluntad a intereses fuertes, sino que defiende por igual al chico o al grande. El Estado otorga esta confianza, pero es preciso considerar que dicha institución es representada por personas

capacitadas para ello. La necesidad de contadores públicos surge de esta representatividad delegada por el Estado, que es la representación del público, que, con su voto, lo legitima y le transfiere poder de seleccionar y nombrar fiadores de fe, que son hombres y mujeres en cuyos atributos personales se confía para que sean depositarios de la confianza pública.

Enmarcado en ese contexto, para contar, se requiere de dos o más interesados en las cuentas. Si antes contar y gestionar eran funciones de una misma persona, ahora, estas funciones, por la complejidad del negocio, se han separado para ser atendidas por diferentes personas. Muchas veces, la gestión corresponde al propietario, pero el «contar» corresponde a otra persona diferente que garantice independencia. Las cuentas se desarrollan en sociedad y esta requiere confiar en alguien que dé fe de las cuentas. De este modo, nace la confianza pública en el contador como derivación de un segmento social; en dicho personaje, que asume responsabilidad sería para con sus legitimadores.

4. La confianza pública

A partir de ello, se encuentra implícito el carácter de público que se da al contador, porque representa al público y sus intereses en las operaciones financieras del ente económico. No es público por ser propiedad de todos, sino porque su gerenciamiento contable es de beneficio público y el público espera tener «confianza ciega» en este personaje. Dicha confianza es cuasi religiosa, mística; es fe en un informe del cual no sabe o que no entiende si incluye toda la información requerida. En ese sentido, sencillamente, confía en que todo lo que tiene que tener el informe se encuentra efectivamente en este y en que no está siendo engañado.

Esta «confianza ciega» hace que el contador público comprenda su rol social y que no puede defraudar la

fe pública, porque, al hacerlo, puede herir de muerte la fibra del tejido social. Se debe considerar que, al referirnos a la confianza, no aludimos al conocimiento ni tampoco a números: se trata de sentimientos, intuición, espíritu. Las cuentas pueden ser correctas y, sin embargo, no confiables. El contador público puede saber mucho y, pese a ello, ser carente de credibilidad. Si pierde credibilidad, pierde su razón de ser: «es ser» en tanto sea creíble y es «no ser» en tanto pierda esa condición, por lo que la credibilidad no solo es el mayor capital de contador, sino el único. En otras palabras, perdida la credibilidad, está muerto como tal.

Podemos derivar que el público tiene «confianza a lo sumo» en el ser profesional de la cuenta. El calificativo «a lo sumo» es un adverbio de cantidad extremo, que refiere al final; después de ese límite, ya no hay más: es lo máximo. La confianza del público no puede ser menor a ese límite, porque el contable es, en sí, el valor máximo, el «*summum*» de la confianza general, sin el cual se desmorona el tejido social hasta su plena destrucción. En este espacio-tiempo, el relativismo no tiene lugar, puesto que la confianza debe ser «a lo sumo».

La confianza deriva de *con-fianza*. Yo confío en él, debido a que viene a mi «con-fianza», esquema en el cual la fianza es la garantía recibida de hecho o palabra, pero que es suficiente para depositar mi seguridad de que así será como se dijo o como se firmó. En ese sentido, estoy en condición de fiar mi esencia y él sabe que le he fiado; así, se establece un convenio contractual, sea real o moral, según el cual ambas partes serán fieles a su deber personal. En este pacto, la fe desempeña un papel importante, y es la raíz de la confianza o del confiar. La confianza también es seguridad en la palabra, en la promesa del otro, que ha estampado en mi conciencia la huella firme de que así será, como se ha prometido y no existe sombra de

duda ni de variación. Esa seguridad enajena mi futuro, lo que significa que este ha sido apostado en dicha confianza. En esa medida, me he jugado «el todo por el todo», por la seguridad cifrada en aquel de quien no se duda, operación que supone la suspensión de la incertidumbre y de la sospecha.

Confianza, también, está vinculada a uno mismo, pero ya no se cifra en los actos del otro, sino en la salud emocional de creer en uno mismo y en que es capaz de hacer determinadas cosas con su potencial de realización propio. Este tipo de confianza es automotivacional más que un riesgo asumido por lo que otro prometió. En esta reflexión, privilegiamos la confianza pública puesta en el otro, que es el contable, el ser de la cuenta.

En esa mutua relación de fe, emerge la responsabilidad por partida doble. El contador público, consciente de la fe del público en que sus actos son correctos, se autorregula por mandato moral, si no divino. Ese mandato lo explicita en un código moral o de ética que le recuerda que tiene un compromiso derivado por el público, y su cumplimiento fortalecerá la relación efectiva entre el profesional y el usuario; esta es su responsabilidad social y, por tanto, su misión.

No obstante, la norma también señala un nivel operativo: teneduría de libros, contraloría, certificaciones y dictámenes. Además, se suma aquello que el contador puede realizar en tanto una persona capaz y diestra para otras habilidades en las mismas condiciones de otros profesionales, porque dichas tareas expresas en la ley involucran de forma y fondo la conducta ética del contador, en la medida que en su accionar descansa la fe pública de la nación.

Este es el punto cardinal. Un economista estima, un administrador lidera, un ingeniero busca la mayor productividad, pero un contador es el que mide.

