

# Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial con el Proceso de Convergencia Contable y la Efectividad de la Controladuría

## Resumen

Este estudio objetiva verificar el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial en consecuencia del proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad y de la efectividad de la Controladuría en empresas brasileñas. Fue realizada una pesquisa descriptiva a partir de la aplicación del cuestionario de Angelkort y Weißenberger (2011) en las 500 Mejores y Mayores de la Revista *Exame* (Examen), edición 2011, teniendo como muestra las 32 empresas que respondieron a la pesquisa. Las correlaciones entre el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial y las variables “consistencia del lenguaje financiero”, “calidad de los servicios prestados” y “grado de influencia en las decisiones”, en el período de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, fueron positivas y moderadas. Se observó asimismo que el período anterior a la convergencia contable (2004 a 2007) presentó menor nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial que el período de la convergencia contable (2008 a 2011). Se concluyó que el proceso de convergencia contable aumentó el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial en las empresas pesquisadas, así como la efectividad del órgano Controladuría, particularmente, en la consistencia del lenguaje financiero, en la calidad de los servicios prestados y en la influencia de los servicios prestados por los *controllers* en las decisiones de esas empresas.

**Palabras clave:** Integración de los sistemas contables. Proceso de convergencia contable. Efectividad de la Controladuría.

## Andréia Carpes Dani

Máster en Ciencias Contables por la Universidad Regional de Blumenau – FURB y Profesora de la Universidad Regional de Blumenau – FURB. **Contacto:** Rua Antônio da Veiga, 140. Bairro: Victor Konder. Blumenau, SC, CEP.: 89012-900. **E-mail:** [andreiacarpesdani@gmail.com](mailto:andreiacarpesdani@gmail.com)

## Ilse Maria Beuren

Doctora en Controladuría y Contabilidad por la Universidad de São Paulo – USP y Profesora Titular de la Universidad Federal de Paraná – UFPR. **Contacto:** Avenida Prefeito Lothário Meissner, 632. Bairro: Jardim Botânico, Curitiba, PR, CEP.: 80210-170. **E-mail:** [ilse.beuren@gmail.com](mailto:ilse.beuren@gmail.com)

## 1. Introducción

La globalización de mercados y economías mundiales implicaron mudanzas en diversas áreas. Entre los elementos en redefinición, se sitúa la Contabilidad, que es caracterizada como un fenómeno en mudanza. De acuerdo con Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial tuvieron que evolucionar sobremanera, siendo una de las principales características de esa mudanza la convergencia entre ambas. Esa aproximación se deriva de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) fundamentadas en conceptos y bases de mensuración y evidenciación que permiten su uso en ambas las contabilidades.

El proceso de internacionalización de las normas contables induce a la concepción de integración de los sistemas contables (Angelkort & Weißenberger, 2011). Para Stolowy y Touron (1998, p.1), la contabilidad integrada posee un doble impacto en la organización, “en términos de información (que se torna más confiable, por causa de la unidad en la fuente de datos y en la disponibilidad de esa fuente de forma oportuna y relevante); y de mudanzas en el proceso del negocio”.

En pesquisa realizada con aplicación de cuestionario a los contadores gerenciales británicos, Joseph, Turley, Burns, Lewis, Scapens y Southworth (1996) verificaron que existe relación entre los informes financieros externos, la contabilidad interna y la toma de decisiones. Los autores verificaron que eso ocurrió bajo la influencia de tres factores principales: la regulación y las normatizaciones externas de las demostraciones contables; los sistemas contables utilizados para la toma de decisiones; y la influencia de los auditores externos.

Trayendo esos factores para el contexto actual, se especula que su relación tiende a mantenerse, ya que los sistemas contables utilizados en el cotidiano de las organizaciones están cada vez más interconectados. Eso puede denotar que las informaciones y los informes utilizados por las empresas conectan procesos de diferentes áreas y departamentos. Se observa, por lo tanto, una laguna de pesquisa en lo que concierne al modo como la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial son integradas y soportadas por sistemas, y sus reflejos en la Controladuría de las empresas.

Joseph *et al.* (1996) destacan que la tendencia de integración va más allá de las demostraciones contables divulgadas y de los informes financieros y gerenciales internos, extendiéndose al banco de datos de los sistemas de informaciones. Los autores explican que los sistemas de informaciones integrados posibilitan el ajustamiento de controles, procesos, sistemas y tomada de decisiones. Alles, Kogan y Vasarheyi (2008) investigaron pesquisas contables, separando las enfocadas y las no enfocadas en el sistema de información contable. A partir de los resultados del análisis, los autores resaltaron la necesidad de realización de nuevas pesquisas empíricas relacionadas al tema, debido a los avances de la tecnología de la información, a la necesidad de agilidad en los procesos internos y a la mejoría de la calidad de las informaciones contables.

Estudios internacionales recientes, como los de Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008), Procházka y Ilinitchi (2009), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) y Angelkort y Weißenberger (2011), analizaron la relación de las variables: procesos de convergencia contable, integración de los sistemas de informaciones, integración de las contabilidades financiera y gerencial y mudanzas en la Controladuría. En ámbito nacional, Gilio (2011) destaca la insipiencia de estudios que investigan la aproximación conceptual de las contabilidades financiera y gerencial. En relación a los impactos del proceso de convergencia en la Controladuría, en ámbito nacional, se destacan los estudios de Almeida (2011) y Almeida y Beuren (2011).

En lo que concierne al área organizacional de la Controladuría, el estudio realizado por Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008) revela que ocurrió un impacto en la eficacia de la Controladuría con la integración de las contabilidades financiera y gerencial de empresas de Alemania. De acuerdo con Angelkort y Weißenberger (2011), con la integración de las contabilidades las informaciones financieras y gerenciales pueden ser utilizadas por la Controladuría, una vez que el sistema adapta informaciones para fines de control gerencial. No obstante, los *controllers* desempeñan actividades que van más allá del aspecto operacional y estratégico del negocio, extendiéndose a los informes internos y externos, con indicadores

clave de desempeño financiero, además de los gerenciales. En ese sentido, Angelkort y Weißenberger (2011) destacan que, en las actividades diarias, los gestores prefieren utilizar el lenguaje financiero interno, proporcionado por los *controllers*, para mantener la consistencia con las informaciones de la contabilidad financiera usada para comunicaciones externas.

De acuerdo con Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008), en función de la creciente relevancia de las *International Financial Reporting Standards* (IFRS) para las empresas de la Unión Europea, es probable que se torne más fuerte la interrelación de las IFRS con la Controladuría en la percepción de los gestores. Ese escenario posiblemente también se refleja en países como el Brasil, teniendo en vista similitudes en las características y actividades ejercidas por los *controllers* de las empresas. Así pues, se llevó en consideración la relevancia del tema pesquisado en el escenario internacional para investigar esa tendencia en ámbito nacional.

Frente a esas consideraciones, se delineó la siguiente cuestión de pesquisa orientadora de este estudio: **¿Cuál el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial en consecuencia del proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad y de la efectividad de la Controladuría en empresas brasileñas?** De esa forma, este estudio objetiva verificar el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial en consecuencia del proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad y de la efectividad de la Controladuría en empresas brasileñas.

El marco de la integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, en este estudio, es caracterizado por el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad por las empresas brasileñas. La nueva normatización contable trajo mudanzas a la contabilidad de manera general, incluyendo la forma de identificación, mensuración y evidenciación financiera y gerencial y los procesos de la contabilidad. Ese marco es caracterizado como siendo de transición y transformación de las contabilidades, antes caracterizadas como distintas o separadas (Giglio, 2011). Con base en los resultados del estudio de Gilio (2011), se espera en esta pesquisa que la interrelación no ocurra solamente en el aspecto conceptual, sino también en la práctica del desarrollo de procedimientos y en la utilización de informaciones para la toma de decisiones en las empresas.

Angelkort y Weißenberger (2011) no consideraron el proceso de convergencia contable como idealizado en este estudio. Por lo tanto, el corte transversal de la pesquisa, que es representado por el marco del proceso de convergencia contable, se caracteriza como un diferencial de esta pesquisa. A partir del proceso de convergencia de las normas internacionales de contabilidad por medio de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), se espera que en el Brasil, semejantemente a otros países, la integración de los sistemas de informaciones contables financieras y gerenciales haya ocurrido de hecho. Con la integración de los sistemas de las dos contabilidades, se espera también impacto en la Controladuría de las empresas, debido a su utilización de las informaciones de diversas áreas, en las cuales se incluyen las contabilidades financiera y gerencial, en virtud del auxilio de ambas en la toma de decisiones de los gestores.

