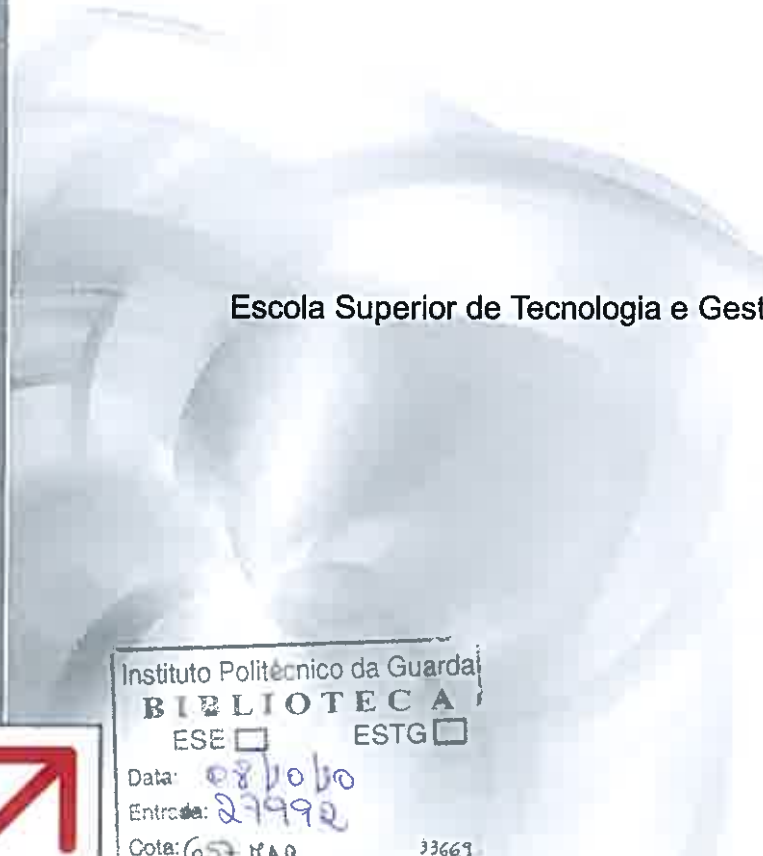


# EL PAPEL DEL PROFESIONAL DE LA CONTABILIDAD

*Lúcia Paiva MARQUES*

Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico da Guarda,  
Portugal



Instituto Politécnico da Guarda  
**BIBLIOTECA**  
ESE  ESTG   
Data: 08/06/08  
Entrada: 27992  
Cota: 657 MAR 33669



---

## Nota Introdutória

---

A Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG) do Instituto Politécnico da Guarda (IPG) congratula-se pelo facto do Professor Doutor *David Crowther*, da *London Metropolitan University*, Reino Unido ter aceite o convite para realizar uma visita de trabalho e investigação científica a decorrer entre os dias 9 a 15 de Novembro de 2002. Temos a certeza que com esta visita será possível desenvolver um debate privilegiado entre toda a comunidade Docente e Discente.

É igualmente um enorme privilégio dar início à série *Estudos e Documentos de Trabalho* com seis *papers* da autoria do Professor David Crowther. Esperemos que este seja o estímulo e o incentivo que falta para que, em particular a comunidade académica da ESTG, apresente trabalhos científicos que estimulem a discussão científica.

Não se poderá deixar de agradecer à Fundação para a Ciência e Tecnologia que, através do Fundo de Apoio à Comunidade Científica, generosamente aceitou a nossa candidatura, bem como todos aqueles que directa e indirectamente contribuíram para a sua concretização.

*Constantino Rei*

Professor Doutor do Departamento de Gestão  
Director da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do IPG

---

# **EL PAPEL DEL PROFESIONAL DE LA CONTABILIDAD**

por

**Lúcia Paiva MARQUES**

**Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico da Guarda, Portugal**

**Série ESTUDOS E DOCUMENTOS DE TRABALHO da  
Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda, Portugal  
EDT – 01/2008  
Janeiro de 2008  
ISSN 1645 - 6920**

Copyright © 2008. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced in any form or by any means, without the prior written consent of the authors.

# El Papel del Profesional de la Contabilidad

Lúcia Paiva Marques<sup>1</sup>

## RESUMEN

Esta investigación se centra en las funciones del profesional de contabilidad, designado en la literatura, por *controller*, y en particular en su papel en la contabilidad de gestión. La pesquisa bibliográfica, realizada por muestra en bola de nieve, ha permitido comprender en la organización: (i) el papel del *controller*, no solo como elemento de soporte pero también de control; (ii) los factores relevantes para explicar su grado de participación; bien como (iii) sus funciones. El estudio de los casos permite el encuadramiento del tema y, así, nos hace percibir la importancia del control de gestión, sus funciones y características en una organización.

**Palabras-clave:** Controle de gestão; *Controller*; *CFO*; papel del profesional; Contabilidad.

**Área Temática:** Finanzas y Contabilidad.

**JEL classification:** M41

## INTRODUCCIÓN

El objetivo de la investigación es identificar el papel del profesional de contabilidad. Sathe (1982) ha reconocido, por primera vez, esta cuestión y ha introducido el concepto del *controller*, así como sus funciones y características. También ha presentado los diferentes papeles de los profesionales dentro de las organizaciones y ha separado el papel de soporte (cuando el *controller* desarrolla la información relacionada con el impacto financiero de las acciones adoptadas por la organización) y el papel del control (el *controller* ayuda a los administradores en la toma de decisiones internas, utilizando esa información en la definición de los objetivos futuros).