La estimación, el liderazgo y la mayor productividad son alcances por aproximación con cierto margen de error permisible en la subjetividad; sin embargo, cuando se busca una medición cuantificable, por socialización y homogeneización, se requiere alto grado de certeza, exactitud y objetividad. La sociedad requiere mediciones reales y objetivas, máxime si se ven involucrados intereses económicos muchas veces de gran envergadura en relaciones mercantiles globalizadas. Puesto que no puede estar presente en las tareas de medición, requiere de alguien que sí pueda estar y, a la vez, que le pueda dar confianza de que los instrumentos usados en dichas mediciones económicas no solo fueron lícitos, sino también justos. La sociedad no desea aproximaciones o estimaciones; quiere lo cierto, exacto y objetivo.

Ellos tampoco quieren confiar en el informe, pues este no es confiable por sí solo: ellos quieren confiar en la persona que elabora dicho informe. Este, al final de cuentas, es un documento que se puede falsificar y que puede reunir todas las condiciones esperadas en apariencia. La confianza, en ese sentido, no reside en el informe, sino en la persona que lo prepara. La sociedad requiere una persona que actúe como fedatario público que le dé fe de que lo que tiene en sus manos para tomar decisiones está elaborado de acuerdo con principios éticos que anulen todo vestigio de incertidumbre. Por ende, la confianza pública descansa en el profesional y es una «confianza ciega», porque el usuario nunca tendrá acceso a la documentación: salvo raras excepciones, él acepta a priori el documento financiero y, sobre esa base, toma decisiones. En las empresas, un contador público formula el balance y lo certifica, y, «por si hay duda», otro contador público, en calidad de auditor o revisor fiscal, revisa la información, con lo cual actúa como «contralor de la moral». El usuario nunca asume dicha función, porque es un lego y no entiende lo que hacen los contadores públicos.

Este proceder coloca al contador público en un rol protagónico de la fe pública y, como un buen sacerdote, vela por la integridad espiritual de su grey. Él no quiere defraudar esa confianza, debido a que conoce su potencialidad propia y es consciente de que, en sus manos, tiene un instrumento poderoso para conservar la fe o para destruirla. Si hiciera lo segundo, podría desmoralizar a una nación y atentar contra todos los valores éticos construidos por la sociedad deseosa de vivir en paz y armonía.

La confianza dota de una condición espiritual de seguridad irrestricta en algo o en alguien, que ha dado suficientes muestras de cumplimiento, seriedad y altruismo. Se confía en alguien que es veraz —por ejemplo, Dios—, que es fuente de toda verdad. La confianza en él es irrestricta por la seguridad de su palabra y el cumplimiento de sus promesas, aunque existan hechos inexplicables y dolorosos. Confiamos en el padre, porque sabemos que siempre desea nuestro bien y nuestra protección; es mayor la confianza en la madre puesto que su amor es a todo prueba. El bebé recién nacido tiene una confianza extraordinaria en los extraños que lo arrullan. No hay discusión; sencillamente, confía, aunque no encuentre explicación.

Dicha confianza es la misma que deposita la sociedad en el profesional contador público y es el fundamento del ejercicio profesional. Sin embargo, el contador puede actuar de mala fe, entonces ya no actúa como profesional, sino como delincuente y como tal ha querido defraudar aprovechándose de la confianza que se tuvo en él y precisamente porque se le creyó «bueno». Si un delincuente común acomete una fechoría, sus efectos se reducen a su entorno circunstancial inmediato; no obstante, sin un delincuente contable comete una fechoría, el efecto es pernicioso para el conjunto del cuerpo profesional.

Esto obliga a actuar en conjunto o —mejor dicho— en grupo a fin de «ser guarda de mi hermano», porque lo que él haga me afecta, y lo que se quiere es que el inocente no sufra por el culpable. Ese actuar en grupo genera compromiso de pares: es recíproco, corresponsable y solidario. Afirmo que es recíproco, pues el cuidado y la vigilancia son mutuos, e interactúan uno con el otro; los enlaces son tan estrechos que «nadie vive para sí y nadie muere para sí». A su vez, es corresponsable, puesto que su acción profesional también genera responsabilidad, tanto que la sociedad le pasará la factura de cobro que él comprometió con su conducta. Finalmente, es solidario, porque el contador asume el pasivo si él se pone bajo los alcances de la justicia; esto no implica que irá a la cárcel por él, sino que la sociedad lo demeritará tanto a él como a sus pares: les quitará la confianza que deposita en ellos. Sin ser malhechor, uno será tildado de «corrupto» por el mismo hecho de aparentar ser corruptible.

Por eso, se debe velar por la integridad del otro, lo cual requiere de un gremio profesional y de regulación profesional, que, en realidad, es autorregulación. En otras palabras, la regla no la pone la sociedad en tanto «los otros», sino que el gremio profesional interpreta al colectivo social e identifica su requerimiento, el mismo que permite la autorregulación. Ese es el propósito del Código Moral, en que «el cuerpo obliga al individuo», usando la expresión de Rousseau (2000): consiste en un conjunto de reglas que nos autoimponemos para preservar la imagen ante el público que ha depositado su confianza en nosotros. La vigilancia recíproca garantiza a la ciudadanía que sus temores son los temores del gremio; aun más, sus expectativas de calidad son las expectativas del gremio y esto anula cualquier temor al transformarse en confianza, que es la causa última por la cual la orden profesional existe.