## 2. Fundamentación teórica

### 2.1 Mudanzas en la Controladuría con el proceso de convergencia contable

En el Brasil, así como en otros países (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008), las funciones del *controller* y de la Controladuría en las organizaciones han sido alteradas en consecuencia de las modificaciones advenidas del proceso de convergencia de las normas internacionales de contabilidad. Las IFRS tienen un doble impacto en la Controladuría: a) en el plano interno, los informes generados por los sistemas de control de datos son adaptados a lo preconizado en las IFRS; b) en vez de un banco de datos de contabilidad separada, alteraciones indican que el banco de datos en conformidad con las IFRS puede ser usado por la Controladuría, constituyéndose en un sistema integrado de gestión de cuentas (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008).

Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008) apuntan que los sistemas contables financieros basados en las mudanzas traídas por las IFRS también impactan en la Controladuría, por los siguientes motivos: a) promueven la utilización de sistemas integrados de contabilidad en vez del modelo dual tradicional de contabilidad para fines de toma de decisiones y control; b) amplía las funciones de los *controllers*, para que estos se tornen proveedores de información a los contadores financieros.

Se desprende que la Controladuría pasó a tener funciones orientadas también a la atención de los usuarios externos, debido a las nuevas exigencias normativas de la contabilidad traídas por las IFRS. Se nota asimismo que las IFRS se tornaron un importante componente de las actividades diarias del *controller*, en función de la necesidad informativa de los gestores, así como de los demás usuarios de la información contable, además de los aspectos competitivo y legal de las organizaciones. Angelkort y Weißenberger (2011) apuntan que, si las informaciones de la contabilidad gerencial proporcionadas por los *controllers* fueren consistentes con los informes financieros, habrá un juzgamiento gerencial más positivo sobre la calidad del servicio prestado por la Controladuría.

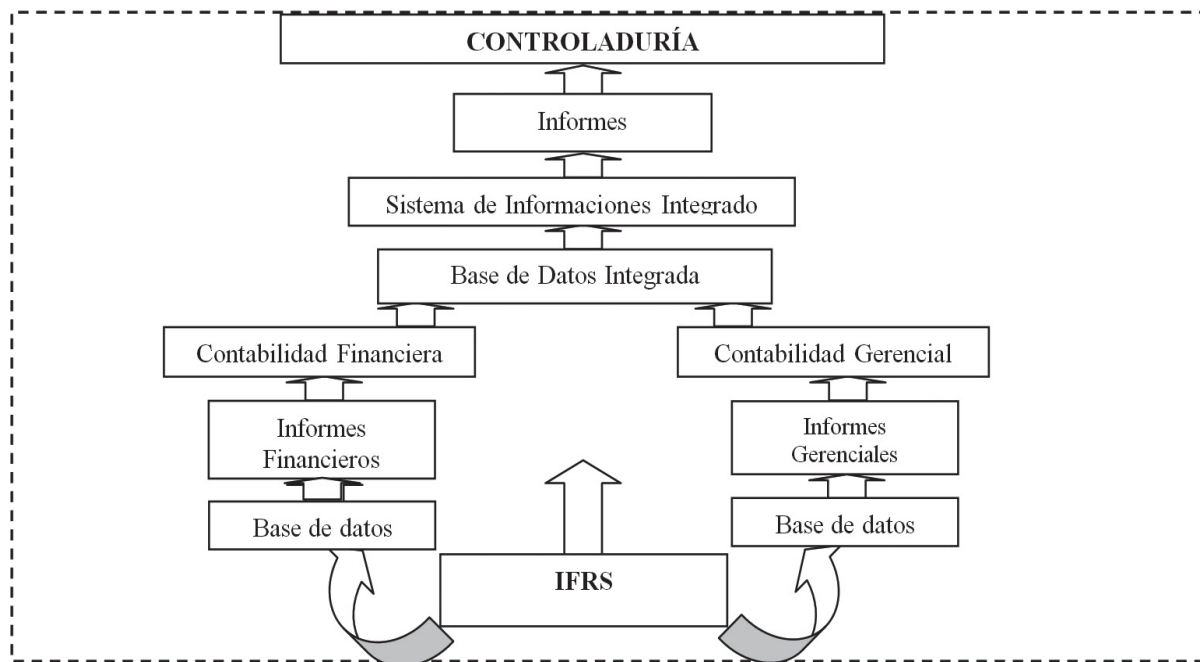
Con la adopción de las IFRS, los *controllers* tuvieron mudanzas en sus actividades, pues, además de aquellas consideradas tradicionales, como provisión de informaciones, pasaron a ejercer el apoyo a la toma de decisiones, control y consultoría interna (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008). Se observa que fue acrecentada una tercera función, como consecuencia de la adopción de las IFRS, en que los *controllers* se tornaron proveedores de la información para la contabilidad financiera, asumiendo, así, una corresponsabilidad con las demostraciones financieras de la empresa (Angelkort, Sandt & Weiberger, 2008; Angelkort & Weißenberger, 2011).

En el contexto brasileño, en un estudio realizado por Almeida (2011) sobre los impactos de la convergencia de las normas locales a las IFRS en la Controladuría de las empresas brasileñas, fue observado que la legitimación, el cumplimiento de las funciones de la Controladuría y la implantación de los pronunciamientos técnicos contables (CPCs) generaron mudanzas en la conducta del *controller*, en función de las exigencias correspondientes al nivel de divulgación de las informaciones de la empresa y el nivel de cobranza de los usuarios de esas informaciones.

Para situarse la Controladuría en las organizaciones, se torna necesario establecer el papel de los sistemas de informaciones en el desarrollo de sus actividades y procesos, considerando los diversos factores de contingencia involucrados. Debe considerarse también que la ocurrencia de mudanzas internas y externas viene “aumentando su velocidad, su flexibilidad y la integración directa entre productores y de estos con sus consumidores, así pues, necesariamente, se tendría que llegar a los impactos causados junto a los sistemas de gestión y más particularmente junto a la Controladuría y la Contabilidad” (Menezes & Riccio, 2005, p. 47).

La Controladuría está unida al sistema de informaciones, en especial a lo que dice respecto a la ejecución de las actividades, que están relacionadas a la planificación y control, visando auxiliar el proceso de toma de decisiones. Lunkes y Schnorrenberger (2009) destacan que la Controladuría debe actuar en la coordinación y auxiliar en la integración de los sistemas contables. Para Menezes y Riccio (2005, p. 34), “la actividad de Controladuría asociada a la presencia formal de un sistema de informaciones contable es imprescindible para la gestión del aspecto económico presente en cualquier entidad empresarial”.

Delante de eso, se muestra, en la Figura 1, la configuración de la Controladuría a partir del proceso de convergencia contable.



Fuente: Elaboración propia

**Figura 1.** Controladuría y aproximación de los sistemas de informaciones de contabilidad financiera y gerencial

Se verifica en la Figura 1 la nueva configuración interna del órgano Controladuría con la implementación de las IFRS. Se nota que esa estructura interna ha tenido mudanzas traídas por factores de contingencia externos, en que se destacan las IFRS. Estas han influenciado en la base de datos que es utilizada, tanto por la contabilidad financiera como por la contabilidad gerencial. Para transformar esos datos en informaciones útiles, son considerados algunos elementos propuestos por las IFRS, como el intangible, inmovilizado, ajuste a valor presente, test de posibilidad de recuperación, que están siendo considerados en la adecuación de las informaciones. En consecuencia de la nueva base de datos, ocurren mudanzas en los controles e informes internos de las dos contabilidades.

Taipaleenmäki & Ikäheimo (2009) ponderan que los beneficios de la adopción de las normas internacionales de contabilidad se extienden a la integración de la contabilidad financiera con la gerencial, por medio de los sistemas de informaciones contables. Influencia también en la aproximación de órganos de la organización, como la Controladuría, ya que el *controller* tiene como principal papel en las organizaciones el de transmitir las informaciones útiles a los gestores, en conformidad con las mudanzas traídas por la adopción de las normas internacionales de contabilidad.