Sathe (1982) ha definido tres categorías de factores que son referenciados para comprender y explicar la variación en el grado de participación del *controller*. La primera categoría de factores está relacionada con la *Psychological theory* (McGregor, Killough & Brown, 1989; Shafer, 2002; Shafer, Park & Liao, 2002) específicamente la motivación del *controller*, su personalidad y sus relacionamientos interpersonales con la administración de la organización (características personales). La segunda categoría de factores está relacionada con la *Role theory* (Gross et al, 1958) específicamente las expectativas de los administradores, la orientación de ellos y la actividad empresarial (características de los administradores). La tercera categoría de factores está relacionada con la *Contingency theory* (Lawrence & Lorsch,

---

<sup>1</sup> **Dirección:** Professora no Departamento de Gestão e Economia da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico da Guarda, Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50, 6300-559 Guarda, Portugal. *Email:* [mluciam@ipg.pt](mailto:mluciam@ipg.pt); Tel. 351960260570, Fax. 351 271220153.

Doutoranda do Curso de Doutoramento em Gestão da Universidade da Beira Interior, 6200 Covilhã, Portugal.

**Agradecimentos:** La autora agradece a la supervisora de su tesis doctoral, Prof. Dra. Maria do Céu Alves, integrada en el Curso de Doutoramento em Gestão da Universidade da Beira Interior, 6200 Covilhã, Portugal.

1967; Otley, 1980; Drury, 2004) específicamente las características del medio envolvente y del negocio de la organización (características del medio envolvente).

En la literatura, diversas aplicaciones de las teorías anteriores ayudan a comprender estas tres categorías y ha definir los papeles en función del entorno de cada país, región o grupo empresarial. Estos son los casos de Nobre (2001) que ha estudiado a 86 PYMES Francesas; Siqueira & Soltelinho (2001) han seleccionado anuncios, publicados en el *Jornal do Brasil* (1960, 1970, 1980 y 1990) y han analizado la evolución de la función *controller*; Lippolis & Romanazzi (2005) han estudiado el papel del *controller* en la GETRAG, S.p.A., Modugno, Italia; Rouwelaar (2006) ha desarrollado una encuesta a 119 *controllers* holandeses, de los cuales 77 pertenecían las diferentes organizaciones; Lindvall (2007) ha estudiado tres grandes empresas de Suecia (ABB, Sandvik y Scania) y ha analizado y cuantificado, exhaustivamente, un día de trabajo de un *controller*; Maas & Matějka (2007) han utilizado la teoría de la triangulación al realizar encuestar a 48 *controllers* de siete empresas multinacionales y, aún, una encuesta a 314 miembros do *Dutch Professional Organization of Controllers and Management Accountants, the "Controller Instituut"*.

En resumen, la investigación presenta el cuadro teórico del papel del profesional de contabilidad, nombradamente los orígenes y los respectivos desenvolvimientos de los estudios más recientes que identifican algunas limitaciones, pero destacan, fundamentalmente, que el papel de los profesionales de contabilidad es un tema actual y relevante, sendo objeto de diferentes investigaciones y metodologías.

## **LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

La contabilidad de gestión se ha modificado y por eso acompañado del progreso social y, en especial, el desarrollo económico y técnico. Así, se verifica que la evolución quiere en su objeto o sobre el tema que ella trata, quiere en su método o instrumentos de trabajo, está más allá del propio concepto (Costa, 2001). Así, para Estes (1985), la contabilidad es una actividad que proporciona información, generalmente cuantitativa y muchas veces expresa en unidades monetarias, para la toma de decisiones, planeamiento, control de las fuentes y operaciones, valoración del desempeño y el relato financiero a los inversores, acreedores, autoridades reguladoras y al público.

En este sentido, con el conocimiento de los hechos pasados y presentes se debe planear el futuro de la organización y así la importancia de una contabilidad provisional, prospectiva y presupuestaria. Denominaciones como Contabilidad de Costes, Contabilidad Analítica, Contabilidad de Explotación o Contabilidad Interna se han utilizado al largo de los tiempos, siendo que, en los últimos años, la tendencia es la Contabilidad de Gestión. Según, el *Plano Contable Frances* de 1957, la Contabilidad Analítica de Explotación ha sido concebida para poner en relieve los elementos constitutivos de los costes y de los precios. Las características del sistema de información contable difieren, según la naturaleza de las actividades ejercidas y los objetivos de las administraciones de las empresas (Garamendi, 1966).

Para Backer y Jacobsen (1977), en la contabilidad de gestión deben ser identificadas las siguientes características:

- (a) definición de los centros de responsabilidad;
- (b) delegación de autoridad;
- (c) padrón de coste;

- (d) relevancia del coste controlable;
- (e) informes de costes; y
- (f) reducción de costes.

El *Financial and Management Accounting Committee (FMAC)* de la *International Federation of Accountants (IFAC)* ha definido, en el *Practice Statement* nº 1, que la contabilidad de gestión es:

*"proceso de identificación, mensuración, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información (quiere en la perspectiva financiera, quiere en la operacional) utilizada por el órgano de gestión para planear, valorar y controlar internamente una organización y para asegurar la utilización y la responsabilidad por los sus recursos"*.