Cuando el gremio asume su responsabilidad, vela por que las normas explícitas sean claras; sean públicas; y, también, internalizadas por el inconsciente del sujeto profesional. De ese modo, los actos del profesional son correctos por naturalidad y no por esfuerzo. En ello, consiste la creación de un inconsciente colectivo, como postulaba Carl Jung (1970), de tal forma que la rectitud sea como la respiración. No obstante, si el gremio solo está conformado por los que ostentan un acreditaje como contadores públicos, se estaría ignorando la oleada de profesionales que vienen detrás, y que constituyen importantes transmisores de cultura propia y original, con sus propios criterios de ética y moral, y que son en el presente contadores públicos en potencia. Puesto que afectarían el futuro de la profesión, es necesario integrarlos como miembros menores de la orden y preocuparse por ellos también: que sean influenciados por las expectativas públicas reales y no por relatos, muchas veces ilusos, de la teoría del aula.

En ese sentido, es importante que el gremio esté presente en el aula, no para intervenir ni entorpecer el funcionamiento de la escuela, sino para coadyuvar en la formación profesional del contador que ha de cumplir una responsabilidad social efectiva y ética. La escuela es el medio de desarrollo del conocimiento, es el centro de discusión de la verdad; es donde la luz se expande, pero también se dispersa en varios colores. En dicho espacio, tanto el conocimiento como la ética no solo se fortalecen, sino también se cuestionan y los valores se agrupan en corrientes filosóficas, muchas de ellas antagónicas a los propósitos de la Contabilidad. Frente a ello, es necesaria la actitud moderadora en la escuela.

La profesión del contador público es fundamentalista en la moral y tiene que serlo para garantizar credibilidad. Si fuera variopinta, ¿en qué se fundamenta la fe pública? Según la Biblia, esta se fundamenta en Dios,

pues «no hay sombra de variación» y Jesucristo es «el mismo hoy y siempre». La fe en él se fundamenta en el hecho de que no cambia, en que las reglas de juego están claras y no van a ser modificadas porque las circunstancias han cambiado. Del mismo modo, el contador ofrece fe sobre la base de un compromiso serio de respeto a la integridad emocional y espiritual del «creyente» en su trabajo, y que va a observar equidad en todo. Así las circunstancias hayan cambiado, no modificará su proceder por la recompensa insana ni por la amenaza real, a menos que quiera ser delincuente; cuando eso ocurre, ya no actúa como contador.

Esa misma dirección es la que se tiene que dejar en la escuela, donde distintas corrientes ideológicas conviven: unas que apoyan el correcto desarrollo de la moral y otras que justifican proceder cuestionables, basados en una ética relativista y pragmática que puede derivar en «una ética de ladrones» (Hinkelammert, 2003, p. 64). Frente a esa tensión, se vuelve importante que el gremio también actúe sobre los procesos educativos y formativos del futuro contador para fortalecer los valores personales de los miembros de la orden. Esto se puede efectuar a través de la propuesta de una matriz curricular básica para la formación del profesional.

5. Valores relativos o absolutos

A nivel epistemológico, el debate acerca de si los valores son relativos o absolutos es una lucha intensa y desgastadora. La fuerza argumentativa acompaña a las dos corrientes y depende del argumentador ocasional para un triunfo efímero de una de las corrientes. No es asunto de ponerse de acuerdo; también, existen fuerzas ocultas por un lado y por otro, inoculadas en la inconciencia de la humanidad. Es el mismo desencuentro entre la modernidad y la posmodernidad: los valores humanos van tomando el color de la aproximación

en uno de estos dos extremos. Después de todo, la humanidad nunca ha estado contenta con lo mismo, aunque esto sea bueno: siempre su dinámica ha sido el cambio; la mayoría de las veces el cambio por el cambio y no por un propósito, ni siquiera por una mejora.

La modernidad se caracteriza en lo moral por el dominio de los deberes y la exaltación de grandes portentos que exigían agonía. Cabe anotar que la modernidad tiene mayor influencia judeo-cristiana; y la posmodernidad, influencia griega. En la modernidad, son más visibles los actos heroicos, los holocaustos, los ascetismos, las privaciones, los ayunos y los sacrificios por alcanzar un ideal humano. La posmodernidad, más bien, se caracteriza por el dominio de los placeres y la exaltación del individualismo apático. Asimismo, en la modernidad, era más común el estoicismo, mientras que, en la posmodernidad, el hedonismo. En esta última, es más visible la autocomplacencia; el consumo desenfrenado; el gasto superfluo orientado a hacer que el individuo se sienta bien; el endeudamiento creciente y peligroso con tal de obtener disfrute y placer (viajar y vacacionar), sin más sentido que prodigarse el goce merecido.

En ese contexto, es «valioso» (un valor existencial) preguntarse: «¿La contabilidad es moderna o postmoderna?». ¿Los valores que otorgan confianza pública pertenecen a la tradición kantiana o nietzscheana? Kant postulaba un «deber ser», una moral a pesar de las circunstancias. Nietzsche (2001), por su parte, proponía una violación de los valores cristianos y que cada quien debía encontrar los suyos despertando a su «superhombre». Aunque ni él mismo lo logró, dejó una experiencia filosófica para la posteridad de consecuencias imprevisibles. La modernidad planteó valores absolutos que pusieron en un segundo plano a los relativos. En contraposición, la posmodernidad

dio valores relativos, que dejaron en segundo plano a los absolutos.

La contabilidad, definitivamente, es modernista y la partida doble actúa como sustancia de ella, porque materializa su razón de ser en una ecuación tangible, medible, observable y demostrable. En plena época del Renacimiento, emerge la partida doble de forma sistematizada por Lucca Pacioli (1447-1517); en un contexto signado por el despertar en la técnica y en las artes, la desaparición de lo mítico junto al conocimiento más profundo de la naturaleza y sus leyes dieron paso al objetivismo y el positivismo (Eduard & Jenny, 2004, p. 47). Si bien es cierto la partida doble se ha manifestado de diversas formas a través del tiempo, ha mantenido su esencia.