En ese contexto, se destaca que, independientemente de que la Controladuría sea considerada un órgano de línea o *staff*, la función del *controller* fue modificada con la adopción de las IFRS. No obstante en este estudio se considera que el proceso de normatización contable internacional hizo que predominase la función de *staff*, principalmente en las empresas de capital abierto, teniendo en vista la adecuación interna y transmisión de informaciones hacia el nivel jerárquico más alto de las empresas.

## 2.2 Proceso de convergencia contable e integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial

La transición de la contabilidad hacia una disciplina o un sector divergente dentro de las empresas es explicada por Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) como la era de la contabilidad divergente, resultante de la separación entre la contabilidad financiera y la gerencial, en el contra-argumento de que solamente debe existir una única contabilidad. La contabilidad denominada convergente es caracterizada por la resolución de conflictos entre diferentes elementos. Se considera que ese hecho sea derivado de la tendencia de que las áreas internas de las empresas actúen de forma integrada, una vez que sus procesos son interdependientes.

Las mudanzas en el ambiente empresarial y en la naturaleza de las operaciones de los negocios han orientado cada vez más a las empresas hacia una perspectiva de futuro. Eso estableció nuevos requisitos para la contabilidad gerencial, llevándola al uso de informaciones contables, incluyendo las medidas no financieras (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Esa expectativa se verifica de modo semejante en el proceso de convergencia contable, teniendo en vista que este es considerado el principal agente de contingencia causador de esas mudanzas.

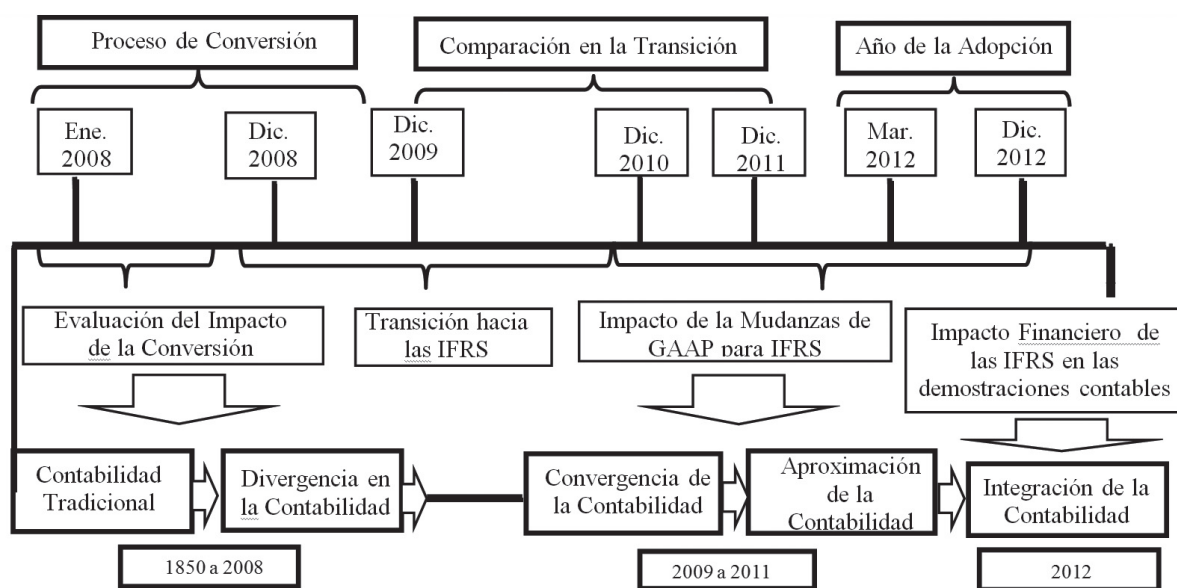
Antes del proceso de convergencia contable, autores ya defendían la conexión o incluso la integración entre los sistemas de contabilidad financiera y gerencial. Stolowy y Touron (1998) ya comentaban sobre la relevancia de una contabilidad integrada en las organizaciones, debido a su doble impacto, en términos de información y de mudanzas en el proceso de gestión de los negocios. Procházka e Ilinitchi (2009) argumentan que siempre ha habido relación entre las dos contabilidades, aunque en nivel bajo de integración.

Hemmer y Labro (2008) afirman que los sistemas de contabilidad financiera y gerencial son dependientes entre sí. Stolowy y Touron (1998) aducen que la integración de los sistemas de informaciones de las contabilidades significa que la contabilidad se tornaría útil para la toma de decisiones, que auxiliaría en la gestión de los negocios de las organizaciones a largo plazo. Hemmer y Labro (2008) afirman que eso se verifica por medio de la existencia de conexiones entre las variables endógenas, así como en los informes, teniendo influencia en la calidad de las informaciones generadas por el sistema de información, en las cuales el gestor puede basar sus decisiones.

Se resalta que diversos factores similares son apuntados como favorables para promover mudanzas en los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, destacados por autores como Stolowy y Touron (1998), Hemmer y Labro (2008), Taipaleenmäki & Ikäheimo (2009), Angelkort & Weißenberger (2011). Por ejemplo, Stolowy y Touron (1998) presentan varios argumentos para la integración de los sistemas, como la eliminación del trabajo de reconciliación de las informaciones y el cálculo de los flujos de caja en tiempo real.

Diversas son las ponderaciones sobre las ventajas traídas a las empresas y a los usuarios de las informaciones de informes contable-financieros a partir de la integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial. Angelkort & Weißenberger (2011) ponderan que los registros de la contabilidad financiera son utilizados como el principal banco de datos para las técnicas de la contabilidad gerencial, como, por ejemplo, el costeo de productos, la elaboración y acompañamiento del presupuesto, la elaboración de informes y la evaluación de desempeño.

En vista de la relación e influencia del proceso de convergencia contable con los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, se presenta en la Figura 2 la evolución histórica de la transición de *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) para IFRS, paralelamente a la transición de la contabilidad separada para la contabilidad integrada.



Fuente: Elaborada con base en KPMG (2008) y Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009)

**Figura 2.** Marcos de la transición hacia las IFRS y de la integración de las contabilidades financiera y gerencial

Se observa en la Figura 2 que, antes de 1850, existía una contabilidad tradicional, actuando para todos los fines, haciendo uso del método de partida doble, momento en que no había señales de divergencias (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Edwards (1989), citado por Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), comenta que la reestructuración de la contabilidad financiera ocurrió en la década de 1850, atendiendo a las expectativas de inversores externos. En ese contexto, se han realizado mudanzas paradigmáticas en la disciplina/sector contable, en que la era de la contabilidad integrada representa una nueva proposición (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009).

En países como Francia, la integración de la contabilidad financiera con la gerencial ya era una práctica establecida en las grandes corporaciones desde la década de 1980, aunque eso no ocurriese en pequeñas y medianas empresas (Stolowy & Tournon, 1998). Para Gilio (2011), eso se debe, parcialmente, al hecho de que ambas las contabilidades, gerencial y financiera, emplean elementos similares oriundos de los referenciales conceptuales de la última, pero la esencia económica siempre fue la premisa de la contabilidad gerencial para la toma de decisión de los usuarios internos.

La integración de las contabilidades financiera y gerencial puede generar costes, advenidos de la implementación y mantenimiento de los sistemas de informaciones contables, aunque estos sean integrados en cierta medida o no totalmente. Es necesario considerar que la integración de los sistemas implica mudanzas, no solamente de *software* o módulos de sistemas y de tecnología de la información, sino también de conceptos en lo que dice respecto a los aspectos conceptuales y teóricos de la contabilidad financiera y gerencial (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Mudanzas en la base de cálculo, del coste histórico para el valor justo, fue uno de los motivos de la integración de las contabilidades después del proceso de convergencia contable internacional (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009).

En ese contexto, debe ser tenida en consideración la necesidad de inversiones adicionales en tecnología de la información, en la cual se destaca el sistema de informaciones contables utilizado por la empresa (Meter, 2006). Además de eso, los registros de la contabilidad financiera son utilizados como el principal banco de datos para las técnicas de la contabilidad gerencial, como, por ejemplo, el costeo de productos, la elaboración y acompañamiento del presupuesto, elaboración de informes y la evaluación de desempeño (Angelkort & Weißenberger, 2011).

Aunque el proceso de convergencia contable tenga una base económica, oriunda de la contabilidad financiera, se entiende que ese proceso de mudanza no se restringe a los aspectos financieros, relacionados a los usuarios externos y demostraciones contables, sino también a los procesos, informes y usuarios internos. Procházka e Ilinitchi (2009) destacan que, aunque las IFRS se destinen principalmente para usuarios externos y que los informes para usuarios internos estén más allá de ese objetivo, la función de la contabilidad como un sistema de registro es la provisión de informaciones útiles para diferentes usuarios.

Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) argumentan que algunos elementos pueden componer tanto la contabilidad financiera como la gerencial, entre ellos: normas internacionales de contabilidad, informes discretivos, medición de desempeño, precio de transferencia, análisis de la competencia, además de aspectos de comportamiento, incluyendo procesos de contabilidad, papel de los auditores, sistemas de incentivos, control de redes de empresas, consejos de empresas, entre otros. En ese contexto, se entiende que los diversos elementos que son propios de la contabilidad financiera, o viceversa, convergen entre sí con la influencia de factores tecnológicos.

El proceso de convergencia contable trajo mudanzas para los sistemas de informaciones de las contabilidades financiera y gerencial, sea en los aspectos de técnicas y tecnologías o en comportamientos (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009), con tendencias de desarrollo similares. Horngren, Foster y Datar (2000) y Horngren, Sundem y Stratton (2004) afirman que los sistemas de informaciones destinados a las contabilidades financiera y gerencial sufrieron modificaciones en función de factores externos e internos, dejando de ser duales. Esos autores no consideran el tipo de sistema contable utilizado un elemento distinto entre las contabilidades, lo que denota la posibilidad de aproximación o interacción de los sistemas contables.

McManus (2009) expone que la integración de los sistemas en las empresas con otros proyectos y aspectos permitirá que estas planeen sinergias entre la conversión y constante adaptación a las normas vigentes con las demás actividades y trabajos diarios. En ese contexto, el sistema integrado debe atender tanto a los usuarios internos como externos de la contabilidad, en virtud de la utilidad de la información contable para ambos los grupos. Una importante ventaja de esa integración es caracterizada por la visión unificada de la situación de la empresa, que es esencial a las empresas de capital abierto, en que es necesario establecer conexiones claras entre los objetivos de los inversores y las informaciones de la contabilidad gerencial (Angelkort & Weißenberger, 2011).

Perez, Ramalho, Misawa, Mattos y Souza (2008) resaltan que los sistemas de informaciones integrados contribuyen para la mejoría de la calidad de la información contable. Teniendo en vista que la información contable adviene de un sistema integrado de informaciones contables, y está asociado a la calidad de esa información. La consecuencia de eso es que el valor de las informaciones está asociado a la diferencia de los beneficios y costes de su uso (Meter, 2006). Toigo y Nascimento (2008, p. 91) aducen que el sistema de informaciones contables integrado agrega algunos beneficios para las empresas en una evaluación cualitativa: “[...] aumento del nivel de comunicación, respuestas rápidas a las mudanzas de mercado e influencia de la competencia, flexibilidad en la atención a los clientes, minimización de los costes y períodos para lanzamiento de nuevos productos [...]”.

El reciente desarrollo de la tecnología de la información, según Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), es considerado uno de los promotores del proceso de convergencia y de la integración de las contabilidades financiera y la gerencial. El sistema de información considera que una entrada es representada por datos financieros, en paralelo a una salida que resulta en informaciones contables que son utilizadas en la toma de decisiones. En ese sentido, la adopción de las IFRS trajo mudanzas al proceso, a medida que tiende a mejorar la calidad de la información contable, que tiene su origen en las salidas de informaciones generadas por un sistema de informaciones integrado.

Meter (2006) argumenta que la integración de los sistemas de información contable puede auxiliar en la mejoría de la calidad de las decisiones en los negocios. Las IFRS son uno de esos elementos de apoyo, así como son motivadores de las mudanzas. Por tanto, las IFRS son consideradas útiles no solamente a los usuarios internos, sino también a la comunicación interna y, consecuentemente, al control y toma de decisiones de los gestores (Procházka & Ilinitchi, 2009).



Para Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), se pueden considerar los siguientes elementos de mudanzas con la integración de los sistemas de ambas las contabilidades: a) técnica y tecnología - normas internacionales, informes discrecionales, medición de desempeño, precios de transferencia, análisis de la competencia; y b) comportamiento - procesos de contabilidad, papel de los auditores, sistemas de incentivos, control de redes de empresas y riesgo. Algunos de esos ítems poseen mayor proximidad con la contabilidad financiera y otros con la contabilidad gerencial, aunque sufran globalmente influencia del proceso de convergencia contable.

De ese modo, se investiga mucho más allá de los resultados de sistemas integrados. Es preciso que ocurra no solamente la aproximación en determinados aspectos de sectores aislados, sino que haya integración conceptual y práctica entre las contabilidades financiera y gerencial. De esa forma, los principios de las IFRS son incorporados, en cierta medida, en los sistemas de información, y las informaciones basadas en la nueva normatización pasan a ser interesantes para diferentes usuarios.

### 3. Procedimientos metodológicos de la pesquisa

Esta pesquisa se caracteriza como descriptiva, una vez que se buscó verificar el nivel de integración de los sistemas de la contabilidad financiera y de la contabilidad gerencial en empresas. La pesquisa fue realizada por medio de análisis, pautada en un cuestionario enviado a un actor integrante de las empresas seleccionadas, y el abordaje del problema tuvo connotación cuantitativa.

#### 3.1 Hipótesis de la pesquisa

Para la definición de las hipótesis de la pesquisa, tenemos como premisa que las informaciones de la contabilidad gerencial son proporcionadas y utilizadas con mayor agilidad, por medio del uso de un sistema contable integrado (Angelkort & Weißenberger, 2011). Así pues, tanto la contabilidad financiera como la gerencial, son vistas como parte de un sistema integrado, bajo una perspectiva financiera. En esa perspectiva, los *controllers* asumen en sus actividades diarias la corresponsabilidad de las informaciones financieras juntamente con el contador, además de los papeles relacionados al soporte gerencial, en el auxilio a la toma de decisiones. Se presupone que las informaciones de las contabilidades financiera y gerencial, cuando integradas, ofrecen soporte adecuado para que los *controllers* proporcionen informaciones más consistentes a los gestores.

Se asume asimismo que los gestores, en sus actividades diarias, prefieren utilizar el lenguaje financiero interno proporcionado por los *controllers*, para mantener la consistencia con las informaciones de la contabilidad financiera usada para comunicaciones externas, por ejemplo, con inversores. Eso implica que los *controllers* y los contadores no solo posean una comprensión semejante del desempeño operacional y estratégico del negocio, sino que tanto los informes internos y externos como los indicadores clave de desempeño financiero proporcionen un cuadro consistente sobre la situación de la empresa (Angelkort & Weißenberger, 2011).

Tanto las informaciones basadas en la contabilidad financiera como aquellas basadas en la contabilidad gerencial son susceptibles a las verificaciones. De ese modo, el presupuesto, los informes internos, los indicadores de desempeño financiero, entre otros, deben ser basados en los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPCs). Angelkort y Weißenberger (2011) enfatizan que la integración de sistemas contables no conduce a la pérdida de relevancia de las informaciones de la contabilidad gerencial, debido al hecho de que las IFRS sean adecuadas también a los propósitos del control interno. Con el alineamiento de las contabilidades financiera y gerencial, se entiende que la utilización de una misma base de datos puede eliminar la sobreposición existente entre ambas.

Como los datos de la contabilidad gerencial son sujetos a menos normas de conformidad y verificaciones, cualesquier inconsistencias interpretadas como errores o valores incorrectos probablemente

serán atribuidos al sistema gerencial, o sea, al papel de los *controllers*, y no a los registros financieros. Eso llevaría a un juzgamiento negativo creciente sobre la calidad del servicio prestado por la Controladuría (Angelkort & Weißenberger, 2011). Por otro lado, si las informaciones de la contabilidad gerencial proporcionadas por los *controllers* son consistentes con los informes financieros, habría un juzgamiento gerencial más positivo sobre la calidad de los servicios prestados por la Controladuría (Angelkort & Weißenberger, 2011). En esa perspectiva, se elaboró la siguiente hipótesis:

**H<sub>1</sub>:** El nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial está correlacionado positivamente con la Consistencia del Lenguaje Financiero (CLF) en consecuencia del proceso de convergencia contable.