Según el FMAC (1998), la contabilidad de gestión es utilizada para:

- (a) planear o ganar la comprensión de las transacciones empresariales esperadas y de otros eventos económicos y su impacto en la organización al utilizar esa comprensión en las orientaciones futuras;
- (b) valorar, lo que significa juzgar las implicaciones de los varios eventos pasados y futuros;
- (c) controlar, esto es, asegurar la integridad de la información financiera ligada a las actividades de la organización y de sus recursos; y
- (d) asegurar la responsabilidad, por el que exige implementar un sistema de relato íntimamente conectado con los responsables organizacionales y que contribuye para la mensuración eficaz de los objetivos de la gestión.

Machado (1998) añade que se está asistiendo al agregar de los profesionales en distintos instituciones, por el que se destaca:

1. en Inglaterra con el *Chartered Institute of Management Accountants*;
2. en Francia con el *Ordre des Experts Comptables*;
3. en Bélgica con el *Institut des Comptables Experts* ;
4. en los Estados Unidos de América con el *Institute of Management Accountants*; y
5. en Canadá con la *Society of Managements Accountants*.

Así, un experto en contabilidad de gestión maneja el informe con efectos en la gestión interna de las empresas, desarrollando y presentando informes financieros y de funcionamiento interno de la información para los usuarios adoptaren las decisiones sobre los informes de los más diversos formatos. Por el general, se puede dar el nombre de Informes de Gestión Interna (Machado, 1998). Dado su naturaleza confidencial y el enfoque en el proceso de gestión interna, estos informes no están normalizados (como es el opuesto de la regulación de la contabilidad financiera y la presentación de informes externos), siendo elaborados de acuerdo con las exigencias y necesidades de las administraciones de las organizaciones.

## **EL PAPEL DEL PROFESIONAL DEL CONTROL DE GESTIÓN**

En la literatura contable se utiliza el concepto de *controller* para identificar "los contables en el área de gestión", o sea, las personas que son responsables por el diseño y operación del sistema de control y de gestión. Sin embargo, en otras organizaciones, es habitual la utilización de expresiones, como por ejemplo: *Chief Information Officer (CIO)*, *Chief Executive Officer (CEO)* ou *Chief Financial Officer (CFO)* (Anthony y Govindarajan, 2006 y

Rouwelaar, 2007). Para Rouwelaar (2007) existe, aún, en los papeles otra división que son dos tipos de personas: el *Chief Performance Officer* (CPO) para el apoyo de papeles con estrategias de análisis y previsiones de rendimiento y el *Chief Accounting Officer* (CAO) para el control de papeles, con seguridad, integridad, y transparencia de gestión.

En esta investigación, el *controller* es la persona o la función de quién es el responsable por la comunicación de la información financiera y por el sistema del control de la contabilidad de gestión en la organización. Tradicionalmente, el *controller* se tolera como un mal necesario. Actualmente, es una de las partes en el negocio, procura el aumento de la actividad económica y el desarrollo de sus perspectivas estratégicas, aportándolas a las distintas organizaciones (Colton, 2001). También, frecuentemente, es un actor de gran importancia para el proyecto y para la creación del sistema de información de las organizaciones (Friedman y Lyne, 1997) y asumen el papel de *staff* de las administraciones dentro de las mismas (Anthony y Govindarajan, 2006).

La función del *controller* cambia de organización para organización y es compuesta por diversos papeles y responsabilidades, las cuales, de vez en cuando, pueden ser contradictorias. Así, hay dos actividades comunes que subyacen a esta función:

1. el *controller* desarrolla información relacionada con el impacto financiero de las acciones adoptadas por la organización; y, paralelamente,
2. el *controller* ayuda a los responsables por la toma de decisiones internas a utilizar esa misma información en la definición de los objetivos futuros de la misma (Colton, 2001).

En la Ley Sarbanes-Oxley (2002)<sup>2</sup> se afirma que en el Sistema de Control Interno (SCI) deben existir los *CEO* y los *CFO*<sup>3</sup> responsables por:

- establecer y mantener el control interno, el diseño del SCI para garantizar que las informaciones relacionadas con la empresa y sus filiales consolidadas lleguen a su conocimiento, en particular, durante el período en que los informes periódicos son preparados. Asimismo, la evaluación de la eficacia del control interno y, aún, la presentación de las conclusiones del informe sobre la eficacia del SCI teniendo por base las evaluaciones periódicas efectuadas;
- informar a los auditores y a los comités de auditoría de todas las insuficiencias en el diseño o operación del control interno que pueden tener un impacto en la recaudación, en el almacenamiento y en la divulgación de la información financiera y determinar cualquier debilidad material en esos controles y cualquier fraude que envuelva la gestión o otros empleados que participan significativamente en el control interno;
- indicar si hay o no cambios significativos en el control interno o en otros factores que podrían afectar significativamente después de la fecha su evaluación, incluidos los ajustes con déficits significativos y insuficiencias materiales.

De acuerdo con Sathe (1982), la principal diferencia en la definición de la función del *controller* está en el entorno (*support role* o papel de apoyo) y en la independencia (*control role* o papel de control). La función de apoyo se asocia con el entorno del *controller* en el apoyo en la toma de decisiones en la unidad de negocio. Y la función de control se centra en el suministro de información a la contabilidad financiera, confiable y oportuna, y para garantizar que la función financiera cumple con el normativo relevante en vigor (Rouwelaar, 2006).

---

<sup>2</sup> Parágrafos 4, 5 y 6 da Sección 302 da Lei Sarbanes- Oxley (Congress of the United States of America (2002)).