Con el surgimiento de la posmodernidad, se ha ensayado diversas propuestas de reemplazo de la partida doble, pero esta sigue vigente y, al parecer, joven aún. La contabilidad matricial, neuronal, multidimensional y otros han pasado con gran estruendo; aun así, la partida doble ha mantenido su influencia. La contabilidad es un metarrelato, amenazado por los pequeños relatos de la posmodernidad, pero queda como hito imbatible y no se avizora cambios en el método de registro. En relación con ello, a pesar de que se debe admitir que los nuevos tiempos exigen nuevas respuestas, la contabilidad no ha tenido que cambiar sino solo por la influencia de los ordenadores. A partir de estos, ha tenido que reinventarse con aplicaciones complementarias. Un ejemplo sería el caso de la contabilidad gerencial, que propicia la adopción de métodos cuantitativos combinados con cualitativos para hacer posible información a tiempo, de las decisiones más importantes.

En contraste, la contabilidad financiera mantiene el historicismo de la información y, por eso, no es

anticuada. Es un resultado de la linealidad, del progreso positivo; sin historia y sin pasado, no es posible proyectarse en el tiempo, y, tampoco, ejercer el derecho operativo sobre impuestos, aportes y contribuciones. Lo único cierto es el pasado y tal hecho fue registrado. En cambio, el futuro puede convertirse en instrumento de pronóstico, pero este no asegura nada, precisamente, porque aún no ha ocurrido y no se sabe si ocurrirá tal cual se ha predicho.

En esa medida, el pasado es exacto, preciso e incontrovertible, mientras que el futuro es una estimación, una aproximación, un tanteo que solo se conocerá tan pronto haya pasado. En la medida que el futuro no es confiable, se convierte en un desafío para el riesgo y la inversión potencial de logros estimados. Lo único cierto es el pasado y, en el contable, este se acumula a través de la contabilidad financiera. El pasado es seguro y el futuro una posibilidad. Sin embargo, los valores no tienen presente, pasado o futuro. Estos, más bien, involucran a un grupo social, que cohesiona fuertemente y no admite eslabones débiles, pues dejarían de ser al perder su vitalidad. El grupo requiere que sus miembros piensen lo mismo, hagan lo mismo y jalen en la misma dirección; de lo contrario, dejaría de funcionar como grupo o equipo. A partir de ello, surge la pregunta: «¿Podrían permitirse valores relativos?». En un relativismo en los valores, ya no sería posible el grupo ni su cohesión: cada individuo jalaría a su mejor parecer, que puede ser semejante u opuesto, o tener menos poder que en el otro, con lo cual se forma un degradé peligroso.

Los valores del grupo en tanto tal se convierten en un valor externo y trascendente para el individuo miembro del grupo, en un valor absoluto, definido y definitivo. Si se acepta un razonamiento alternativo, ya no es el grupo, sino otro diferente al que se propuso, que, al dejar de serlo, pierde su esencia y

su sustancia. En otras palabras, ya no se refiere a un contador público, porque deriva en otro. Tal enfoque nos representa en la modernidad y no en la posmodernidad. El contador es una construcción de «la confianza social» y debe responder a su constructor; por tanto, no inventa los valores, sino que los recibe de la sociedad ávida de honra. La belleza, los espacios, la luminosidad natural y el arte arquitectónico representan a su creador. De igual modo, la contabilidad y el contador representan a «la confianza de la sociedad»; entonces, todo lo que le sirva y le otorgue claridad informativa para sus decisiones será necesario hacerlo.

La relatividad no tiene espacio si un contador hace lo que le parece mejor. Cuando este se cree autónomo e independiente, delinque y el delincuente tiene penas; por eso, nada mejor que adherirse a los valores prescritos por la «confianza de la sociedad» a través del gremio que intermedia entre el profesional y los usuarios. En esa medida, un contador gusta lo que hace; no hace lo que le gusta. En esta relación, es como un sacerdote, figura que resguarda los tesoros y los valores del pasado, acepta la innovación y el cambio, pero no en tanto pongan en peligro las reliquias de la historia. Si bien suena «mal», no existe alternativa. El contador no se responde a sí mismo, sino a otros y, para que ellos confíen, requieren de consistencia y uniformidad en las prácticas, tanto técnicas como morales. De otro modo, la comparabilidad se hace imposible y solo lo comparable puede determinar el progreso y el fracaso empresarial en una dimensión exacta y deseable por la comunidad. Lo comparable hace la medida justa y equitativa para todos los intereses en juego.

¿Puede el contador tener en su vida personal valores relativos; y, en el ejercicio profesional, valores absolutos? El ser humano en la naturaleza tiene una experiencia de vida singular. Es natural en tanto humano y es social en tanto relación, lo cual le da un

carácter incoherente frente a los animales que son consistentes. Como humano, puede vivir a su manera con tal de no afectar a otros, pero, para relacionarse, adopta las normas del grupo o la sociedad. La respuesta a la pregunta es sí, pero la incoherencia puede producirle una brecha moral (*ethikosmos*) que más adelante puede generarle un *burnout* espiritual, social o psicológico, de tristes consecuencias.

