

## FACTORES QUE INTERFIEREN EN LA TOMA DE DECISIONES DE LOS CONTADORES GERENCIALES O CONTROLLERS DE LOS HOTELES

### Un estudio en el sector hotelero de Florianópolis, Brasil

Claudio Luiz de Freitas<sup>\*</sup>

Rogério João Lunkes<sup>\*\*</sup>

Universidad Federal de Santa Catarina

Florianópolis – Brasil

**Resumen:** En los últimos años surgieron diversos trabajos que exploran el rol del contador gerencial o controller en las organizaciones, principalmente en temas relacionados con las actividades y su participación en el proceso de toma de decisiones. Estos estudios identificaron las actividades, y los factores organizacionales y personales relacionados con el grado de compromiso en la toma de decisiones. En este sentido, el objetivo de la presente investigación es identificar los aspectos organizacionales y de comportamiento que interfieren en el compromiso del controller o contador gerencial en la toma de decisiones. El delineamiento metodológico adoptado para desarrollar la investigación fue el descriptivo, de carácter cualitativo y cuantitativo, conducido a través del instrumento de relevamiento (survey) y del muestreo por accesibilidad. Los resultados de la investigación apuntan a que el controller tiene un bajo involucramiento en la toma de decisiones, si se analiza bajo la óptica de los factores organizacionales. En lo que se refiere a los factores de comportamiento los resultados indicaron que el pensamiento estratégico, la habilidad con la informática, la capacidad de lidiar con los cambios y trabajar en equipo, son habilidades importantes para el involucramiento del controller en la toma de decisiones.

**PALABRAS CLAVE:** toma de decisiones, controller, contabilidad gerencial, sector hotelero.

**Abstract:** Factors Influencing the Decision Making of Management Accountants and Controllers in Hotels: A Case Study of the hotel sector of Florianópolis, Brazil. In recent years there have been several studies exploring the role of management accountant or controller in organizations, mainly on issues related to activities and participation in decision-making process. These studies have identified the activities, organizational and personal factors related to the degree of involvement in decision making. Thus, the objective of this research is to identify the organizational and behavioral issues that interfere with the controller or accountant involvement in management decisions. The methodology adopted to develop the research was descriptive, qualitative and quantitative, conducted through the interviews, and sampling by accessibility. The survey results show that the controller has a low involvement in decision making, if analyzed on the perspective of organizational factors. The behavioral factors indicated that the strategic thinking skills with computers, ability to handle change and teamwork are important skills for involvement in decision-making controller, and indicated that self discipline, critical thinking and openness to new experiences are characteristics that must be present

<sup>\*</sup> Graduado en Ciencias Contables por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. Es becario del Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica da Universidade Federal de Santa Catarina / Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico Tecnológico. PIBIC – UFSC/CNPq. E-mail: clfreitas.sp@gmail.com

<sup>\*\*</sup> Doctor en Ingeniería de la Producción por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. Se desempeña como Coordinador y profesor del Programa de Posgrado en Contabilidad, y profesor del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad Federal de Santa Catarina. E-mail: lunkes@cse.ufsc.br

*in controller or management accountant, and finally pointed to the impacts to be aware of the numbers in their decisions on the organizational context and/or economic-financial aspect is prominent in his behavioral.*

**KEY WORDS:** *decision making, controller, management accounting, hotel sector.*

## **INTRODUCCIÓN**

En las últimas décadas la contabilidad gerencial ha experimentado importantes cambios con la inclusión de nuevos tópicos de investigación, de revistas exclusivas de contabilidad gerencial y, principalmente, de estudios con perspectivas multidisciplinarias (Hesford, Lee, Stede & Young, 2007). Esto también es observado en la contraloría que, según Siegel & Kulesza (1996), se ha especializado en apoyar las decisiones y tiene la función de buscar información transformándola de tal forma que ayude y facilite la toma de decisiones de las demás áreas.

La participación del *controller* o contador gerencial en el proceso de toma de decisiones es fundamental para asegurar la utilización adecuada de la información y las acciones que permitirán que los resultados deseados sean alcanzados. Analizar los factores que influyen en la participación del *controller* en la gestión de las empresas es relevante para poder definir su rol optimizando sus actividades y mejorando su desempeño.

Así, analizar la influencia del *controller* implica también examinar las competencias no técnicas del profesional, evaluando sus características de comportamiento y su compromiso con el proceso decisorio. El rol del *controller* como agente de apoyo al proceso de toma de decisiones es ampliamente difundido en la bibliografía internacional sobre el tema. Cabe mencionar a Mann (1973), Bramsemann (1980), Welge (1988), Mosimann & Fisch (1999), Atkinson et al. (2000), Garrison & Noreen (2001), Almeida, Parisi y Pereira (2001), Reichmann (2001), Anthony y Govindarajan (2001), Hahn & Hungenberg (2001), Peleias (2002), Weber (2004), Küpper (2005), Horváth (2006), Schmidt & Santos (2006), Nascimento & Reginato (2007), y Lunkes & Schnorrenberger (2009), entre otros.

Analizar los factores que influyen en la participación del *controller* en la gestión de las organizaciones es relevante para que se pueda definir su rol. Algunos estudios fueron realizados con la intención de definir la participación del *controller* en el proceso decisorio. Uno de los primeros trabajos sobre el tema fue desarrollado por Sathe en 1978 y denominado "concepto de roles" y en él se diferencia el rol exigido y el rol cumplido. No sólo las exigencias de los roles, sino también su concreción, dependen de las variables del contexto relacionadas con la estructura organizacional, las prácticas de evaluación, la selección y los programas de entrenamiento, entre otros aspectos. En la continuación de su estudio empírico, Sathe (1982) centró la investigación en la participación en las decisiones del *controller* divisional y/o central. Partiendo de un modelo de relaciones y de un sistema de hipótesis, obtuvo tendencias en la participación del *controller* divisional y/o central en las

decisiones separándolas en características ambientales, gerenciales y de negocio.

Burguess (1996) realizó una comparación específica de *controllers* en la hotelería relevando el perfil y las responsabilidades en hoteles del Reino Unido, Hong Kong y Estados Unidos. Las investigaciones más recientes, como la de Zoni & Merchant (2007) y Rouwelaar & Bots (2008) identificaron características que influyen en la participación del *controller* en la gestión de las empresas. La investigación realizada en Holanda por Rouwelaar & Bots (2008) establece que esas características pueden ser clasificadas en organizacionales y personales.

Buscando entender mejor el por qué de los diferentes roles del *controller* es importante explorar trabajos sobre el tema; y entre ellos se destacan los estudios realizados por Jablonski et al. (1993), Kaplan (1995), Cooper (1996), Lyne & Friedman (1996), Friedman & Lyne (1997), Siegel & Sorensen (1999), Siegel (2000), Williams (2000), Colton (2001), Strikwirda (2002), Siegel et al. (2003), Yazdifar & Tsamenyi (2005), Vaivio & Kokko (2006), Järvenpää (2007), Loomis (1999), Indjejikian & Matejka (2006), entre otros.

Dichos estudios responden a una perspectiva similar a la propuesta en este artículo y son mencionados a los fines de brindar una mayor comprensión sobre las funciones, las atribuciones y el perfil del profesional que actúa en la contraloría visto que discuten, en esencia, las diferentes exigencias y formas de actuación del *controller*. Los estudios muestran lo que se ha investigado en el contexto nacional e internacional sobre la temática que involucra las funciones de la contraloría y del *controller*, las atribuciones del *controller*, así como la importancia de las investigaciones en esa temática.