<sup>3</sup> En la ley referida anteriormente el *Chief Executive Officer* es el *Principal Executive Officer* y *Chief Financial Officer* es el *Principal Financial Officer*.

Tres categorías de factores son relevantes para comprender y explicar la variación en el grado de participación del *controller* (Sathe, 1982). La primera categoría está conectada con la motivación del *controller* (responsable del tratamiento), su personalidad y con las relaciones interpersonales con la gestión de las organizaciones (características personales). La segunda categoría tiene que ver con las expectativas de los directores, con la orientación de éstos y con la filosofía de las operaciones (características de los administradores). Finalmente, la tercera categoría tiene que ver con las características del entorno y la organización de la empresa (Rouwelaar, 2006).

En la literatura de la contabilidad de la gestión están disponibles varias teorías que permiten ayudar a comprender estas tres categorías: la teoría psicológica (*Psychological theory*) para las características personales; la teoría de los papeles (*Role theory*) para las características y expectativas de los gestores; y la teoría de la contingencia (*Contingency theory*) para la categoría de los factores en el entorno y la actividad económica e las organizaciones (Rouwelaar, 2007).

El estudio de Sathe (1982) ha definido cuatro ejemplos de *controllers*. Si la énfasis es hecha en la responsabilidad del control de gestión, entonces el comportamiento del *controller* está involucrado activamente en las decisiones de la empresa (*the involved controller*). Si la énfasis es hecha en la presentación de informes financieros y en el control interno en las responsabilidades de gestión, el comportamiento del *controller* es ganar objetividad y independencia en la relación con la dirección de la empresa (*the independent controller*) y, su beneficio potencial, es una mayor garantía de la presentación de informes financieros y la integridad de los internos de control. En conformidad con Sathe, hay dos formas del *controller* poner de relieve sus funciones de responsabilidad de presentación de informes financieros y de gestión. En la primera, hay división de la función de *controller*, asignando la responsabilidad primaria de la información a la otra persona (*the split controller*); en el segundo caso, el *controller* debe mantener los dos principales responsabilidades, pero el énfasis es puesta en los dos (*the strong controller*).

Por estas cuatro posiciones - envuelto, independiente, dividido y fuerte – Sathe ha concluido que el profesional más adecuado para las organizaciones es el *controller* fuerte, pues es un contrapunto para la organización y, aún, es responsable por la producción de informes, obteniendo una actuación más eficiente (Siqueira y Soltelinho, 2001).

Muchas dudas se pueden poner sobre los cuatro tipos de *controllers*, pues los conflictos de interés son evidentes. En esta diversidad de conceptos, una parte importante de este proceso, es la creación de nuevos papeles organizacionales para los *controllers* y, también, porque cambian, frecuentemente, las reglas y las rutinas. Los papeles incluyendo expectativas y responsabilidades son cada vez más amplios y, al mismo tiempo, ambicionan crear rutinas con reglas cada vez más flexibles, fuertes y consistentes (Lindvall, 2007). Más allá de la evolución tecnológica de la información, de la comunicación y de los cambios del entorno competitivo obligan las empresas a repensar las modalidades de gestión y de organización (Lippolis y Romanazzi, 2005)

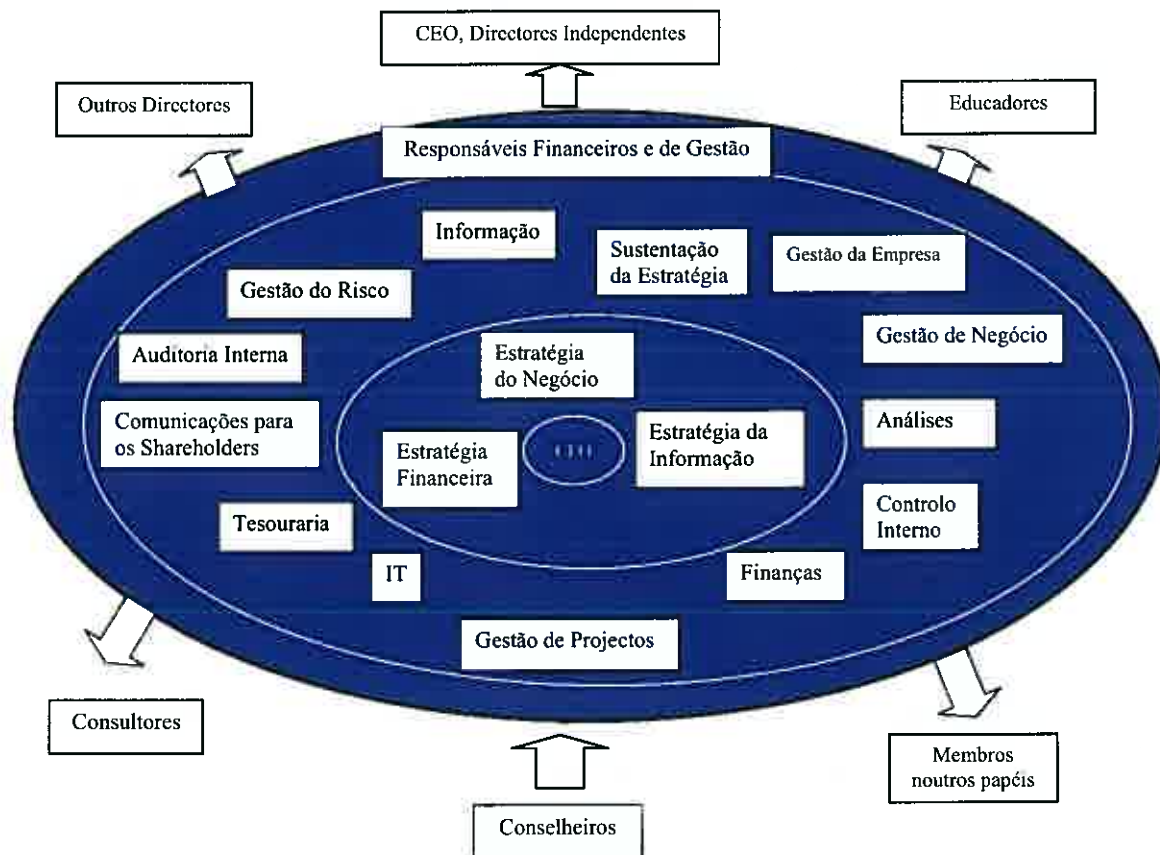
El *controller* es una parte importante dentro de las organizaciones, ya que es el profesional por excelencia de la información (Siqueira y Soltelinho, 2001). El *controller* convierte los datos financieros provenientes de la información financiera (es decir, números) en datos financieros con relevancia y objetivos, ya que se centra en el contexto de utilizar números,