6. Los valores del contador

Se afirmó que el primer valor de la contabilidad es el contador en tanto ser, en cuya figura se concentra todo lo valioso de un informe financiero. Este crea el ambiente moral para la práctica económica y genera informes de relevancia para los que tienen que tomar decisiones de inversión de corto y largo plazo. El segundo valor deriva de la naturaleza del contador: la equidad, la justicia con que debe actuar el profesional para defender todos los intereses en juego. El interés del contador se ajusta al interés de los socios y no menos a los intereses minoritarios. La información representa a todos por igual, sin excesos ni defectos. La equidad es fundamental y es el detonante de la confianza pública; es un valor muy apetecible y el único que permite gozar de plena salud a quien aspira justicia.

Al respecto, una aclaración importante es que equidad no es igualdad. La equidad implica dar a cada uno lo que le pertenece por mérito bien ganado, mientras que la igualdad consiste en una injusticia que mejora al que no lo merece y despoja al que lo merece. La igualdad no cabe en la contabilidad racional ni hay forma de representarla. La balanza equilibrada no simboliza a la igualdad cuantitativa, sino a la igualdad cualitativa que es equidad. La equidad está basada en la necesidad, mientras que la igualdad se basa en el tener así no lo necesites. La igualdad nunca queda

satisfecha: siempre cree injusto lo que recibe y aspira a más. En cambio, si no queda satisfecha, la equidad queda resignada al juicio justo.

El tercer valor deriva de los requerimientos sociales; viene de él y va hacia él. Es la objetividad, que libera al contable de todo apasionamiento y suposiciones agradables, a cambio de informes presentados tal como son, evitando preferencias e inclinaciones malintencionadas. Participa del concepto de «independencia mental». El pensamiento reducido a un juicio es resultado de la observación imparcial de un objeto, no intervenida por la opinión personal. Esto implica que la información tiene una representación fiel: completa, neutral y libre de error.

Si bien no es posible comprender plenamente la «independencia mental», esta es determinable por los límites socialmente aceptados que permiten presumir limpieza en los actos. Esta definición se expresa del siguiente modo, según el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Perú (Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú 2007):

Artículo 16. Se considera que no hay independencia de criterio ni imparcialidad para expresar una opinión acerca del asunto que se somete a su consideración en función de Auditor, cuando el Contador Público Colegiado sea pariente consanguíneo o colateral sin limitación de grado, del propietario o socio principal de la entidad o de algún director, administrador, gerente o funcionario.

Artículo 17. Tampoco se considera que hay independencia de criterio, cuando el Contador Público Colegiado, actuando como Auditor Independiente, esté vinculado económica o administrativamente con la entidad o sus filiales y con sus directivos, o cuando es propietario de la empresa o tenga vinculación con ella en grado tal, que pueda afectar su libertad de criterio.

La objetividad tiene como antecedente el positivismo de Comte (2014), por el cual las cosas son después de observarlas y experimentarlas; deben obtenerse de la naturaleza de las cosas y no de uno mismo. El problema con el positivismo es que rechaza lo absoluto, que se asume como inexistente y, si existe, es probado por los sentidos. Esta última premisa es rechazada por la objetividad, puesto que esta no se fía de los sentidos.

Como instrumento práctico de aplicación, resalta el escepticismo profesional (IMCP - IFAC, 2006, p. 34). En otras palabras, un hecho contable solo es si se demuestra su existencia a través de la documentación legalmente aceptada; de lo contrario, es falso, así lo aprueben los sentidos. El escepticismo profesional es una propuesta cartesiana, que logró infiltrarse entre los sabios con su propuesta de la duda sistemática, una metodología para conocer. Descartes sostuvo que no se puede fiar en los sentidos (Delius, Gatzemeier y Sertcan, 2005), debido a que estos son engañosos y están dominados por prejuicios. Esto lo probó introduciendo un palito en una bandeja de agua. Desde el límite exterior del agua hacia su interior, se ve al palo doblado, pese a que el observador que lo introdujo sabe que no está doblado, porque él mismo lo hizo. A partir de este caso, Descartes afirma que «el hombre ve lo que quiere ver»; por tal razón, los sentidos no son fiables.

El cuarto valor es la competencia. El ser es en tanto es y deja de ser si pierde su sustancia para la que fue hecho; no hay otro camino que ser renovando y actualizando permanentemente su competencia profesional. La competencia es un conocimiento, una habilidad o una destreza, que se enriquece. Esta noción no supone un cambio; más bien, al enriquecerse deja de ser uno para ser otro, el otro mejorado. Los tiempos cambian y a este nivel se puede cambiar sin alterar los principios fundamentales de la contabilidad, pues dichos

principios se relacionan con el ser valioso de la contabilidad. Solo con competencias ventajosas se puede comprender, transformar y participar en el servicio que se presta en cuanto a su utilidad para los usuarios.

El último valor es la confidencialidad. Recordemos que el ser valioso también lo es, porque protege a su cliente; a su vez, es perfecto puesto que se desvela por su seguridad. Hacer menos que eso torna al profesional en un «no ser» o un ser para el castigo por haber faltado a la confianza, que daña al tejido social o gremial. Este es el secreto profesional que no solo debe ser respetado, sino que implica un valor que debe ser difundido para que todos «toquen los mismos acordes». Aun después de haber dejado de servir a un cliente, el secreto debe mantenerse a fin de que su usufructo solo le pertenezca a quien le confió sus informes y sus recetas sociales.