Joseph *et al.* (1996) y Angelkort y Weißenberger (2011) defienden la idea de que los sistemas de informaciones para la publicación de las demostraciones financieras y los sistemas de contabilidad interna deben ser integrados. Así pues, se considera, similarmente al estudio de Angelkort y Weißenberger (2011), que la utilización por parte de los *controllers* de un sistema de informaciones integrado conduciría a la transmisión de informaciones más confiables, con mayor agilidad y, consecuentemente, llevaría a una satisfacción gerencial en relación a los servicios prestados por los *controllers*. Con base en esos argumentos, tenemos la hipótesis que sigue:

**H<sub>2</sub>:** El nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial está correlacionado positivamente con la Calidad de los Servicios Prestados por la Controladuría (QSP) en consecuencia del proceso de convergencia contable.

En lo que concierne al impacto de los *controllers* en la toma de decisión, cabe destacar que el impacto en las decisiones gerenciales recae sobre el resultado, o sea, el grado en que los servicios de la Controladuría realmente son útiles para la administración (Angelkort & Weibenberger, 2011). De acuerdo con Angelkort y Weibenberger (2011, p. 12), “en los niveles más altos de la jerarquía, estas decisiones comprenden los elementos de toma de decisión (abstrayéndose de problemas administrativos) y para los niveles más bajos de la jerarquía, los elementos que influyen la decisión (configurando la estructura de decisión)”. En ese sentido, se formuló la hipótesis a seguir presentada:

**H<sub>3</sub>:** El nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial está correlacionado positivamente con el Nivel de Decisiones Gerenciales (NDG) en consecuencia del proceso de convergencia contable.

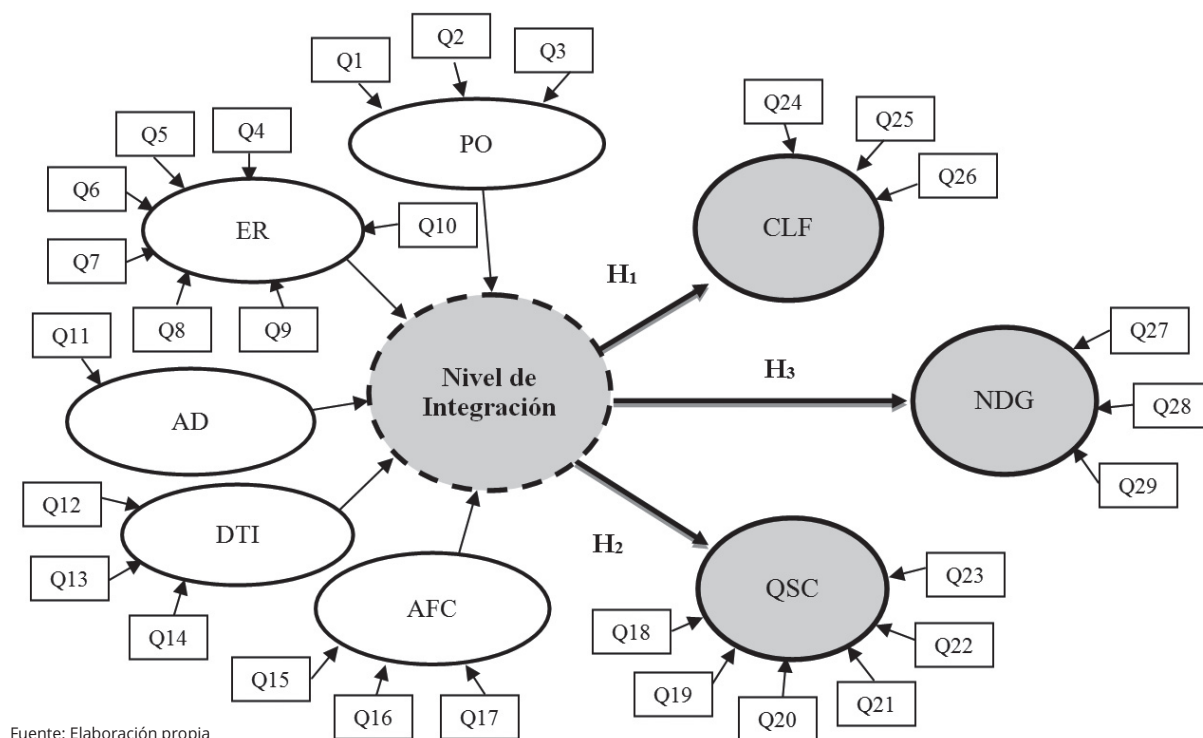
La eficacia de la Controladuría depende de la combinación de la prestación de servicios de alta calidad y del alto impacto en el resultado, pues eso contribuye para que el objetivo de la función de control sea alcanzado. Por tanto, la función de control del órgano Controladuría consiste en proporcionar controles sobre el resultado financiero para tornar operativo el sistema de control gerencial de la empresa (Angelkort & Weibenberger, 2011)

### 3.2. Variables de la pesquisa

La variable latente, denominada nivel de integración contable, fue verificada por medio de la media de las puntuaciones de los ítems subyacentes y busca exponer en qué medida los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, adoptados por los *controllers*, están siendo utilizados de forma integrada en las empresas brasileñas pesquisadas. Las variables secundarias, que forman la variable latente, son: planificación y presupuesto, elaboración de informes, evaluación del desempeño, *design* de la tecnología de información contable, administración de la función de control.

Esas variables fueron escogidas por Angelkort y Weibenberger (2011) por ser apuntadas en la literatura como elementos relacionados a las tareas clave del *controller*, además de ser elementos internos que posibilitan realizar conexiones entre la contabilidad financiera y la contabilidad gerencial en cada actividad. En el presente estudio, se consideraran las mismas actividades para los *controllers*.

Las variables exclamatorias comprendieron: consistencia del lenguaje financiero, calidad de los servicios de la Controladuría y nivel de influencia de la Controladuría en las decisiones gerenciales. En la Figura 3, se presenta el dibujo con el número de cuestiones del instrumento de pesquisa y las respectivas variables exclamatorias, tomándose como objetivo lo expuesto en el estudio de Angelkort y Weibenberger (2011).



Fuente: Elaboración propia

**Leyenda:** NIC: Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial; CLF: Consistencia del Lenguaje Financiero; QSC: Calidad de los Servicios Prestados por la Controladuría; NDG: Nivel de Decisiones Gerenciales; PO: Planificación y Presupuesto; ER: Elaboración de Informes; AD: Evaluación de Desempeño; DTI: *Designer* de la tecnología de la información; y AFC: Administración de la Función de Control.

**Figura 3.** Diseño de las relaciones de las variables, variables exclamatorias y preguntas del instrumento de pesquisa

La variable exclamatoria “consistencia del lenguaje financiero” (CLF) refleja el grado con que las informaciones proporcionadas por las contabilidades financiera y gerencial son percibidas como coherentes y consistentes por la administración (Angelkort & Weibenberger, 2011). Eso se deriva del hecho de que la información contable es un lenguaje de comunicación empresarial. Esa variable está compuesta por tres cuestiones, basadas en el estudio de Angelkort y Weibenberger (2011).

La variable exclamatoria “calidad de los servicios de la Controladuría” (QSC) evalúa la calidad de los servicios del órgano Controladuría en términos de objetivo, cumplimiento de plazos o exactitud, percibidos por la administración. Esa variable está compuesta por cinco cuestiones basadas en el estudio de Bauer (2002) y una cuestión en el estudio de Angelkort y Weibenberger (2011).

La variable exclamatoria denominada “nivel de influencia de la Controladuría en las decisiones gerenciales” (NDG) representa el resultado de los esfuerzos de los *controllers*, que refleja la influencia de la Controladuría en los procesos organizacionales de toma de decisión y control en los niveles más altos de la jerarquía, bajo el punto de vista de la administración. Esa variable está compuesta por tres indicadores, analizados en el estudio de Spillecke (2006).

En el Figura 4, se exponen las variables exclamatorias de la pesquisa y las respectivas categorías.