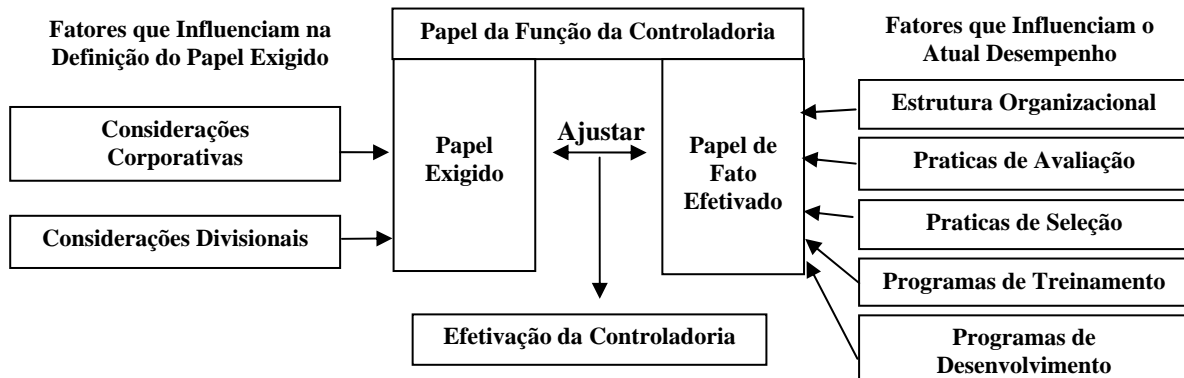
En este sentido, tomando como base los estudios de Burguess (1996), Zoni & Merchant (2007), Rouwelaar & Schaepkens (2008) y Rouwelaar & Bots (2008), este artículo pretende analizar las competencias de comportamiento del *controller* que implican un mayor o menor compromiso en la toma de decisiones. Surge entonces la problemática de este estudio, que se resume en la siguiente pregunta: ¿cuáles son los factores y características que interfieren en el involucramiento del *controller* en la toma de decisiones de las empresas hoteleras de Florianópolis?

Por lo tanto, el objetivo del presente trabajo es identificar aspectos organizacionales y de comportamiento que interfieren en el involucramiento del *controller* o contador gerencial en la toma de decisiones en empresas hoteleras en la ciudad de Florianópolis. Para alcanzar dicho objetivo, es necesario investigar (i) cómo esas características interfieren en el involucramiento del *controller* en el proceso de toma de decisiones; y (ii) cuáles son las relaciones entre esas características y cómo ellas determinan el mayor o menor grado de involucramiento del *controller* en la gestión y toma de decisiones.

**PARTICIPACIÓN DEL CONTROLLER O CONTADOR GERENCIAL EN LA TOMA DE DECISIONES**

Sathe (1978) establece un “concepto de roles”, donde se diferencia el rol exigido (“*required role*”) y el rol desarrollado (“*role actually performed*”). En dicha publicación se analizan, no sólo las exigencias de los roles, sino también el rol ejecutado; dependiendo de las variables del contexto (Figura 1). El ajuste entre ambos aspectos del rol es responsabilidad de la función de la contraloría.

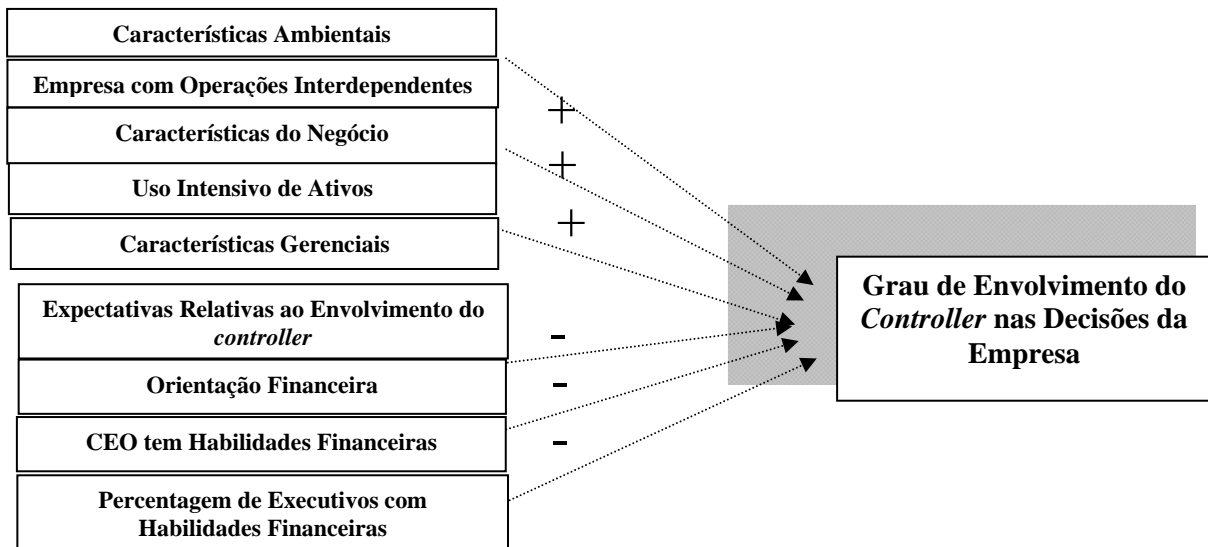
Figura 1: Factores que influyen en las funciones de la controladuría



Fuente: Sathe (1978)

Más tarde, Sathe (1982) se ocupó del tema de la participación en las decisiones del *controller* divisional y/o central. Partiendo de un modelo de relaciones y de un sistema de hipótesis, obtuvo las tendencias de la participación en las decisiones del *controller* divisional y/o central (Figura 2).

Figura 2: Factores contextuales en la participación del *controller* principal en las decisiones



Fuente: Sathe (1982)

De los distintos estudios se extraen comportamientos y líneas de desarrollo que se juzgan importantes:

- Las funciones del *controller* demuestran una gran variedad y, algunas funciones, siguen siéndole atribuidas a él en la mayoría de los casos (por ejemplo, contabilidad interna, presupuesto y elaboración de informes).
- Como la denominación de las actividades varían mucho en la práctica, parece ser ventajoso considerar no sólo al *controller*, sino también a las funciones de la contraloría.
- La formalización de las funciones de la contraloría parece ser dependiente de determinados factores como, por ejemplo, el tamaño de la empresa.
- Las funciones de la contraloría aumentan desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo.

En el estudio “clásico” de Simon *et al.* (1954), el *controller* era un hombre de la contabilidad que transformaba sus números en un instrumento de información. Hennig & Moseley (1970) señala que participa en un gran número de actividades heterogéneas y de resultado. Skousen & Zimmer (1970) se centran en el concepto de planificación y de procesamiento de la información. Así, los estudios de Sathe (1978 y 1982) demuestran que la expansión de las tareas produce problemas de participación en las decisiones.

Analizar los factores que influyen en la participación del *controller* en la gestión de las empresas es relevante para definir su rol en las organizaciones. Ya han sido realizados algunos estudios para definir la participación del *controller* en el proceso decisorio. Por ejemplo Burgess (1996) llevó a cabo una comparación específica entre *controllers* de diferentes hoteles relevando el perfil y las responsabilidades del *controller* en hoteles del Reino Unido, Hong Kong y Estados Unidos.