Referencias bibliográficas

- Comte, A. (2014). *Discurso sobre el espíritu positivo*. S/I. Consulta: 10 de abril de 2018. www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina37229.pdf
- Congreso de la República de Colombia (1990). Código de ética del Contador Público. *Ley 43 de 1990*. Bogotá, 13 de diciembre.
- Darwin, Charles (1859). *El origen de las especies por selección natural*. Traducción de Antonio de Zulueta. S/I: Cervantes Virtual. Consulta: 10 de abril de 2018. www.rebelion.org/docs/81666.pdf
- Delius, C., Gatzemeier, M. y Sertcan, D. (2005). *Historia de la filosofía. Desde la antigüedad hasta nuestros días*. S/I: Könnemann.
- Derrida, J. (1967). *De la gramatología*. París: Éditions de Minuit.
- Eduard & Jenny (2004). *Contabilidad sistemática*. Cochabamba: Editorial Kipus.

- El Comercio (2017). «¿En qué instituciones confían los peruanos?». *El Comercio*. Lima, 1 de octubre. Consulta: 29 de abril de 2018. <https://elcomercio.pe/politica/encuesta-Instituciones-confian-peruanos-noticia-462214>
- García, S. y Dolan, S. (1997). *La dirección por valores*. Madrid: Mc Graw Hill.
- Gatti, G. (1997). *Ética de las profesiones formativas*. Santa Fe de Bogotá: San Pablo.
- Hinkelammert, F. (2003). *Solidaridad o suicidio colectivo*. San José: Ambienticoediciones.
- IMCP-IFAC (2006). *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos*. México: Comité Internacional de Prácticas de Auditoría.
- Jung, C. (1970). *Arquetipos e inconsciente colectivo*. Barcelona: Paidós Ibérica.
- Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú (2007). *Código de Ética Profesional del Contador Público del Perú*. Ica, 15 de junio. Consulta: 29 de abril de 2018. <http://www.ccpl.org.pe/downloads/Reglamento%20de%20Etica.pdf>.
- López de Llergo, A.T. (2005). *Valores, valoración y virtudes*. México D.F.: Editorial Cecsca.
- Marías, J. (1980). *Historia de la filosofía*. Trigésima segunda edición. Madrid: Biblioteca de la Revista del Occidente.
- Nietzsche, F. (2001). *Así habló Zaratustra*. Lima: Editorial Vlacabo.
- Refugio Antiaéreo (2006). *E=mc², la teoría de Einstein, explicada*. *Refugio Antiaéreo*. Consulta: 29 de abril de 2018. <https://refugioantiaereo.com/2006/08/emc2-la-teoria-de-einstein-explicada>
- Romero, J.M. (2015). «Condenada» por una hipoteca. *El País*, 12 de junio. Consulta: 28 de abril de 2018. https://politica.elpais.com/politica/2015/06/12/actualidad/1434135440_729056.html
- Rousseau, J.J. (2000). *El contrato social*. S/I: Editorial Atalaya.
- Stevens, M. (1984). *Las ocho grandes. El primer libro sobre las multinacionales más poderosas e influyentes que asesoran al mundo empresarial*. Madrid: Ediciones Sudamericana / Planeta.

Fecha de recepción: 17 de mayo de 2017

Fecha de aceptación: 25 de abril de 2018

Correspondencia: edualitos@gmail.com

NUESTROS COLABORADORES

Carlos Gabriel Parrales Choez

Magíster en Contabilidad y Auditoría, MCA por la Universidad Laica Vicente Rocafuerte, Guayaquil – Ecuador. Cursa la Maestría en Contabilidad y Finanzas Corporativas en la Universidad de Almería. Contador público autorizado por la Universidad de Guayaquil, Ecuador. Docente de la Universidad de Guayaquil, Facultad de Ciencias Administrativas, Escuela de Contaduría Pública Autorizada. Gestor del Departamento de Planificación y Acreditación, Universidad de Guayaquil. Certificado en ISO-9001. Certificado en Presentación de Información Financiera Internacional – ACCA.

Franklin Duberlí Castillo Llanos

Contador público autorizado por la Universidad de Guayaquil, Ecuador. Asesor contable en RG Paccioli & Company S.A. y en Carlos Gabriel Parrales Choez.

Andréia Carpes Dani

Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI) Campus de Santiago. Tenho experiência na área de Ciências Contábeis,

atuando principalmente nos seguintes temas: normas internacionais de contabilidade, teoria da contabilidade, sistemas de informações gerenciais e controladoria.

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas - FGV/RJ. Bacharel em Ciências Contábeis pela Univates. Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Mikel Ugando Peñate

Doctor en Economía por la Universidad de Santiago de Compostela, España. Título de Experto en Insuficiencia investigadora en ámbito financiero y contable por la Universidad de Vigo, España. Máster en Contabilidad y licenciado en Contabilidad y Finanzas por la Universidad de Oriente, Cuba. Profesor titular principal 1 de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Santo Domingo, Escuela de Ciencias Administrativas y Contables. Docente investigador con especializaciones en contabilidad, finanzas corporativas, mercados financieros y gestión financiera internacional.

Jennifer Fernanda Gallo Canales

Ingeniera en Contabilidad y Auditoría por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Santo Domingo. Asistente contable en Compañía de Transporte Transmetro, Santo Domingo.

Nathaly Dayana Solórzano Mendoza

Ingeniera en Contabilidad y Auditoría por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Santo Domingo. Asistente de Auditoria en Nelson Narváz y Asociados Cia. Ltda., Quito.