palabras y frases para explicarlos (Colton, 2001). Y, así, debe evaluar otro aspecto especialmente importante que es el coste de la información. Por lo tanto, debería tener en cuenta los siguientes paradigmas: (1) Todos los usuarios necesitan el mismo tipo de información? (2) La información se obtiene sólo en transacciones obtenidas por lo departamento de contabilidad? (Colton, 2001).

Por todo lo referido, en la Figura 1, existe un modo que trata de identificar los diferentes papeles del control de gestión y la forma de interactuar con el entorno de la organización.

Figura nº 1 – Los papeles de los profesionales de la Contabilidad de Gestión



Fuente: Adaptación del Copyright © [January 2008] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC.

El *International Federation of Accountants* (2004) ha presentado las principales características y funciones de los *controllers* en diferentes países y ha basado el estudio en encuestas realizadas a 16 expertos. En relación a las funciones del *controller*, Heckert y Wilson (1963) sugieren cinco: planeamiento, control, informe, contable y otras. Por otra parte, Kanitz (1976) sugiere seis funciones, que son: información, motivación, coordinación, evaluación, planeamiento y acompañamiento. Por su turno, Horngren (1985) sugiere una descripción más abarcativa con siete funciones a desempeñar pelo *controller*: el planeamiento para el control, los informes y su interpretación; la valoración y la consultoría, la administración tributaria, los informes para la administración fiscal, la protección de activos y la valoración económica.

## ESTUDIO DE CASOS SOBRE EL PAPEL DEL PROFESIONAL DEL CONTROL DE GESTIÓN

Al largo de la revisión bibliográfica se han identificado los distintos *papers* más relevantes para el tema objeto de estudio. Se presentan, de seguida, algunos de esos estudios, procurando, identificar la metodología manejada.

El estudio de Nobre<sup>4</sup> (2001) ha realizado una encuesta a 86 PME's francesas definidas como las que tienen - y, como tales, de pagar los sueldos - entre 50 y 500 efectivos) como resultado de una entrevista de una hora con el responsable o propietario de la empresa. Y reconoce: (i) las características de la empresa en términos de número de empleados, la industria, la independencia, el tipo de producción y el tipo de producto, (ii) el propietario de la empresa y la formación, los viajes, las prioridades, los conocimientos técnicos, (iii) los sistemas utilizados, este es, el *tableau de bord*, el sistema de objetivos colectivos, el sistema de cada uno de los objetivos, (iv) los métodos utilizados para determinar los costes, los precios y el análisis de la rentabilidad, (v) los empleados del control de gestión y su lugar dentro de la organización, (vi) el sistema de información y (vii) la función de estratégica.

El estudio de Siqueira y Soltelinho<sup>5</sup> (2001) ha identificado el perfil del *controller* y, así, han seleccionado cuatro períodos de anuncios en el Jornal del Brasil (1960, 1970, 1980 y 1989), para determinar el número y las características de estos anuncios y examinar la evolución de la función de *controller*. Además, se puede observar la evolución de la demanda de estos profesionales y determinar cuando ocurre la demanda y tratar de dibujar un perfil de profesión largo de los años. El número de anuncios estudiados durante los años se presenta en la tabla 1.

Tabla 1 - Número de anuncios publicados en el Jornal do Brasil

Año	1966	1967	1968	1969	1980	1989	1991	1992	1999
Anuncios	8	12	20	11	35	37	9	11	8

Fuente: Siqueira y Soltelinho (2001, pág. 72)

En el estudio de la IFAC (2004) se ha manejado una metodología muy utilizada en el tema objeto de estudio para así contestar a la cuestión ¿cuáles son los profesionales en el control de la gestión?. Por que las diferentes perspectivas y tradiciones son diferentes en los distintos países se presentan una serie de 16 encuestas realizadas a 16 personas de diferentes países y con diferentes experiencias, con mérito reconocido, tratando de identificar las principales características y funciones de los *controllers* en esos países. En las encuestas se ha incluido temas como la ética, la integridad, la visión, la continuidad y la profesión.