Los estudios muestran que la participación del *controller* en la gestión de las organizaciones posee variados aspectos. En su estudio comparativo entre Reino Unido, Estados Unidos y Hong Kong Burgess (1996) observó las características personales y las responsabilidades del *controller* de hoteles. La autora intentó analizar si en un escenario globalizado y competitivo el perfil de los *controllers* era distinto en los diferentes países investigados.

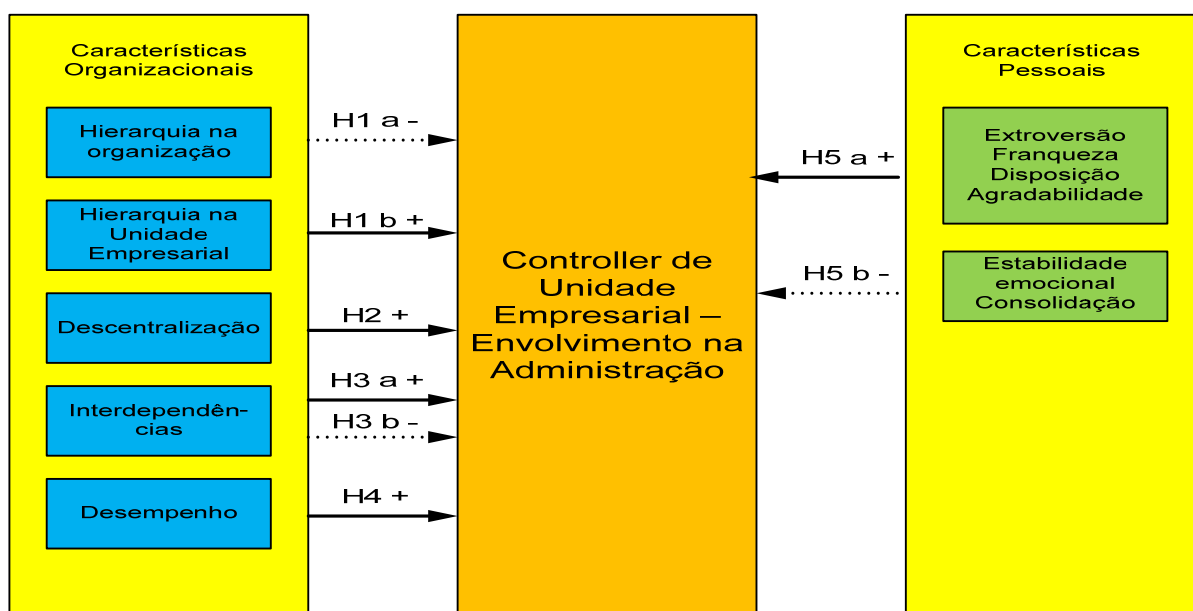
Los estudios más recientes como el de Zoni & Merchant (2007) y Rouwelaar & Bots (2008) observan las características que influyen en la participación del *controller* en la gestión. Rouwelaar & Schaepekens (2008) utilizaron el mismo abordaje que los dos últimos estudios, aunque enfocaron su investigación en los *controllers* de organizaciones de la salud. Por ejemplo Zoni & Merchant (2007) identificaron las siguientes proposiciones para delimitar sus estudios:

- α) Los *controllers* de grandes organizaciones están altamente involucrados en los procesos de toma de decisiones;

- β) El involucramiento del *controller* en la gestión está positivamente relacionado con su habilidad financiera, la ausencia de gestores con conocimientos financieros, la estabilidad (alteraciones mínimas) en el ámbito operativo, la formalización de procesos de planificación estratégica y presupuesto y la utilización de cargos de *controller* para las unidades descentralizadas;
- χ) El involucramiento del *controller* en la gestión de la toma de decisiones está positivamente relacionado con el desempeño organizacional.

La investigación realizada por Rouwelaar & Bots (2008) en Holanda indica que esas características pueden ser clasificadas en organizacionales y personales y presentan 8 hipótesis que influyen en la participación del *controller* en la gestión de la organización, de manera positiva o negativa (Figura 3).

Figura 3: Características organizacionales y personales que influyen en la toma de decisiones



Fuente: Rouwelaar & Bots (2008)

Hay que destacar que, conforme la Figura 3, la característica organizacional denominada “interdependencias” se presenta como una hipótesis que influye positivamente o negativamente en el involucramiento del *controller* en la toma de decisiones. Más allá de que influye positiva o negativamente, las hipótesis no se anulan.

Las características personales presentadas forman parte de los llamadas “big - five”, que son cinco grupos de características personales usadas en el estudio de Rouwelaar & Bots (2008). Esta investigación también presenta las relaciones llamadas de línea entera y línea punteada que muestran las formas de participación del *controller* en la gestión y que justifican su mayor o menor compromiso en la toma de decisiones.

La relación de línea punteada representa la actuación en staff y la relación de línea entera representa la actuación en línea, o sea la actuación con un menor involucramiento (staff) en la toma de decisiones se da en la relación de línea punteada y la relación de línea sólida es la actuación con un mayor involucramiento (línea).

Zoni & Merchant (2007) observaron en empresas de Italia cómo es el involucramiento del *controller* en el proceso decisorio y cuáles son los factores que conducen a ese involucramiento. Tanto los estudios de Zoni & Merchant (2007), como los de Rouwelaar & Schaepkens (2008) y Rouwelaar & Bots (2008) hacen hincapié en cuestiones abordadas por Sathe (1982) al investigar características personales que interfieren en la participación del *controller* en la toma de decisiones.

Rouwelaar & Bots (2008), conforme la Figura 3, indican que los factores que determinan el involucramiento del *controller* pueden ser clasificados en organizacionales y personales y presentan ocho hipótesis que influyen en la participación del *controller* en la gestión de la organización (positiva o negativamente). En el Cuadro 1 se observa como este estudio explica las características de comportamiento y cómo ellas pueden determinar la actuación del *controller*.

Cuadro 1: Características de comportamiento

Originalidad	Grado de apertura a nuevas experiencias o formas de hacer algo. Las personas que poseen elevada puntuación en esa dimensión son llamados “exploradores”, pues poseen un amplio interés y se fascinan con las innovaciones. Son creativos y poseen aversión a las tareas simples y repetitivas (Tett e Burnett, 2003). Las personas con puntuación opuesta son conservadores, con intereses más restringidos y no necesariamente son autoritarios.
Consolidación	Grado de “empeño” que una persona pone para alcanzar los objetivos en el trabajo. Las personas con mayor consolidación son disciplinadas y concentradas. Diferentes aspectos componen la definición de consciencia: orden, autodisciplina, deliberación, obediencia, lucha por la realización y competencia. Otro aspecto de la consciencia se refleja en el rigor en el estilo de la toma de decisiones. Las personas con menos consolidación tienden a aproximarse a los objetivos de modo indeterminado y espontáneo, son flexibles, y pueden fácilmente adaptarse a los cambios de circunstancias.
Extroversión	Grado de tolerancia de una persona, la estimulación sensorial de otras personas. Las personas con alta puntuación prefieren estar cerca de otras personas y participan de diversas actividades. Poseen mayor dimensión social. Las personas con menor puntuación prefieren trabajar solos, son tranquilos, serios y reservados. La dimensión de relaciones sociales es menor (Mahony e Stasson, 2005).
Adaptación/acomodación / agradabilidad	Los componentes de habilidades sociales y el grado de sumisión a los demás. Las personas con una puntuación más elevada gustan de cooperar, son tolerantes, agradables y receptivas. Las personas con menor puntuación son desconfiadas, hostiles, rudas, egocéntricas y no trabajan en equipo.
Neuroticismo (inestabilidad emocional)	Grado de respuesta a situaciones estresantes. Las personas con menor puntuación actúan con más calma, estabilidad y seguridad. Son más racionales y generalmente actúan con hechos, no con sentimientos y emociones. Las personas con mayor puntuación son más reactivas. Son inseguras, preocupadas, atentas, emotivas y reaccionan en estado de alerta. Sienten más el estrés.