Carlos Mauricio De La Torre Lascano

Doctor (PhD.) por la Universidad de Salamanca, Programa Doctoral Estado de Derecho y Gobernanza Global. Magíster en Gerencia Empresarial MBA, mención Gerencia Financiera por la Escuela Politécnica Nacional. Auditor por la Universidad Central del Ecuador. Docente titular, Universidad Central del Ecuador, Facultad de Ciencias Administrativas, Escuela de Contabilidad y Auditoría. Auditor en libre ejercicio y perito auditor calificado por la SICVS y CNJ. Becario de la Universidad Central del Ecuador para el programa doctoral en la Universidad de Salamanca; becario del gobierno francés para el Ciclo Internacional sobre Administración Pública (CISAP) «Fighting Corruption», Escuela Nacional de Administración (ENA), Francia.

Miguel Gil Robles

Doctorando en Contabilidad y Finanzas por la Universidad de Manchester. Maestría en Finanzas y licenciatura en Contabilidad Pública y Finanzas por el Tecnológico de Monterrey. Docente de la misma institución, campus Guadalajara en la Escuela de Negocios en el Departamento de Contabilidad y Finanzas.

Luciano Pinheiro de Sá

Doutorado em andamento pela Unigranrio. Professor assistente, DE, da Universidade Federal de Juiz de Fora, no Departamento de Finanças e Controladoria da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. Teve atuação como professor da Universidade Federal Fluminense, do curso de Ciências Contábeis, da cidade de Volta Redonda. Possui mestrado em Economia Empresarial pela Universidade Cândido Mendes. Especialista em Auditoria e Contabilidade Financeira pela Faculdade Machado Sobrinho. Graduação em Administração e Ciências Contábeis pela Faculdade Machado Sobrinho. Foi coordenador e professor dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da Faculdade Machado Sobrinho. Foi professor do curso de Ciências Contábeis na Fundação Educacional São José. É membro vitalício da Academia Mineira de Ciências Contábeis e do Conselho Curador da Fundação Educacional Machado Sobrinho.

Josir Simeone Gomes

Possui graduação em Contabilidade pela Fundação Getúlio Vargas; graduação em Economia, mestrado em Administração e doutorado em Administração pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Possui pós-doutorado na Universidad Carlos III de Madrid, na Espanha e curso de especialização na Harvard Business School. Atualmente é professor adjunto no Programa de Mestrado e Doutorado em Administração da Universidade Unigranrio. Tem experiência na área de Administração e Contabilidade, atuando principalmente nos seguintes temas: controle gerencial, controle de gestao, orcamento publico, contabilidade gerencial, globalizacao e metodologia do ensino superior.

Jadilson Borges Moreira

Possui graduação em Administração pela Fundação Educacional Machado Sobrinho. Especialização MBA em Gestão Empresarial pela FGV e mestrado em Economia Empresarial pela Universidade Cândido Mendes. Possui certificação CPA 20 da Anbima (Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais). Profissional com 28 anos de experiência no mercado de trabalho, sempre atuando em grande empresas privadas nacionais de diferentes segmentos. Atualmente é professor substituto no curso de Administração na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ), além disso, exerce também a função de gerente comercial pessoa jurídica do Banco Triângulo S/A.

Gabriel Donadio Costa

Possui mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças pela Universidade de Lisboa. Graduação em Contabilidade pela UniSociosc. Graduação em Andamento em Economia pela Universidade Federal de Santa Catarina. Autor de artigos sobre contabilidade gerencial. Tem experiência em ciências contábeis e ciências econômicas, atuando principalmente nos seguintes temas: sistema de informações, tomada decisão empresarial, e informações ambientais.

Fabricia Silva da Rosa

Possui graduação em Ciências Contábeis, mestrado e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Realizou

doutorado sanduíche em Contabilidade pela Universidad de València e pós-doutorado em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina por meio do programa CAPES/PNPD. Atualmente é professora adjunta da Universidade Federal de Santa Catarina. Atua como editora adjunta da *Revista Contemporânea de Contabilidade* da UFSC/Br, e editora associada da revista *Contabilidad y Negocios* da PUCP. Tem experiência em ciências contábeis, atuando nos seguintes temas: contabilidade pública, contabilidade ambiental de cidades, custos no setor público, transparência e gestão fiscal.

Rogério João Lunkes

Doctor en Engenharia e Sistemas, magister en Engenharia e Sistemas e contador pela la Universidade Federal de Santa Catarina. Docente del Departamento de Ciências Contábeis de la Universidade Federal de Santa Catarina. Professor associado e investigador PQ-2 (CNPq).

Edual Delmar Santos Gutiérrez

Doctor en Ciencia de la Administración, UNED, Costa Rica. MBA Southern Adventist University, Tennessee – EUA. Máster en Teología por la Universidad Adventista de Costa Rica. Estudios de Maestría en Contabilidad, mención Auditoría, por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Contador público por la Universidad Nacional Hermilio Valdizán de Huánuco. Docente en la Escuela Profesional de Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Peruana Unión (UPeU).

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

Contabilidad y Negocios pretende promover y difundir la producción de artículos sobre temas de actualidad de las disciplinas de Administración y Contabilidad. Asimismo, aspira posicionarse como una revista de alto nivel académico, tanto para la comunidad universitaria como para el ámbito empresarial. Por ello, está dirigida a investigadores, estudiantes y profesionales relacionados con estas disciplinas.

Nuestro objetivo es que los lectores aprecien el contenido de los artículos como una fuente importante de consulta y referencia en su quehacer académico o empresarial. De igual modo, se espera que estos contribuyan al estudio y debate de los temas que nuestros colaboradores aportan en cada publicación.