En el estudio de Lippolis & Romanazzi<sup>6</sup> (2005), el objeto es la función del *controller* en el GETRAG SpA, Modugno (Bari, Italia). Además, de tratar de entender cuáles son las funciones que son realizadas por el control de gestión y qué nuevas tareas se asocian a esta función, dada la tendencia al cambio tecnológico. Tratan de seguir identificando los distintos tipos de *controller*, como son: la producción, las finanzas, las ventas, las estrategias, los proyectos, el grupo, entre otros.

<sup>4</sup> Es investigador del *Université Louis Pasteur Strasbourg*.

<sup>5</sup> Son investigadores del *Universidade Federal do Rio de Janeiro*.

<sup>6</sup> Son investigadores del *Dipartimento di Studi Aziendali e Giusprivatistici - University of Bari*.

El estudio de Rouwelaar<sup>7</sup> (2006)<sup>8</sup> ha detallado los dos papeles del *controller* (*support* y *control role*). Así, ha hecho un estudio con 119 *controllers*, siendo que 77 de ellos pertenecían a distintas organizaciones. Ha utilizado la técnica del cuestionario, siendo que 47,0% de ellos trabajan en el sector industrial, tienen alrededor de 9 años de experiencia siendo 5,4 años como *controller*. De estos, 57,2% tiene formación de grado superior y 61,5% del tiempo se ha dispendido en tareas de apoyo y 38,5% en tareas de control. Sin embargo, estos *controllers* se encargan de tareas de apoyo, gastando más tiempo en esta área y más envueltos en las tareas del control de gestión.

El estudio de Rouwelaar (2007)<sup>9</sup> presenta una encuesta que incluye 12 cuestiones con el objetivo de probar si las tres categorías de factores son relevantes para comprender y explicar la variación en el grado de participación del *controller* (Sathe, 1982). Rouwelaar ha presentado un modelo de regresión. El autor ha concluido que el modelo y el estudio necesitan de más desarrollos, ya que se determinó que probablemente los doce preposiciones del modelo deben subdividirse, porque no son sólo estas doce que influyen en la participación en la gestión de las organizaciones del *controller*.

El estudio de Lindval<sup>10</sup> (2007) refleja el *controller* como un actor importante en toda la empresa. Se trata de un estudio realizado a tres grandes empresas: ABB (que tuvo que ser dividida en dos áreas de negocio), Sandvik y Scania. El estudio ha analizado exhaustivamente un día de trabajo de un *controller*. El número total de *controllers* que se han examinado fue de 43, pero 12 de estos tienen el informe de dos días de trabajo. Así, la muestra llegó a ser de 55 días de trabajo de los *controllers*. Se han probado variables, tales como: duración de las actividades en minutos (18% de las actividades han tenido 30 minutos), frecuencia de realización de las actividades (44% estaban en actividades diarias o ad-hoc, o sea, actividades de su iniciativa), tipo y número de tareas realizadas por sector (con énfasis en la aplicación de la información de *report* con 21% y 58 minutos de duración), tipo de actividad con un alto nivel de involucramiento (las actividades de análisis y de decisión representan 49% y 42%, respectivamente). En cuanto al hecho de que los *controllers* trabajan solos o con otras personas se ha verificado que en 255 tareas ha trabajado sólo y en 138 con sólo otra persona, en un total de 520 tareas. En cuanto a la asignación de tiempo para la ejecución de las diversas actividades del control de gestión, se ha verificado una mezcla de diferentes actividades, ocupando 31% del tiempo total, seguida por la orientación al futuro (25%). En cuanto a la orientación, se constató que el 65% de las actividades derivan de la orientación interna y sólo el 5% de la orientación externa.

El estudio de Maas<sup>11</sup> y Matějka<sup>12</sup> (2007) utiliza la teoría de la triangulación entre la investigación cualitativa y cuantitativa. Los autores han realizado encuestas, inicialmente, a 48 *controllers* o auditores internos, en siete empresas multinacionales, específicamente: una de nutrición, cuatro de transformación y comercio y dos de servicios. A continuación, llevó a cabo una investigación entre los 314 miembros de la *Dutch Professional Organization of Controllers and Management Accountants, the "Controller Instituut"* (CI), con una tasa de respuesta de 186, teniendo como validez 134 encuestas. El último estudio mostró una metodología con un enfoque innovador para el tratamiento de esta cuestión.

---

<sup>7</sup> Es investigador del *Nyenrode Business Universiteit and Hogeschool INHOLLAND*.

<sup>8</sup> En 18 de Enero de 2008, el nivel de downloads en el *Social Science Research Network* era de 36.

<sup>9</sup> En 18 de Enero de 2008, el nivel de downloads en el *Social Science Research Network* era de 40.

<sup>10</sup> Investigador del Departamento de Estudios Empresariais da Universidade Uppsala, Suecia.

<sup>11</sup> Investigador del *Amsterdam Business School, University of Amsterdam*.

<sup>12</sup> Investigador del *University of Michigan, Ross School of Business*.

## CONSIDERACIONES FINALES

Esta investigación se centra en el papel del profesional contable, en particular en el área de la contabilidad de gestión y designado, en la literatura, por *controller*. La búsqueda bibliográfica, realizada por muestra en bola de nieve, ha permitido comprender en la organización: (i) el papel del *controller*, como elemento de soporte e también de control; (ii) los factores relevantes para explicar este grado de participación; bien como (iii) sus funciones. El estudio de los casos permite el encuadramiento del tema y, así, poder percibir la importancia del control de gestión, sus funciones y características en una organización.