Fuente: Rouwelaar & Bots (2008)

En otro estudio, Rouwelaar & Schaepkens (2008) analizaron las características personales y las competencias de los *controllers* del área de la salud en Holanda. Los autores indican que los *controllers* más involucrados en la toma de decisiones son más eficientes y que se necesitan determinadas características personales para que esa eficiencia sea llevada a la práctica en las acciones del *controller*.

## METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La metodología será presentada en cuatro abordajes: (i) procedimiento metodológico; (ii) procedimientos para el relevamiento del marco teórico; (iii) procedimientos para el relevamiento y análisis de los datos y; (iv) población y muestra.

### a) Procedimiento metodológico

Considerando el objetivo, este estudio se encuadra como una investigación descriptiva. Para Gil (2002: 42) la investigación descriptiva tiene como objetivo primordial la descripción de las características de determinada población o fenómeno o el establecimiento de relaciones entre variables. Son innumerables los estudios que pueden ser clasificados bajo este título y una de sus características más significativas está en el uso de técnicas pautadas de recolección de datos, tales como la encuesta y la observación sistemática.

Para este estudio se optó por el relevamiento o *survey*, pues Gil (2002: 50) argumenta que las investigaciones de este tipo se caracterizan por la interrogación directa de las personas cuyo comportamiento se desea conocer [...] básicamente, se procede a solicitar información a un grupo significativo de personas acerca del problema [...] y luego, mediante un análisis cuantitativo, se obtienen las conclusiones correspondientes a los datos recolectados.

Para la realización del estudio de relevamiento o *survey* se utiliza como instrumento la encuesta que, para Marconi & Lakatos (2007) es una técnica de observación directa extensiva que está constituida por una serie de preguntas que deben ser respondidas por escrito y sin la presencia del investigador.

Complementando la clasificación se busca identificar cuál es su característica en cuanto al abordaje del problema. También se busca identificar el estado del arte del tema a través de información cualitativa y utilizar métodos estadísticos en la compilación de la encuesta. Este estudio se caracteriza por ser cuali-cuantitativo, unificando el método cualitativo y cuantitativo.

La investigación cuantitativa puede ser entendida como aquella que utiliza la cuantificación en la recolección de información y en el tratamiento de los datos con el objetivo de garantizar la precisión de los resultados y evitar distorsiones. Es un tipo de investigación aplicada en estudios descriptivos, principalmente cuando procuran establecer relaciones entre variables. La investigación cualitativa es



usada para entender la naturaleza de un fenómeno social, la complejidad de determinado problema, analizar la interacción de algunas variables y posibilitar un mayor nivel de entendimiento de los comportamientos de los individuos (Richardson, 2007).

*b) Procedimientos para el relevamiento del marco teórico*

Con el fin de atender el objetivo de la investigación e identificar el perfil del *controller* de las empresas hoteleras se utilizaron las definiciones de los estudios clásicos de Sathe (1978; 1982), Hennig & Moseley (1970), Skousen & Zimmer (1970) además de los trabajos realizados por Sapena, Martin & Ripoll (2005), Maas (2006), Zoni & Merchant (2007) y Rouwelaar & Schaepkens (2008), entre otros.

Este proceso estructurado para seleccionar y analizar la bibliografía está dividido en tres fases: selección de las bases de datos; selección de artículos y análisis de los artículos seleccionados.

La primera fase busca elegir la base de datos que contemplen el perfil de la investigación y a partir de esta selección se crea la segunda fase, cuyo objetivo es obtener un proceso estructurado y fundamentado para elegir los documentos que darán soporte al estudio. Finalmente, la tercera fase busca analizar esos artículos.

Así, para realizar este estudio se tomó como base las investigaciones de Burgess (1996), quien estudió la actuación del *controller* en el sector hotelero y de Zoni & Merchant (2007) y Rouwelaar & Bots (2008), quienes analizaron al *controller* en la toma de decisiones en otros segmentos empresariales.

*c) Procedimientos para el relevamiento y análisis de los datos*

Para verificar el rol y, principalmente, identificar las características organizacionales y personales del *controller* en las empresas hoteleras, se aplicó una encuesta estructurada.

Los criterios serán identificados a partir del análisis del marco teórico, conforme fue presentado anteriormente. Los estudios sobre *controller* ya desarrollados apuntan a algunos factores que pueden ser cuestionados como: (1) la estructura organizacional (relaciones jerárquicas entre el contador gerencial o *controller* y el ejecutivo principal de la empresa), (2) la descentralización, (3) las interdependencias entre las unidades empresariales y (4) el desempeño de la unidad empresarial. Desde el punto de vista psicológico las características personales o las preferencias personales del *controller* afectan su grado de involucramiento en la toma de decisiones.

Vale resaltar nuevamente que la muestra de este estudio fue seleccionada de manera intencional, o sea, no probabilística. En caso de que las diferencias identificadas en el test de hipótesis sean significativas, éstas no podrán ser generalizadas para el resto de la población.

El cuestionario utilizado en la encuesta se compone de treinta y cinco preguntas, divididas en tres partes, a saber: (i) perfil de la organización; (ii) perfil del encuestado; e (iii) involucramiento del *controller* en la toma de decisiones.

Los cuestionarios se elaboraron con preguntas abiertas y de múltiple elección. Estas últimas fueron elaboradas con un muestrario de opciones donde el encuestado podía señalar sólo una de ellas; y con preguntas de estimación, donde el encuestado debía indicar en una escala la opción que mejor representara su percepción sobre la indagación realizada por el investigador.

Para la elaboración de las preguntas de la tercera parte respecto del *controller* en la toma de decisiones se utilizaron los estudios de Burgess (1996), Zoni & Merchant (2007), Rouwelaar & Schaepekens (2008) y Rouwelaar & Bots (2008) los que sustentaron la elaboración de la encuesta.

#### *d) Población y muestra*

Para la realización de este estudio se delimitó la población considerando el sector de actuación y localización geográfica. En cuanto a la primera delimitación se tuvieron en cuenta las empresas del sector hotelero; y en cuanto a la ubicación geográfica, las empresas establecidas en Florianópolis.

El proceso de selección de la muestra fue no probabilístico por accesibilidad pues debido al porte de las organizaciones de la población no existía *controller* en parte de ellas. Para conformar la muestra se utilizó la información disponible en la página electrónica de la Associação Brasileira da Indústria Hoteleira de Santa Catarina (ABIH-SC, 2010). A las empresas de la lista, 84 hoteles y posadas, se les envió un e-mail y posteriormente se realizó un contacto telefónico para verificar las que presentaban la función de *controllers*. Así, resultó una muestra de ocho empresas que fueron contactadas y se concertó una entrevista con el *controller*.

## **PRESENTACIÓN Y DEBATE DE LOS RESULTADOS**

En esta sección se presentan los resultados obtenidos en el presente estudio. Para esto, se aborda el análisis de los datos obtenidos a través de las encuestas, a saber: (i) perfil del encuestado; (ii) perfil de la organización; (iii) participación e influencia del *controller* en la toma de decisiones.