VARIABLES EXCLAMATORIAS	CATEGORÍAS
Consistencia del Lenguaje Financiero (CLF)	Entendimiento sobre el desempeño del negocio
	Consistencia de la información proporcionada por el <i>controller</i>
	Visión consistente del negocio
Calidad de los Servicios de la Controladuría (QSC)	Alcance de los informes gerenciales
	Alcance del sistema de informaciones
	Precisión de la información proporcionada por el <i>controller</i>
	Actualidad de la información proporcionada
	Métodos y técnicas proporcionados por los <i>controllers</i>
	Poder explicativo de los informes gerenciales
Nivel de influencia de la Controladuría en las Decisiones Gerenciales (NDG)	Papel del <i>controller</i> en la toma de decisiones
	Valorización de las actividades del <i>controller</i>
	Influencia del <i>controller</i> en las decisiones gerenciales

Fuente: Elaborado con base en Angelkort y Weibenberger (2011)

**Figura 4.** Categorías que componen las variables exclamatorias de la pesquisa

Se nota en el Figura 4 que, aunque las variables sean distintas para atender a objetivos comunes, estas poseen diferentes focos. Además de eso, se pretende observar comportamientos similares en lo que se refiere a la calidad percibida por los que respondieron a la pesquisa, así como si ocurrieron alteraciones de estas en el período anterior al proceso de convergencia (2004 a 2007) y durante el proceso de convergencia contable (2008 a 2011).

Las variables “consistencia del lenguaje financiero” y “calidad de los servicios de la Controladuría” están soportadas, respectivamente, por las hipótesis  $H_1$  y  $H_2$ . Se espera, una relación positiva entre la variable NIC y la CLF, tanto en el período anterior como durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, en la Controladuría de las empresas; y la NIC y la QSC, tanto en el período anterior como durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, en la Controladuría de las empresas. Por su parte la variable NDG corresponde a la hipótesis  $H_3$ , y se espera una relación positiva entre la variable NIC y la NDG en el período analizado.

### 3.3. Población y muestra

La pesquisa de análisis tuvo como población inicial las 500 mayores empresas, considerando el total de ventas, listadas como las Mejores y Mayores en la Revista *Exame* (Examen), edición 2011. De estas, fue posible identificar la dirección electrónica de 275 empresas, hacia las cuales se encaminó el instrumento de pesquisa. La muestra de la pesquisa fue compuesta por las que tuvieron disposición para responder al instrumento de pesquisa, totalizando 32 que lo respondieron. Se optó por encaminar el cuestionario a un actor integrante de las empresas seleccionadas, caracterizado como *controller*. La elección se debe al hecho de que ese profesional posee tareas e informaciones, tanto de fuentes financieras como gerenciales.

### 3.4. Forma de análisis de los datos

Para el análisis de los datos de la pesquisa, se aplicó el test de medias emparejadas de las variables que componen la variable dependiente (NIC), y demás variables exclamatorias, correspondiente al período anterior y posterior al proceso de convergencia contable. A continuación se averiguó la correlación entre

las variables exclamatorias Consistencia del Lenguaje Financiero (CLF), Calidad de los Servicios de la Controladuría (QSP) y Nivel de influencia de la Controladuría en las Decisiones Gerenciales (NDG).

Cabe resaltar la existencia de limitaciones inherentes a la estrategia adoptada en la presente pesquisa. Se destaca en relación a la construcción teórica, la insipiente de pesquisas abordando las variables proceso de convergencia contable e integración de los sistemas de informaciones de la contabilidad financiera y gerencial bajo una visión unificada, así como la elección de las variables exclamatorias. Bajo el aspecto metodológico, se considera el tamaño de la muestra analizada, el período relativo a la colecta de los datos, así como el tipo de técnica estadística empleada.

En relación a la técnica estadística empleada, se desprende que la técnica de medias emparejadas permitió analizar una misma población con percepciones diferentes en períodos distintos, con la comparación de medias de respuestas en relación al proceso de convergencia contable, tenido en este estudio como el marco principal. De ese modo, tenemos un resultado con el grado de las percepciones por medio de las diferencias de medias de esos períodos.

## 4. Análisis de los resultados

### 4.1. Estadísticas Descriptivas

En la Tabla 1 se hace la descripción de la ocupación profesional de los que respondieron a la pesquisa, por medio de estadística descriptiva.

Tabla 1

**Ocupación profesional de los que respondieron a la pesquisa**

Ocupación	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa (%)
<i>Controller</i>	20	63%
Contador	8	25%
Otra Área	4	13%
Total	32	100%

Fuente: Datos de la pesquisa

Se verifica, en la Tabla 1, que del total de 32 participantes de la pesquisa, un 63% son *controllers*, seguido de un 25% de contadores y un 13% de profesionales de otras áreas. El *controller* representa el profesional que posee una visión general de la organización y de las mudanzas en las empresas. De ese modo, se considera su percepción imparcial, cuando se busca verificar la integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, en la medida en que este utiliza de informaciones financieras y gerencias en la ejecución de sus actividades diarias.

Por su vez, el contador presenta una visión financiera de esas mudanzas, debido al hecho de que sus actividades estén más relacionadas a la contabilidad financiera. En ese sentido, cabe resaltar que tanto el *controller* como el contador son agentes involucrados en el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad en las empresas, y precisan desarrollar sus actividades visando al cumplimiento de exigencias legales y de factores de contingencia.

### 4.2 Estadísticas Emparejadas

Se presenta en la Tabla 2 la estadística con el test de medias con muestras emparejadas de las variables exclamatorias y dependiente, relacionadas entre sí, y las estadísticas descriptivas de la variable dependiente nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial (NIC). Además de eso, se evidencia el test de medias, que compara las respuestas antes y durante el proceso de convergencia contable.

Tabla 2

**Estadísticas emparejadas de la muestra (n = 32)**

	Media	Desvío Estándar	Error Medio
PO_2007	2,7708	,80071	,14155
PO_2011	3,7708	,83575	,14774
ER_2007	3,0223	,37728	,06669
ER_2011	3,3884	,26722	,04724
AD_2007	2,7188	1,39664	,24689
AD_2011	3,6875	1,22967	,21738
DTI_2007	3,3854	,79924	,14129
DTI_2011	3,7708	,74985	,13256
AFC_2007	4,0729	,59709	,10555
AFC_2011	4,4271	,46555	,08230
NIC_2007	3,1940	,50554	,08937
NIC_2011	3,8089	,47759	,08443
CLF_2007	3,4583	,73689	,13027
CLF_2011	3,9896	,71584	,12654
NDG_2007	3,6823	,69992	,12373
NDG_2011	4,1510	,61980	,10957
QSC_2007	3,8333	,58045	,10261
QSC_2011	4,4375	,50402	,08910

\*p < ,05.

**Leyenda:** NIC: Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial; CLF: Consistencia del Lenguaje Financiero; QSC: Calidad de los Servicios Prestados por la Controladuría; NDG: Nivel de Decisiones Gerenciales; PO: Planificación y Presupuesto; ER: Elaboración de Informes; AD: Evaluación de Desempeño; DTI: *Designer* de la tecnología de la información; y AFC: Administración de la Función de Control.

Fuente: Datos de la pesquisa

Se observa en la Tabla 2, que todas las variables presentaron medias superiores en el año 2011 en comparación al año 2007, con destaque para las variables QSC\_2011 (4,4375), AFC\_2011 (4,4271) y NDG\_2011 (4,1510). Esos resultados indican que el proceso de convergencia contable está asociado a la mejoría de los servicios prestados por la Controladuría, en la percepción de los que respondieron.

Se nota asimismo que la variable NIC presentó una media superior en el año 2007 (3,1940) en relación al año 2011 (3,8089). Esa diferencia apunta que, durante el proceso de convergencia a las IFRS, el grado de concordancia de los que respondieron en relación al nivel de integración se presenta más elevado.

De acuerdo con los datos presentados, la media de respuestas de las observaciones en relación al nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial antes del proceso de convergencia es igual a 3,19 grados de concordancia, con un desvío estándar de 0,50, lo que indica que en ese período no se tiene una dispersión considerable en los grados de concordancia entre las respuestas del análisis. Durante el proceso de convergencia, la media de respuestas es igual a 3,80 grados de concordancia con un desvío estándar de 0,47, indicando que en ese período tampoco se tiene una dispersión considerable de grados de concordancia entre las respuestas.

El test de medias con datos emparejados muestra que estadísticamente existen diferencias a un nivel de significancia del 5%, entre la media de grados de concordancia antes y durante el proceso de convergencia en lo que dice respecto al nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial. Ese resultado, *a priori*, sugiere que el nivel de integración entre los sistemas de contabilidad financiera y gerencial fue mayor durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad que en el período anterior.

Las variables “calidad de los servicios de la Controladuría”, “consistencia del lenguaje financiero” y “nivel de influencia de la Controladuría en las decisiones gerenciales” presentaron medias mayores en términos de grados de concordancia, para el período durante el proceso de convergencia.