Los artículos seleccionados y publicados deben ser de contenido original e inédito, acerca de temas de interés académico y/o profesional de las especialidades de Contabilidad, Administración, Economía y especialidades afines. Dichos artículos son evaluados por árbitros de las áreas correspondientes. La evaluación de los artículos se realiza bajo la modalidad de doble ciego, es decir los árbitros no conocen la identidad de los autores y, viceversa, los autores no conocen la identidad de los árbitros.

En cuanto a las citas bibliográficas de otros autores, estas deberán ser incluidas en los artículos mediante la norma de referencias parentéticas (apellido, año, página). Asimismo, se debe tener en cuenta que todo texto que sea citado en el contenido del artículo deberá figurar de manera obligatoria en la bibliografía.

Los artículos propuestos para su publicación deberán adecuarse a los siguientes lineamientos generales:

- Presentación en Microsoft Word.
- Formato A-4, espacio y medio, letra Arial 11.
- La extensión aproximada debe fluctuar entre quince (15) y veinte (20) páginas. Ello incluye gráficos y cuadros, los cuales deberán ser entregados, adicionalmente, en PowerPoint, Excel y otros similares que se hayan empleado en su elaboración.
- Resumen (200 palabras aproximadamente), palabras clave (4) y título en español e inglés.
- Citas y referencias bibliográficas debidamente especificadas de acuerdo a las pautas del manual de estilo que emplea el Fondo Editorial de la PUCP, el cual puede ser consultado en la siguiente dirección:

<http://www.fondoeditorial.pucp.edu.pe/>

Contabilidad y Negocios se publica dos veces al año, en julio y noviembre.

* El resumen o *abstract* debe tener en promedio 200 palabras (tamaño referencial, mas no determinante) y explicar de manera concisa y concreta el contenido total del artículo a fin de lograr un carácter descriptivo y/o informativo. Las palabras clave deben ser cuatro (4) en promedio en ambos idiomas.

INSTRUCTIONS TO THE AUTHORS

Contabilidad y Negocios expects to promote and spread the production of articles about recent topics related to Administration and Accountancy disciplines, and it aspires to be a journal with high academic level, both for the university community as well as for the business field, that is why it is directed to researchers, students and professionals related to those disciplines.

Our objective is that our readers appreciate the content of the articles as an important consulting and reference source for academic or business work with the purpose of helping studies and discussing topics that our cooperators bring in every publication.

The selected and published articles must be original and unpublished, they must have academic interest and must be related to the fields of Accountancy, Administration, and Economy. These articles are evaluated by referees of the corresponding areas.

The evaluation of each article uses the modality of a double blind review, that means the referees do not know the identity of each author and so do not they authors respect to their referees.

Related to bibliography notes of other authors, these must be included in the articles using the law of

parenthesis reference (last name, year, page). At the same time, we must consider that all kinds of texts mentioned in the article need to be published in the bibliography.

The articles presented for publication must respect the following conditions:

- Microsoft presentation
- A4 format, one and half space, font: Arial 11
- Among fifteen (15) to twenty (20) pages extend, including graphics and charts, they have to be handed additionally in Power Point, Excel and others used in its work.
- Abstract (200 words), keywords (4) and title in Spanish and English
- Footnote and bibliography references clearly mentioned, according to the steps used in the Register Style from PUCP, which can be checked in the electronic journal version, in the following address:

<http://www.fondoeditorial.pucp.edu.pe/>

Contabilidad y Negocios is published twice a year, in July and November.

* The summary or abstract should be on average 200 words (size reference, but not decisive) and explain in a concise and concrete way the entire contents of the article in order to achieve a descriptive and / or informative. Keywords must be four (4) on average in both languages.

TABLE OF CONTENTS

EDITORIAL	3
ACTUALIDAD CONTABLE	
Analysis of IFRS 9 Financial Instruments from an industrial perspective Carlos Gabriel Parrales Choez, Franklin Duberlí Castillo Llanos	6
Changes in Controllership with the Process of Convergence to the International Accounting Standards Andréia Carpes Dani, Ilse Maria Beuren	20
AUDITORÍA	
Examination of agreed procedures for the payroll account: Vision of incidence in educational institutions in Ecuador Mikel Ugando Peñate, Jenniffer Fernanda Gallo Canales, Nathaly Dayana Solórzano Mendoza	42
Management of organizational fraud risk and Internal Audit role Mauricio De La Torre Lascano	57
ADMINISTRACIÓN	
Management Control Systems: The use of the Stage-Gate Process in an environment of innovation Miguel Gil Robles	70
CONTABILIDAD DE GESTIÓN	
Internationalization Impact the Short-Term Indicators? A Study on Brazilian Companies Luciano Pinheiro de Sá, Josir Simeone Gomes, Jadilson Borges Moreira	82
Características demográficas de trabajo de los principales administradores, riesgos corporativos y resultados organizacionales Gabriel Donadio Costa, Fabricia Silva da Rosa, Rogério João Lunkes	94
ÉTICA PROFESIONAL	
The public accountant as the first and last cause of public confidence Edual Santos Gutiérrez	109

SE TERMINÓ DE IMPRIMIR EN
LOS TALLERES GRÁFICOS DE
TAREA ASOCIACIÓN GRÁFICA EDUCATIVA
Psje. MARÍA AUXILIADORA 156, BREÑA
CORREO E.: TAREAGRAFICA@TAREAGRAFICA.COM
TELÉFONO: 332-3229 Fax: 424-1582
SE UTILIZARON CARACTERES
ADOBE GARAMOND PRO EN 11 PUNTOS
PARA EL CUERPO DEL TEXTO
JULIO 2018 LIMA - PERÚ