### **Perfil del encuestado**

Los encuestados poseen en promedio aproximadamente 32 años, y la franja etaria varía entre 24 y 37 años. El 62,5% de los mismos es de sexo masculino. De los ocho encuestados, cinco dijeron que están subordinados a la gerencia general, dos señalaron estar subordinados a la dirección y uno informó estar subordinado a los accionistas mostrando que posee una participación mayor en la toma de decisiones.

Sólo uno de los encuestados dijo ocupar un lugar del staff; y uno dijo ocupar una posición en los puestos de línea y staff. El resto de los encuestados mencionaron que ocupaban un puesto de línea. Aún así, el 50% de los encuestados indicaron que su función es de supervisión; el 37,5%, que es de gerencia; y el 12,5%, de dirección.

La media de experiencia profesional es de aproximadamente 9,5 años, variando de 4 a 16 años. Los *controllers* están en la empresa en promedio desde hace 5 años, variando de 1 a 12 años. El tiempo medio de experiencia en la función actual (*controller* o contador gerencial) es de aproximadamente 5 años, variando de 1 a 9 años.

En el grupo encuestado se destaca nuevamente que las mujeres presentan más tiempo de experiencia profesional en la función actual de la empresa. Otro factor relevante es que sólo una dijo haber actuado anteriormente como *controller*, siendo la única encuestada en mostrar experiencia anterior en la misma función. Así, se presenta en la próxima sección el perfil de las organizaciones investigadas.

### **Perfil de la organización**

En lo que respecta al perfil de las empresas hoteleras estudiadas todas dijeron tener hasta 200 habitaciones y la mayoría aloja diariamente entre 101 y 400 huéspedes. La mayoría de los hoteles (5) son de 4 estrellas, uno es de 3 estrellas y dos tienen la categoría de hotel de playa y hotel super lujo.

La mayor parte de los encuestados informó que posee hasta 100 colaboradores efectivos y hasta 50 tercerizados. La tasa media anual de ocupación varía de 34% a 70%; y la mitad de ellos dijo que pertenece a alguna red de hoteles.

En cuanto al tipo de habitaciones, los hoteles tienen una media de 23 habitaciones simples; 30 dobles; y 47 triples. Mientras que también poseen una media de 40 habitaciones *standard*; 34 superior; y 17 de lujo. Un hotel no indicó la cantidad de habitaciones por tipo, y dos informaron que poseen habitaciones de tipo suite.

La mayoría de los encuestados dijo que utilizan asesoramiento principalmente en las áreas de contabilidad, tributaria y fiscal, jurídica, administrativa y operativa. Todos informaron que el hotel posee planificación estratégica, pero sólo 6 dijeron que el hotel cuenta con un conjunto de lineamientos (misión, visión, valores). Los *controllers* informaron que, en la mayoría de los casos, la evaluación del desempeño es realizada por los departamentos sin la participación de la contraloría.

Finalmente, los *controllers* dijeron que las principales herramientas gerenciales utilizadas para apoyar la toma de decisiones son: presupuesto, planificación estratégica, estudios con los clientes, y misión/visión.

## Participación del *controller* o contador gerencial en la toma de decisiones

Sobre la participación del *controller* en la toma de decisiones se realizaron ocho preguntas buscando observar las cuestiones ya propuestas por Zoni & Merchant (2007), Rouwelaar & Bots (2008) y Rouwelaar & Schaenpkens (2008).

Así, inicialmente se buscó verificar la cuestión de las interdependencias en la participación del *controller* en el proceso decisorio. En ese sentido, se cuestionó en qué medida el trabajo de las otras unidades impacta sobre el trabajo de la unidad específica de actuación del *controller*.

Se observó que en una escala puntuada de 1 a 5, donde 1 significaba que no causaba impacto alguno y 5 que causaba grandes impactos, los encuestados fueron unánimes al decir que los impactos son considerables, marcando las escalas 4 y 5; esta última fue indicada por la mayoría (75%).

En cuanto a si las decisiones tomadas por otras unidades causaban impactos en la unidad específica de actuación del *controller*, utilizando las mismas escalas, el 75% señaló 4 y 5, indicando un alto impacto.

Confrontando los resultados aquí obtenidos con el trabajo de Rouwelaar & Bots (2008) se observa una divergencia, ya que en aquel trabajo los autores concluyen que frente a ese cuestionamiento, todos los *controllers* poseen involucramiento en las decisiones operacionales, pero no todos poseen involucramiento en las decisiones estratégicas.

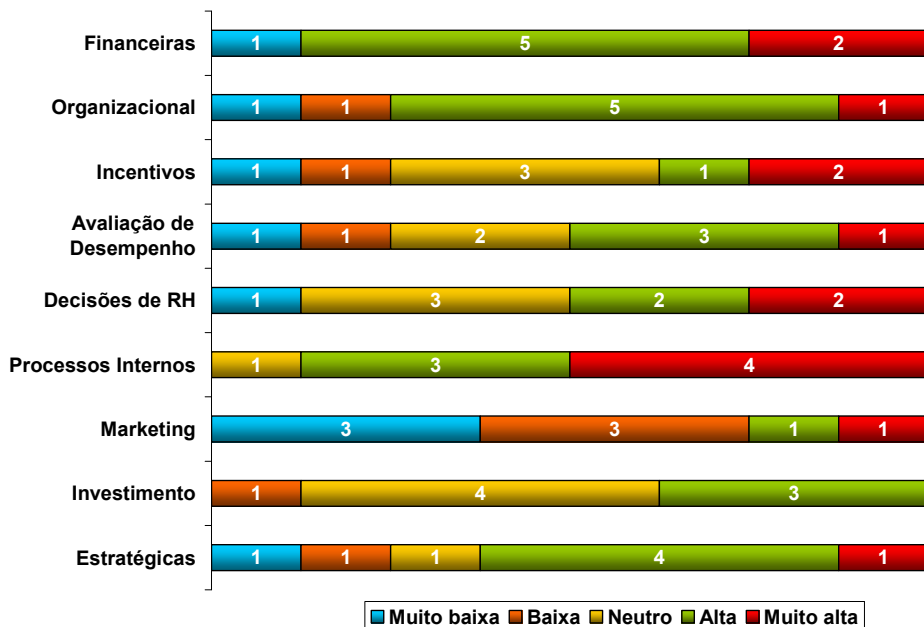
Al analizar el involucramiento de las otras unidades, se observa que la alta interdependencia causa gran impacto en el trabajo del *controller* y, que de acuerdo con Rowelaar & Bots (2008), la participación del *controller* en las decisiones estratégicas está altamente relacionada a esa cuestión de las interdependencias y la descentralización. Luego, en el contexto específico del sector hotelero de Florianópolis, el involucramiento del *controller* en las decisiones está negativamente relacionado con las interdependencias.

En cuando a la influencia del *controller* en las decisiones específicas, la mayoría siempre presentó un alto involucramiento, como se observa en el Gráfico 1. Las excepciones fueron las decisiones relacionadas con el sistema de incentivos, el sistema de evaluación del desempeño, el marketing y las inversiones. En esas decisiones, la mayoría de los encuestados indicó un bajo involucramiento o que no lo poseía (señalando la opción "neutro").