Para la variable Consistencia del Lenguaje Financiero (CLF), el test de medias con datos emparejados muestra que estadísticamente existen diferencias a un nivel de significancia del 1% entre la media de grados de concordancia antes y durante el proceso de convergencia. Ese resultado, *a priori*, sugiere que el nivel de integración entre los sistemas de contabilidad financiera y gerencial puede ser elevado, especialmente, en función de la consistencia del lenguaje financiero durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad.

En relación a la variable Calidad de los Servicios de la Controladuría (QSC), el test de medias evidencia que estadísticamente existen diferencias a un nivel de significancia del 1%, entre las medias de grados de concordancia antes y durante el proceso de convergencia. Ese resultado, *a priori*, sugiere que el nivel de integración entre los sistemas de contabilidad financiera y gerencial puede ser elevado, especialmente, en función de la calidad de los servicios prestados por la Controladuría durante el proceso de convergencia contable.

En lo que concierne a la variable Nivel de Decisiones Gerenciales (NDG), el test de medias con datos emparejados evidencia que estadísticamente existen diferencias a un nivel de significancia del 5% entre las medias de grados de concordancia antes y durante el proceso de convergencia. Ese resultado, *a priori*, sugiere que el nivel de integración entre los sistemas de contabilidad financiera y gerencial puede ser elevado en función del nivel de decisiones gerenciales durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad.

En la Tabla 3, se presentan las correlaciones entre las medias emparejadas de la variable dependiente y demás variables exclamatorias en el período antes y durante el proceso de convergencia contable.

Tabla 3

**Correlaciones emparejadas de la muestra (n = 32)**

	Coeficientes de Correlación
PO_2007 x PO_2011	,722*
ER_2007 x ER_2011	,551*
AD_2007 x AD_2011	,454*
DTI_2007 x DTI_2011	,750*
AFC_2007 x AFC_2011	,813*
NIC_2007 x NIC_2011	,577*
CLF_2007 x CLF_2011	,750*
NDG_2007 x NDG_2011	,806*
QSC_2007 x QSC_2011	,478*

\*p < ,05.

**Leyenda:** NIC: Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial; CLF: Consistencia del Lenguaje Financiero; QSC: Calidad de los Servicios Prestados por la Controladuría; NDG: Nivel de Decisiones Gerenciales; PO: Planificación y Presupuesto; ER: Elaboración de Informes; AD: Evaluación de Desempeño; DTI: *Designer* de la tecnología de la información; y AFC: Administración de la Función de Control.

Fuente: Datos de la pesquisa

Se verifica, en la Tabla 3, que las correlaciones emparejadas de las variables son positivas y estadísticamente significativas a un nivel de significancia de 5%. Cabe resaltar que en la sub-variable AFC se encontró la correlación más fuerte (0,813\*), mientras que la variable QSC presentó la correlación más débil (0,478\*). Por su parte la variable dependiente, nivel de integración de los sistemas contables, asume una correlación moderada (0,577\*).

Ese resultado sugiere que ya existía un nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial antes del proceso de convergencia contable, y que durante ese período (2011) pasó a ser más fuerte, de acuerdo con la percepción de los que respondieron.

En la Tabla 4, se presentan las diferencias de medias de las variables analizadas en el período antes y durante el proceso de convergencia contable.

Tabla 4

**Test emparejado de la muestra (n = 32)**

	Diferencias Emparejadas					t
	Media	Desvío Estándar	Error Medio	Intervalo de Confianza del 95%		
				Inferior	Superior	
PO_2007 x PO_2011	-1,00000	,61054	,10793	-1,22012	-,77988	-9,265*
ER_2007 x ER_2011	-,36607	,32034	,05663	-,48157	-,25058	-6,464*
AD_2007 x AD_2011	-,96875	1,37921	,24381	-1,46601	-,47149	-3,973*
DTI_2007 x TI_2011	-,38542	,54942	,09712	-,58350	-,18733	-3,968*
AFC_2007 x FC_2011	-,35417	,34845	,06160	-,47980	-,22854	-5,750*
NIC_2007 x NIC_2011	-,61488	,45287	,08006	-,77816	-,45161	-7,681*
CLF_2007 x CLF_2011	-,53125	,51403	,09087	-,71658	-,34592	-5,846*
NDG_2007 x NDG_2011	-,46875	,41787	,07387	-,61941	-,31809	-6,346*
QSC_2007 x QSC_2011	-,60417	,55801	,09864	-,80535	-,40298	-6,125*

\*p < ,05.

**Leyenda:** NIC: Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial; CLF: Consistencia del Lenguaje Financiero; QSC: Calidad de los Servicios Prestados por la Controladuría; NDG: Nivel de Decisiones Gerenciales; PO: Planificación y Presupuesto; ER: Elaboración de Informes; AD: Evaluación de Desempeño; DTI: *Designer* de la tecnología de la información; y AFC: Administración de la Función de Control.

Fuente: Datos de la pesquisa

Para analizar el período anterior y posterior al proceso de convergencia contable, se hizo uso del test *t*, lo cual demuestra que en la muestra pesquisada existen diferencias significativas de medias entre las variables en los períodos antes del proceso de convergencia contable (2007) y durante el proceso (2011). Las variables PO (- 1,00000), AD (- ,96875) y NIC (- ,61488) fueron las que presentaron diferencias de medias emparejadas más altas, conforme Tabla 4. En ese sentido, se infiere que el proceso de convergencia contable puede haber favorecido la percepción de los que respondieron en relación al aumento del nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, en comparación al período anterior a ese proceso.

Las mudanzas traídas por el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, que modificaron tanto aspectos de aplicaciones conceptuales como funcionales en los sistemas contables, indicaron incremento en el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial de las empresas pesquisadas. Esos resultados están en consonancia con las pesquisas realizadas por Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Angelkort y Weißenberger (2011), Gilio (2011) y Almeida (2011) en lo que concierne al incremento en el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial.

Con los resultados del análisis de las variables investigadas, se vislumbra una situación futura favorable para la integración de las contabilidades financiera y gerencial en esas organizaciones debido a las mudanzas traídas por el proceso de convergencia a las IFRS. Posiblemente esa situación se tornará permanente con el término del proceso de convergencia a las IFRS, en el contexto brasileño, a partir del ejercicio de 2012. Eso se debe al hecho de que esa situación sea entendida como irreversible y que puede traer consecuencias positivas a las empresas.



La Tabla 5 presenta la correlación de *Spearman* de las variables, que fue realizada a partir de las diferencias de medias presentadas en la Tabla 4.

Tabla 5

**Correlación de *Spearman* de las variables**

	NIC	CLF	NDG	QSC
NIC	1,000	,264	,713**	,657**
CLF	,264	1,000	,146	,054
NDG	,713**	,146	1,000	,771**
QSC	,657**	,054	,771**	1,000

\*\*p < 1%.

**Leyenda:** NIC: Nivel de Integración de los Sistemas de Contabilidad Financiera y Gerencial; CLF: Consistencia del Lenguaje Financiero; QSC: Calidad de los Servicios Prestados por la Controladuría; NDG: Nivel de Decisiones Gerenciales.

Fuente: Datos de la pesquisa

Se observa, en la Tabla 5, que las correlaciones entre el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial y las variables consistencia del lenguaje financiero, calidad de los servicios de la Controladuría y nivel de influencia de la Controladuría en las decisiones gerenciales, antes del período de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, en la Controladuría de las empresas pesquisadas, son positivas y moderadas a un nivel de significancia del 1%. No obstante, se constata que hay una correlación mayor entre la variable nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial y el nivel de decisiones gerenciales.

Se nota asimismo que las correlaciones entre el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial y las variables consistencia del lenguaje financiero, calidad de los servicios de la Controladuría y grado de influencia de la Controladuría en las decisiones, en el período de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, en la Controladuría de las empresas pesquisadas, también es positivo y moderado. De esa forma, no se rechazan las hipótesis de pesquisa  $H_1$ ,  $H_2$  y  $H_3$ .

## 5. Conclusiones

Este estudio tuvo por objetivo verificar el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial en consecuencia del proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad y de la efectividad de la Controladuría en empresas brasileñas. En el análisis de los resultados, fue verificado que, del total de 32 empresas participantes de la pesquisa, en un 63% de ellas el que respondió fue el *controller*. Se supone que ese profesional pueda contribuir en descifrar las cuestiones formuladas en la pesquisa, por su visión general de la organización, de las mudanzas a que la empresa está sujeta y de su entendimiento relativo a los sistemas de contabilidad financiera y gerencial.