En cuanto a la literatura se pone de relieve la importancia del sistema de control interno (SCI), las diferentes categorías y los tipos de documentos que pueden tener los *controllers*. Además, de la importancia de que las funciones del *controller* tendrán para este y del valor de la información financiera. El estudio de casos ha permitido comprender las características de los *controllers* y sus funciones y, asimismo, por las metodologías de investigación utilizadas.

La estructura de la investigación está distribuida por un primer capítulo dedicado al control de la gestión, a su establecimiento, sus funciones y características. En el segundo capítulo se presenta una revisión de la literatura sobre el papel de los profesionales de control de gestión. En el tercer capítulo está echo el estudio de algunos casos sobre el papel de los profesionales en el control de gestión y, por tanto, puede percibirse su importancia, sus funciones y las características de una organización. Y, por último, la relevancia y la preocupación del tema son presentadas en las consideraciones finales, así como la identificación de los aspectos a profundizar en el futuro.

En esta investigación se trata de desarrollar el papel de los profesionales del control de gestión, de modo a comprender la evolución del concepto. Así, indica los términos por los que estos profesionales también son identificados, destacando la importancia del sistema de control interno; reagrupamiento en su papeles: apoyo y control, destacando las categorías de los factores que ayudan a comprender el grado de participación de los *controllers* de la base sobre las tres teorías: la psicológica, de papeles y de contingencia.

La planificación estratégica permite elaborar los planes operacionales y tácticos, por ejemplo, la importancia del presupuesto. La idea del control se asocia con la comparación entre lo que se hace y lo que había planeado. El *controller* asume un papel estratégico dentro de las organizaciones, ya que es el profesional por excelencia de la información. Para mejor entender este tema en el control de gestión y dada la importancia del SCI se detalla que: los documentos (de apoyo o de control), las características (personales, de los administradores y del entorno), las teorías subyacentes, nombradamente: la psicológica, de los papeles y la contingencia) permiten derivar los cuatro tipos de *controllers*: el participante, el independiente, el fuerte y el dividido.

Tradicionalmente, las tareas del *controller* son un trabajo a tiempo completo. Hoy en día, un *controller* debe encontrar nuevas fuentes de recursos, mejorar y desarrollar nuevos procesos a fin de ayudar a los responsables de las decisiones estratégicas y operacionales sin sacrificar cualquier responsabilidad que se le ha dado (Colton, 2001). El objetivo del *paper* es evidenciar que la función del responsable del control de gestión es un tema que es objeto de investigación en términos internacionales y, en particular, en el norte de Europa.



## REFERENCIAS:

- Anthony, R. y Govindarajan, V. (2006). *Management Control Systems*. New York: McGraw-Hill Irwin (ISBN 007-125410-2).
- Backer, M. y Jacobsen, L. (1977). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: McGraw-Hill Brasil, Lda. Vol. 1.
- Colton, S. (2001). The Changing Role of the Controller. *Journal of Cost Management*, 15 (6): 5–10.
- Congress of the United States of America (2002). *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Washington: Congress of the United States of America
- Costa, C. (2001). *Contabilidade Financeira*. Lisboa: Editora Rei dos Livros. 4ª Edição.
- Estes, R. (1985). *Dictionary of Accounting*. Cambridge, Massachusetts: MIT Press.
- Financial and Management Accounting Committee (FMAC, 1998). Practice Statement nº 1. New York: *International Federation of Accountants (IFAC)*.
- Friedman, A. & Lyne, S. (1997). Activity-based techniques and the death of the bean counter. *The European Accounting Review*, 6 (1): 19-49.
- Garamendi, J. (1966). *Contabilidade Analítica*. Bilbao: Ediciones Deusto.
- Heckert, J. & Wilson, J. (1963). *Controllershship*. Nova York: Ronald Press.
- Horngren, C. (1985). *Introdução à Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil.
- International Federation of Accountants (IFAC, 2004). *The Diverses Roles of Professional Accountants in Business*. New York: *Professional Accountants in Business Committee*.
- Kanitz, S. (1976). *Controladoria: Teoria e Estudo de Casos*. São Paulo: Pioneira.
- Lindvall, J. (2007). *Controller - important actor in the global company. Work, attention and action*. Lisboa: *European Accounting Association – Annual Conference*.
- Lippolis, S. & Romanazzi, S. (2005). The role of the controller: dynamics of evolution. Bolonha: 4<sup>th</sup> *Workshop on Management & Accounting in Historial Perspective*.
- Maas, V. & Matějka, M. (2007). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: field and survey evidence. Lisboa: *European Accounting Association – Annual Conference*.
- Machado, J. (1998). *Contabilidade Financeira - Da perspectiva da determinação dos resultados*. Lisboa: Protocontas, Parte A, Cap. 01.
- Nobre, T. (2001). Methodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratesgie*, 4 (2, Junho): 119-148.
- Rouwelaar, H. (2006). Balancing the Roles of Business Unit Controllers - An empirical investigation in the Netherlands. *Breukelen: Nyenrode Research Group*, Working Paper no. 06-07.
- Rouwelaar, H. (2007). Theoretical Review and Framework: the Roles of controllers. *Breukelen: Nyenrode Research Group*, Working Paper no. 07-02.
- Sathe, V. (1982). *Controller Involvement in Management*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall (ISBN 0-13-171660-3).
- Siqueira, J. & Soltelinho, W. (2001). O profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro – Do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade e Finanças*, 16 (27, Set/Dez): 66-77.