Sobre la participación en las decisiones referentes a los aspectos aislados, los encuestados apuntaron que poseían poca influencia en cuanto a sistemas de incentivo, definición del público objetivo y ampliación de la oferta de servicios (Gráfico 2). Ese resultado se enfrenta a los datos

anteriores, donde la mayoría de los encuestados dijo poseer un alto involucramiento en las decisiones estratégicas, que incluyen la definición del público objetivo y la ampliación de la oferta.

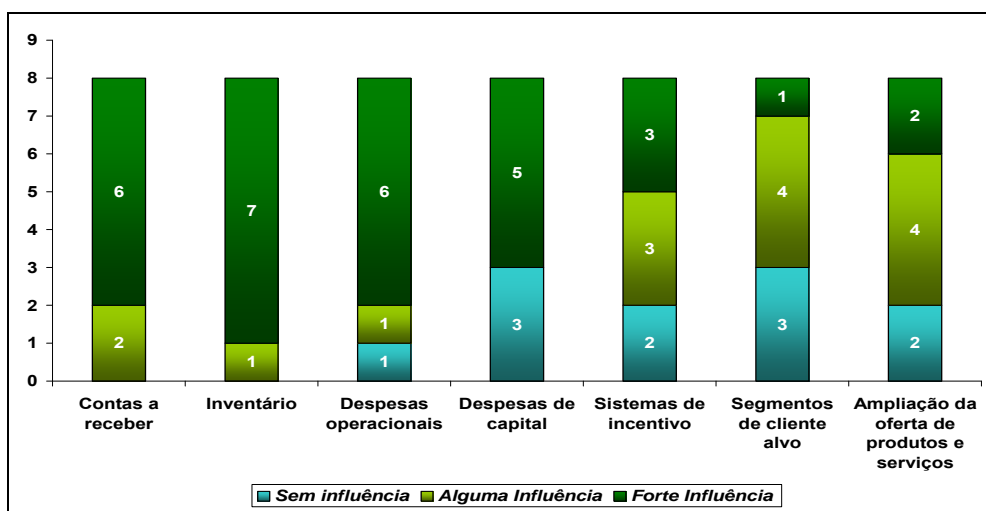
Gráfico 1: Involucramiento del *controller* o contador gerencial en cuestiones específicas



Fuente: Elaboración propia

Los resultados demuestran que la mayoría de los encuestados asume que su contribución es esencial en el gerenciamiento del hotel. De dicha información se extrae que los *controllers* asumen, implícitamente que ocupan posiciones estratégicas de suma importancia para el adecuado funcionamiento de la organización.

Gráfico 2: Involucramiento del *controller* o contador gerencial en cuestiones aisladas



Fuente: Elaboración propia

De las cuestiones iniciales se tiene un panorama del involucramiento del *controller* en la toma de decisiones en lo que respecta a los factores organizacionales que afectan la participación de dicho profesional en el proceso decisorio.

Respecto de los factores de comportamiento, inicialmente se observó la percepción de los *controllers* en relación a las habilidades necesarias para el desempeño de la función. En ese sentido se notó que algunos de los encuestados indicaron ser indiferentes en relación a la creatividad, a tener habilidades con la informática, a la contabilidad, al trabajo en equipo, a la comunicación y a la habilidad para manejar datos. Pero identificaron como importantes o muy importantes las habilidades que involucran aspectos operacionales y estratégicos (Tabla 1).

Tabla 1: Resultado referente a los factores de comportamiento

Habilidad/Importancia	No es importante	Poco importante	Indiferente	Importante	Muy importante
Capacidad de resolver problemas	-	-	-	2	6
Entendimiento amplio de las operaciones	-	-	-	2	6
Comprensión detallada de las operaciones	-	-	-	3	5
Resistencia al estrés	-	-	-	6	2
Habilidad analítica	-	-	-	4	4
Habilidad de liderazgo	-	-	-	3	5
Capacidad de lidiar con cambios	-	-	-	1	7
Habilidad de comunicación y presentación	-	-	1	4	3
Capacidad de trabajar en equipo	-	-	1	-	7
Habilidades con la computadora	-	-	1	-	7
Adaptabilidad	-	-	-	3	5
Pensamiento estratégico, visión de futuro	-	-	-	1	7
Habilidad en la toma de decisiones	-	-	-	2	6
Competencias de proyección y previsión	-	-	-	3	5
Habilidades técnicas, contabilidad	-	-	3	4	1
Creatividad	-	-	1	4	3
Habilidad en la elaboración de datos	-	-	1	2	5

Fuente: Elaboración propia

Luego, se solicitó a los encuestados que indicaran cómo se veían y cuál era su percepción sobre su participación en el proceso decisorio en relación a diez características. Los resultados son presentados en la Tabla 2.

Con excepción de la característica “estar abierto a nuevas experiencias”, todas las otras tuvieron al menos una indicación de indiferencia, demostrando que se le presta poca importancia a dichas

características. Las características que pueden denotar degradación de la imagen del profesional también fueron poco indicadas con concordancia total o parcial. Dichas características fueron apuntadas justamente por profesionales que no poseen formación en el área de administración y/o contabilidad y/o hotelería.

Tabla 2: Resultado referente a las características personales en la percepción de los *controllers*

	Descuerdo Totalmente	Descuerdo Parcialmente	Indiferente	Concuerto Parcialmente	Concuerto Totalmente
Extrovertido, entusiasta	-	-	2	6	-
Crítico	-	-	1	2	5
Auto-disciplinado	-	-	2	3	3
Ansioso, se molesta fácilmente	-	4	2	2	-
Abierto a nuevas experiencias	-	-	-	3	5
Reservado, quieto	1	2	1	2	2
Simpático	-	-	1	5	2
Desorganizado, descuidado	4	-	2	2	-
Calmo, emocionalmente estable	-	1	1	4	2
Convencional, poco (o nada) creativo	3	2	1	1	1

Fuente: Elaboración propia

Así, se preguntó cuáles serían las exigencias de comportamiento requeridas para la selección de personal para tales cargos, considerando que los encuestados ya habían indicado que tenían una posición estratégica dentro de la organización y que actuaban en línea. También se les solicitó que indicaran cuál era la importancia de dichas características en el involucramiento del *controller* en la toma de decisiones (Tabla 3).

Tabla 3 Resultado referente a las características personales necesarias para el ejercicio de las actividades de *controller*

	Desacuerdo Totalmente	Desacuerdo Parcialmente	Indiferente	Concuerto Parcialmente	Concuerto Totalmente
Extrovertido, entusiasta	-	2	2	3	1
Crítico	-	-	-	4	4
Auto-disciplinado	-	-	-	2	6
Ansioso, se molesta fácilmente	5	1	2	-	-
Abierto a nuevas experiencias	-	-	-	2	6
Reservado, quieto	1	1	5	1	-
Simpático	-	-	3	4	1
Desorganizado, descuidado	6	1	-	1	-
Calmo, emocionalmente estable	-	1	1	3	3
Convencional, poco (o nada) creativo	4	1	1	1	1

Fuente: Elaboración propia

Se observa que confrontando la información de las Tablas 2 y 3, las mismas características que recibieron pocas indicaciones de concordancia en la Tabla 3, fueron indicadas por la mayoría como poco importantes o indiferentes para el involucramiento del *controller* en la toma de decisiones.