En las estadísticas descriptivas, relativas al nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, se realizó el test de comparación de medias del período anterior y durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad. Los resultados revelaron que el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial se presentó mayor durante el proceso de convergencia contable. Esos resultados están en línea con lo preconizado por Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Angelkort y Weißenberger (2011).

La estadística descriptiva de cada una de las variables exclamatorias y el test de comparación de medias antes y durante el proceso de convergencia contable sugiere, *a priori*, que el nivel de integración entre los sistemas de contabilidad financiera y gerencial se elevó en función de esas tres variables durante el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad, aunque en grados diferentes. Las

variables “calidad de los servicios de la Controladuría”, “consistencia del lenguaje financiero” y “nivel de decisiones gerenciales” presentaron media mayor en términos de grados de concordancia para el período durante el proceso de convergencia.

En la correlación realizada entre las variables en el período anterior y durante el proceso de convergencia contable, se verificó que la correlación entre la variable “nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial” y las demás variables exclamatorias (consistencia del lenguaje financiero, calidad de los servicios de la Controladuría y nivel de decisiones gerenciales) fue positiva y moderada.

En las estadísticas inferenciales fue realizada la estimación final de la relación entre la percepción de los que respondieron en relación a cada una de las variables exclamatorias y al nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial. En lo que concierne a las variables exclamatorias, se verificó que la consistencia del lenguaje financiero, calidad de los servicios de la Controladuría y nivel de influencia en las decisiones gerenciales influyen positivamente el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, antes y durante el proceso de convergencia contable. Así pues, las hipótesis de pesquisa  $H_1$ ,  $H_2$ , y  $H_3$  no pueden ser refutadas.

Además de eso, se verificó que, impulsado por la consistencia del lenguaje financiero, calidad de los servicios de la Controladuría y nivel de influencia de la Controladuría en las decisiones gerenciales, el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad favoreció el incremento del nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial, en la comparación al período anterior a ese proceso.

Ese resultado coaduna con los resultados del estudio de Gilio (2011), en lo que concierne a la aproximación entre las contabilidades financiera y gerencial con el proceso de convergencia contable, aunque el autor no haya relacionado los sistemas de informaciones de ambas las contabilidades. En ese sentido, se infiere que la contabilidad pasó por un proceso de mudanza simultáneamente al proceso de convergencia contable, dejando de ser dual y pasando para un estadio de mayor integración de los sistemas de ambas las contabilidades. Eso se verifica de modo semejante en el contexto internacional, conforme apuntado en los estudios de Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) y de Angelkort y Weißenberger (2011).

Se desprende de lo expuesto, según la percepción de los que respondieron, que el proceso de convergencia contable afectó de forma positiva a la consistencia del lenguaje financiero, la calidad atribuida a los servicios de los *controllers* y la influencia de los servicios prestados por los *controllers* en las decisiones de las empresas pesquisadas. Los resultados también sugieren que el sistema de contabilidad gerencial usado por los *controllers* es integrado con el sistema de contabilidad financiera de esas empresas.

Posiblemente, los *controllers* asumieron nuevas actividades y funciones en consecuencia del proceso de convergencia contable, que va más allá del desempeño operacional y estratégico del negocio. En ese sentido, se argumenta que los *controllers* consiguen proporcionar informaciones más consistentes y coherentes, y que tales informaciones son utilizadas por la administración en la comunicación empresarial. Así pues, probablemente los gestores, en sus actividades diarias, utilizan el lenguaje financiero interno proporcionado por los *controllers* para mantener la consistencia con las informaciones de la contabilidad financiera usada para comunicaciones externas.

Ese resultado denota asimismo que la Controladuría ejerce un papel importante en el apoyo al gestor en el proceso de toma de decisiones, en las empresas pesquisadas. El *controller*, por medio de sus actividades, tiende a ejercer influencia en los procesos organizacionales de toma de decisión y control en los niveles más altos de la jerarquía. Esos resultados coadunan con los encontrados por Angelkort y Weißenberger (2011). Posiblemente, con la adopción de las IFRS, esas informaciones pasaron a ser más integradas, por medio de una base de datos que genera informes más completos y con mayor consistencia. Por lo que, esas informaciones pueden ser utilizadas por la Controladuría, en la persona del *controller*, a fin de transmitir las a los gestores.

Se concluye que el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad aumentó el nivel de integración de los sistemas de contabilidad financiera y gerencial en las empresas pesquisadas, así como la efectividad del órgano Controladuría, particularmente, en la consistencia del lenguaje financiero, en la calidad de los servicios de la Controladuría y en la influencia de los servicios prestados por los *controllers* en las decisiones de esas empresas.

En vista de las limitaciones de este estudio, considerando que el proceso de convergencia todavía no estaba totalmente finalizado en el contexto brasileño cuando de la realización de la pesquisa, se recomienda, cuando de la realización de investigaciones futuras en el ámbito del proceso de convergencia contable, que sea realizada una pesquisa similar, con el intuito de verificar si después del año 2012 ocurrieron alteraciones en el comportamiento de las variables analizadas.

## 6. Referencias

- Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. 2008. Exploiting comparative advantage: a paradigm for value added research in accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9, pp. 202-215.
- 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*. 135 f. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Almeida, D. M., & Beuren, I. M. 2011. *Impactos da Implantação das Normas Internacionais de Contabilidade na Controladoria: Um Estudo à Luz da Teoria da Estruturação em uma Empresa Têxtil*. In: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis ANPCONT, Vitória. *Anais...* ANPCONT, 2011. p. 1-17.
- Angelkort, A., & Weißenberger, B. E. 2011. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22, pp. 160-180.
- Angelkort, A., Sandt, J., & Weißenberger, B. E. 2008. Controllership under IFRS: Some critical observations from a German-speaking country. *Working Paper*, Universitat Giessen.
- Bauer, M. 2002. *Controllership in Deutschland*. Gabler, Wiesbaden.
- Edwards, J. R. 1989. *A History of Financial Accounting*. Routledge.
- Gilio, L. 2011. *Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileiro às normas IFRS*. 108f. 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), pp. 1209-1240.
- Hornngren, C.T., Foster, G., & Datar S. M. 2000. *Cost accounting*. São Paulo: Prentice-Hall.
- Hornngren, C. T., Sundem, G., & Stratton, S. M. 2004. *Contabilidade gerencial*. (12. ed.) São Paulo: Prentice-Hall.
- Joseph, N., Turley, S., Burns, J., Lewis, L., Scapens, R.W., & Southworth, A. 1996. External financial reporting and management information: a survey of U.K. *Management Accountants*. 7, pp. 73-93.
- Lunkes, R. J., & Schnorrenberger, D. 2009. *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão*. 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), pp. 34-50.
- Meter, M. 2006., The integration level of accounting Information systems in the croatian company. *Economic Review*, 57, pp. 7-8.
- Mcmanus, K. J. 2009. IFRS: implementação das normas internacionais de contabilidade e da Lei nº 11.638 no Brasil- Aspectos práticos e contábeis relevantes. São Paulo: Quartier Latin.

- Perez, G., Ramalho, K. C., Misawa, L. M., Mattos, R. G., & Souza, V. F. 2008., Fatores determinantes do uso de módulos contábeis em sistemas de gestão integrada. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 2(1), pp. 93-110.
- Procházka, D., & Ilinitchi, C. 2009. Adoption of IFRS and its impact on the financial and management accounting: a case from the Czech Republic. *Audit and Accounting Convergence Conference*.
- Spillecke, D. 2006. *Interne Kundenorientierung des Controllerebereichs*. Gabler, Wiesbaden.
- Stolowy, H., & Touron, P. 1998., The integration of financial accounting, management accounting and cash flow accounting: the users' opinion. Paper Presented at a Workshop Organized by the *Amos Tuck School at Dartmouth College*, Hanover, New Hampshire. Recuperado em 12 setembro, 2011 de [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=199430](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=199430).
- Taipaleenmaki, J., & Ikaheimo, S. 2009., On the convergence of financial accounting and management accounting. *Turku School of Economic*.
- Toigo, L. A., & Nascimento, A. M. 2008. Contribuições dos sistemas de informações integrados para a contabilidade. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 2(3), pp. 90-110.