## Guidelines

**Content:** *Estudos e Documentos de Trabalho da ESTG* or *Studies and Working Papers of ESTG* publish papers that promote the dissemination of knowledge developed by researchers in the ESTG and in other higher education institutions. Also, EDT Series provide a means of pre-publishing paper that is being or will be submitted as one or more journal articles and to publish detailed material and reports that have intrinsic merit but, at this moment, it is in progress. The Editorial Board of *Estudos e Documentos de Trabalho da ESTG* strive to promote critical discussion and consideration of fields of inquiry that are pertinent to our professional, intellectual and contemporary global concerns.

**Submission Process:** Authors must send the manuscript to [director.estg@ipg.pt](mailto:director.estg@ipg.pt) and then we will start the review process of *Estudos e Documentos de Trabalho da ESTG*. The manuscript sent for publication should not exceed, in general, 15.000 words, and the abstract must include 250-300 words.

**Format:** All articles must follow the Harvard style and carefully checked for completeness, accuracy and consistency. Please consult these and review the paper carefully prior to submission. All citations must be fully listed as references at the end of the paper, and all references listed must be cited in the text.

**Review Process:** *Estudos e Documentos de Trabalho da ESTG* uses a blind editorial process, which means that all papers are read anonymously by the Editorial Board and Scientific Committees of different entities. The Editorial Board is responsible for suggesting, reviewing and approving contributions for the EDT Series. The overall responsibility for the development of the *Estudos e Documentos de Trabalho da ESTG* lies with the ESTG Board. Depending on their recommendations, one of the following will happen:

1. we will reach a decision to publish the piece as is,
2. we will reach a decision to publish the piece on the condition that the author make the necessary changes as described by our readers,
3. we will decide not to publish your paper.

Regardless of our decision, and provided your paper meets our minimum requirements, we will send you **extensive feedback** that will provide you with constructive comments from your colleagues. They will write an assessment of the sophistication of the language of the paper, the embeddedness and relevance of your argument, the articulation of your thesis statement, additional secondary sources you may want to review, and include other thoughtful suggestions and critiques for you to take into account as you revise your work. It is vital that authors be prepared to revise their papers according to the comments made by our readers in a timely fashion. We make every effort to provide our readers and authors with sufficient time to conduct evaluations and revisions. For the editorial process to function well, we require that our researchers comply with our deadlines. We will not accept submissions that do not meet these requirements.

# Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda

Série

## ESTUDOS E DOCUMENTOS DE TRABALHO

Número	Autor	Título
<b>Ano 2002</b>		
01/02	David Crowther	No accounting for fashion: the flawed quest for shareholder value
02/02	David Crowther	The poetics of corporate reporting: evidence from the UK water industry
03/02	David Crowther	Three bites of the cherry? Performance measurement in the UK electricity industry and the effects of industry structure
04/02	David Crowther	A semiology of corporate reporting
05/02	David Crowther	The importance of Corporate Social Responsibility
06/02	David Crowther	The theology of managerial superodnanacy
<b>Ano 2003</b>		
01/03	David, Fátima Abreu, Rute Marques, Pedro	Income Tax: an overview of the Portuguese situation
02/03	Abreu, Rute David, Fátima	The Corporate Social Responsibility: Exploration inside the Experiences and Practices in EU Level
03/03	Rei, Constantino	Causal evidence on the "Productivity Paradox": Portugal, 1980-2000
<b>Ano 2004</b>		
01/04	David, Fátima Abreu, Rute	Responsabilidade Social: Seu Impacto na Competitividade das Organizações
02/04	Abreu, Rute David, Fátima	Empirical Evidence of Corporate Social Responsibility in Portugal
03/04	David, Fátima Abreu, Rute	Social Responsibility: Reality and Illusion?
<b>Ano 2005</b>		
01/05	Crowther, David Abreu, Rute David, Fátima	The Myth of Corporate Social Responsibility
02/05	Abreu, Rute David, Fátima	Corporate Social Responsibility in Health Care
<b>Ano 2006</b>		
01/06	Abreu Rute David, Fátima	Accounting for Health Care: Corporate Social Responsibility
02/06	Abreu, Rute	Valoración de empresas: un modelo alternativo
03/06	David, Fátima	Impuesto sobre beneficios: Contextualización
04/06	Carreira, Francisco Alegria Guedes, Maria do Amparo Aleixo, Maria da Conceição	Ethics and Professional Deontology as a course in the Accounting and Finance degree: An Empirical Study
05/06	David, Fátima Abreu, Rute	Fiscal Fraud and Evasion: Social Responsibility Perspective
06/06	Oliveira, Ermelinda	Comunicação Organizacional: Instrumento de Gestão

# Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda

*Série*

## **ESTUDOS E DOCUMENTOS DE TRABALHO**

<b>Número</b>	<b>Autor</b>	<b>Título</b>
<b>Ano 2007</b>		
01/07	Abreu, Rute David, Fátima Martins, Nélia Rei, Constantino	Accounting for Higher Education Institution: The impact of Corporate Social Responsibility
02/07	David, Fátima Gallego, Isabel	Corporate Income Tax: A European Context
03/07	Abreu, Rute Carreira, Francisco	El valor de la empresa y la responsabilidad social corporativa: Análisis empírico
<b>Ano 2008</b>		
01/08	Marques, Lúcia Paiva	El Papel del Profesional de la Contabilidad





Escola Superior de Tecnologia e Gestão  
Instituto Politécnico da Guarda  
Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50  
6300-559 Guarda  
Portugal

Tel. + 351 271 220 120 | Fax + 351 271 220 150