La mayoría dijo que el sentido crítico, la auto disciplina y la apertura a nuevas experiencias y posibilidades son importantes o muy importantes para la participación del *controller* en la toma de decisiones. Mientras que cuando se les preguntó sobre cómo se veían en relación a dichas características, tres encuestados indicaron que no daban importancia en su actuación a lo que se refiere al sentido crítico y la auto-disciplina.

Cuando se les preguntó sobre sus acciones en el desenvolvimiento de sus actividades los encuestados indicaron ser pertinentes y persistentes en sus cuestiones, atentos a los impactos que los números pueden causar en el contexto organizacional y económico-financiero del hotel, saber posicionarse en las situaciones de conflicto de intereses y poseer sentido crítico en relación a los análisis y planes de gestión (Tabla 4).

Tabla 4: Resultado referente a las características de comportamiento

	Desacuerdo Totalmente	Desacuerdo Parcialmente	Indiferente	Concuerdo Parcialmente	Concuerdo Totalmente
Yo hago verdaderas preguntas	-	-	-	6	2
Yo pienso en el impacto de los números	-	-	-	1	7
Yo desafío constantemente el análisis y gerencia de los planes	-	-	3	3	2
Yo se cuando pelear y cuando ceder	-	-	1	4	3
Yo soy siempre cuestionando	-	-	-	3	5
Yo no dudo en criticar los planes de gestión y acción.	1	-	1	3	3

Fuente: Elaboración propia

Al cotejar estos resultados con los de Burgess (1996), Zoni & Merchant (2007), Rouwelaar & Bots (2008) y Rouwelaar & Schaepkens (2008) se observa que Brasil sigue la misma tendencia que países como Reino Unido, Hong Kong y Estados Unidos donde el porcentaje de mujeres que actúan como *controllers* de hoteles no supera el 32%. En Estados Unidos y Reino Unido, más del 70% de los *controllers* hoteleros posee formación en contabilidad y más del 70 % de los *controllers* hoteleros de Hong Kong posee formación en hotelería, mientras que el presente estudio muestra que sólo el 12,5% de los encuestados posee formación en hotelería y sólo el 25% en contabilidad.

Esto denota la carencia de formación específica para actuar en el sector, al mismo tiempo que justifica los resultados que apuntan a un menor involucramiento del *controller* en la toma de decisiones.

Además, el presente artículo muestra que sólo el 37,5% de los *controllers* hoteleros de Florianópolis cuenta con más de 10 años de experiencia profesional, mientras que el estudio de Burgess (1996) establece que en los tres países estudiado al menos el 50% de los *controllers* tienen más de 10 años de experiencia profesional. La autora señala que cuando la pregunta se refiere al



tiempo de experiencia en la función de *controller*, al menos el 80% tiene más de 5 años; mientras que el presente estudio evidencia que sólo el 7,5% de los encuestados posee más de 5 años de experiencia en la función de *controller* y que ninguno de ellos posee más de 10 años en la misma.

Estos hechos denotan un cierto atraso en el desarrollo de la función en el sector hotelero de Florianópolis. Por otro lado muestra el estado embrionario de la actividad de *controller* que unido al hecho de que la academia sólo está debatiendo recientemente sobre la contraloría permite concluir en que dicho estado embrionario no puede restringirse al sector hotelero en Florianópolis.

En lo que se refiere a los factores organizacionales y de comportamiento, se observa que de acuerdo con los estudios de Zoni & Merchant (2007), Rouwelaar & Schaepkens (2008) y, especialmente, el de Rouwelaar & Bots (2008), los *controllers* están más involucrados en las decisiones cuando presentan en altos niveles las características de extroversión, originalidad, neuroticismo, adaptabilidad y consolidación. Dichas características son contempladas en el presente estudio en las Tablas 2 y 3; y muestran que los *controllers* o contadores gerenciales de los hoteles en Florianópolis no poseen un grado elevado de involucramiento en la toma de decisiones, pero aún así poseen un involucramiento considerable que se condice con la afirmación de los encuestados, de que la mayoría actúa en línea.

Comparado los estudios, en Italia, la mayoría de los *controllers* está al menos algo involucrado en los procesos decisorios; mientras que en Holanda, específicamente en el área de salud, los *controllers* están directamente relacionados a los factores personales / de comportamientos y los factores organizacionales (descentralización e interdependencias) influyen directamente en su actuación.

Así, la presente investigación está alineada con los resultados obtenidos en el estudio realizado en Italia por Zoni & Merchant (2007) y demuestra que, a pesar de que las cinco condiciones presentadas en el Cuadro 1 no contemplan demasiado el involucramiento en la toma de decisiones, los *controllers* de los hoteles de Florianópolis cuentan con cierto involucramiento en la toma de decisiones y que la cuestión de la descentralización y las interdependencias no representan ninguna influencia en el contexto de la presente investigación en comparación con las investigaciones referenciadas.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Para investigar el problema de este estudio se trazaron objetivos generales y específicos. Así, el objetivo general que consistió en analizar el involucramiento del *controller* en la toma de decisiones en empresas hoteleras, considerando las características y factores que influyen y determinan ese involucramiento, así como los objetivos específicos, fueron rescatados en el análisis de los resultados.

Así, resulta necesario considerar el alcance de los objetivos específicos. El objetivo específico (i), cómo esas características interfieren en el involucramiento del *controller* en el proceso de toma de decisiones, fue alcanzado donde se presentó la perspectiva de los *controllers* respecto de los factores de comportamiento y organizacionales, demostrando menor involucramiento en lo que se refiere a los factores de comportamiento.

El objetivo específico (ii): cuáles son las relaciones entre esas características y cómo ellas determinan un mayor o menor involucramiento del *controller* en la gestión y toma de decisiones de las entidades, fue alcanzado cuando la investigación demostró que las características como la auto disciplina, el sentido crítico y la receptividad a nuevas experiencias, así como la habilidad de trabajo en equipo, el pensamiento estratégico y la habilidad informática, son consideradas determinantes para una mayor participación del *controller* en el proceso decisorio, en las empresas hoteleras de Florianópolis.

Al lograr los objetivos específicos fue posible alcanzar el objetivo general y, alcanzando este último, se responde a la pregunta del problema de investigación: ¿Cuáles serán los factores y características que interfieren en el involucramiento del *controller* o contador gerencial en la toma de decisiones de las organizaciones hoteleras de Florianópolis?

Respecto de los resultados, se observa que el presente estudio contribuye al esclarecimiento de dichas funciones dentro de las entidades del sector hotelero, ya que traza un perfil del *controller* y su respectivo involucramiento en la toma de decisiones.

En cuanto a los factores organizacionales y de comportamiento que definen el mayor o menor involucramiento en la toma de decisiones, la presente investigación muestra la necesidad de trabajar dichas cuestiones junto a esos profesionales, ya que al comparar los resultados de este estudio, queda claro el escaso compromiso del *controller* o contador gerencial en la toma de decisiones.

La presente investigación permite concluir que el estado embrionario de la actividad de *controller*, unido al hecho de que la academia ha abierto el debate sobre la contraloría recién en los últimos años, permite decir que dicho estado embrionario no se restringe sólo al sector hotelero en Florianópolis.

Así, el presente trabajo presentó una limitante en lo que se refiere a la amplitud de sus consideraciones, ya que se restringió a *controllers* de hoteles de Florianópolis y también en relación al foco del estudio, que versó exclusivamente sobre el involucramiento en la toma de decisiones.

Frente a lo expuesto, se sugiere para futuros trabajos la reproducción de éste en un contexto más amplio, que alcance no sólo a los hoteles sino a otros sectores de la economía así como la extensión a otras regiones para obtener información macro que permita una mayor inferencia acerca de los

resultados. Además se sugiere que el estudio sea enfocado sobre otros aspectos que involucren la actuación del *controller* a fin de comparar los diferentes perfiles del *controller* y sus diferentes competencias y actuaciones.

**Agradecimientos:** Al Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico Tecnológico (CNPq) que financió esta investigación, a través del Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC) de la Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); y otros académicos que han contribuido a la realización de esta investigación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, L. B; Parisi, C; Pereira, C.A.** (2001) "Controladoria". In: Catelli, A. (Coord.) Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica, Atlas, São Paulo, pp. 343 -355
- Anthony, R. N; Govindarajan, V.** (2001) "Sistemas de controle gerencial". Atlas, São Paulo
- Associação Brasileira da Indústria de Hotéis de Santa Catarina** (2010) Disponível em: <<http://www.abih-sc.com.br/>> Acesso em: 30 mai. 2010
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D; Kaplan, R.S; Young, S.M.** (2000) "Contabilidade gerencial". Atlas, São Paulo
- Bramseman, R.** (1980). "Handbuch Controlling: Methoden und Techniken". MSG, München.
- Burgess, C. L.** (1996) "A profile of the hotel financial controller in the United Kingdom, United States and Hong Kong". International Journal Hospitality Management, 15, (1): 19 – 28
- Colton, S.D.** (2001) "The changing role of the controller". Journal of Cost Management. 6 (November – December): 5-10.
- Cooper, R.** (1996) "Look out management accountants". Management Accounting, 77, (6): 35-41
- Friedman, A.L; Lyne, S.R.** (1997). "Activity-based techniques and the death of the bean counter", The European Accounting Review; 6 (1): 19-24
- Garrison, R. H., Noreen, E. W.** (2001) "Contabilidade Gerencial". LTC, Rio de Janeiro
- GIL, A. C.** (2002) "Métodos e técnicas de pesquisa social". Atlas, São Paulo
- Hahn, D., Hungenberg, H.** (2001)"Puk-Wertorientierte Controllingkonzepte". Verlag Vahlen, Wiesbaden.
- Henning, D. A.; Moseley, R. L.** (1970) "Authority role of a functional manager: accountants and controller". The Accounting Review, 52 (3); 578-597
- Hesford, J. W., Lee, S., Stede, W.A. V., Young, S. M..** (2007) "Management accounting: A bibliographic study". Handbook of Management Accounting Research. Elsevier, São Paulo
- Horvath, P.** (2006)"Controlling". Verlag Vahlen, München
- Indejikian, R.J; Matějka, M.** (2006) "Organizational slack in decentralized firms: The role of business unit controllers". The Accounting Review, 81 (4); 849-872
- Jablonski, S.F; Keating, P.J; Heian, H.J.B.** (1993) "Business advocate or corporate policeman? Assessing your role as a financial executive". In: The Financial Executives Research Foundation. Morristown N.J.

- Järvenpää, M.** (2007) "Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed". *European Accounting Review*, 16 (1): 99-142
- Kaplan, R.S.** (1995) "New roles for management accountants". *Journal of Cost Management* 9(4): 6-13
- Küpper, P.** (2005) "Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente". MSG, Berlin
- Loomis, C.J.** (1999) "Lies, damned lies, and managed earnings" *Fortune*, 140(3): 74-92
- Lyne, S.R; Friedman, A.L.** (1996) "Activity-based techniques and the 'new management accountant'". *Management Accounting*, 6(1): 19-44
- Lunkes, R J., Schnorrenberger, D.** (2009) "Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão". Atlas, São Paulo
- Mann, R.** (1973) "Die Praxis des Controlling". MSG, München.
- Marconi, M. A.; Lakatos, E. M.** (2007) "Técnicas de pesquisa." Atlas, São Paulo
- Maas, V.S.** (2006) "The effect of controller involvement in management performance measurement system game". Dissertation at University of Amsterdam, Amsterdam
- Mosimann, C. P., Fisch, S.** (1999) "Controladoria". Atlas, São Paulo
- Nascimento, A. M., Reginato, L.** (2007) "Controladoria: um enfoque eficácia organizacional". Atlas, São Paulo
- Peleias, I. R..** (2002) "Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões". Saraiva, São Paulo
- Reichmann, T.** (2001) "Controlling und Managementberichten". MSG, München.
- Richardson, R. J.** (2007) Pesquisa social: métodos e técnicas. Atlas, São Paulo
- Rouwelaar, H. T., Schaepkens, F.** (2008) "More effective by involvement in management: An empirical study about Dutch Financial Controllers working in the Health care sector". *Financial Controllers in Health Care*, Breukelen
- Rouwelaar, H. T., Bots, J.** (2008) "Business unit controller involvement in management: An empirical study in the Netherlands". *Financial Controllers in Health Care*, Breukelen
- Sapena, P. A; Martin, A. U; Ripoll, V.** (2005) "Sistemas de información de contabilidad de gestión: Una aplicación en hoteles de 4 y 5 estrella de la comunidad valenciana." *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 10(1): 25-40
- Sathe, V.** (1978) "Who should control division controllers?" *Harvard Business Review* 56(5): 99-104
- Sathe, V.** (1982) "Controller involvement in management". Prentice-Hall, Englewood Cliffs N. J.
- Schmidt, P., SantoS, J.L.** (2006) "Fundamentos de controladoria". Atlas, São Paulo
- Siegel, G., Kulesza, C.** (1996) "From statement preparer to decision-support specialist: The coming changes in management accounting education". *Management Accounting* 77 (January): 43-47
- Siegel, G; Sorensen, J.E.** (1999) "Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession." Institute of Management Accountants, Montvale NJ
- Siegel G.** (2000) "Business partner and corporate cop: Do the roles conflict?" *Strategic Finance*, 82(3): 89-91
- Siegel, G., Sorensen, J. E; Richtermeyer, S. B.** (2003). Are you a business partner? *Strategic Finance* 85(3) (October): 1-5

- Simon, H.A; Kozmetsky, G; Guetzkow, H; Tyndall, G.** (1954) "Centralization VS decentralization in organization the controller's department, The Controllershship Foundation, New York
- Skousen, K. F.; Zimmer, R. K.** (1970) "Controllershship obsolescence. Fact or fiction". *Management Accounting* 51, (12): 20-23
- Strikwirda, H.** (2002) "Kerncompetent of universele adviseur?" *Controllers Magazine* 5(6): 33-39
- Vaivio, J; Kokko, T.** (2006) "Counting Big: Re-examining the Concept of the Bean Counter Controller". *The Finnish Journal of Business Economics* 55 (1): 49 - 74
- Weber, J.** (2004)"Einführung in das Controlling". Schäffer Poeschel, Nördlingen
- Welge, M. K.** (1988)"Controlling". Schäffer, Stuttgart
- Williams, K.** (2000) "Are controllers really becoming business partners?" *Strategic Finance* 81 (11): 25-26
- Yazdifar, H; Tsamenyi, M.** (2005) "Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations". *Journal of Accounting & Organizational Change* 1(2): 180-192
- Zoni, L., Merchant, K. A.** (2007) "Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations". *Journal of Accounting & Organizational Change* 1(3): 29-43

Recibido el 30 de agosto de 2010

Correcciones recibidas el 14 de octubre de 2010

Aceptado el 22 de octubre de 2010

Arbitrado anónimamente

Traducido del portugués