

# Investigación en control de gestión: Una visión subjetiva

Entrevistada:

**Dra. Emma Castelló Taliani**

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad, Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia. Doctora en Ciencias Empresariales por la Universidad de Valencia. Miembro fundadora de la PTFE (Plataforma Tecnológica de Ferrocarriles Españoles). Es miembro de la Junta Permanente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Desarrolla su investigación centrada en las líneas "Sistemas de gestión y de costos basados en las actividades" y "Gestión estratégica de costos".

Ha sido Subdirectora y posteriormente Directora del Departamento Universitario de Ciencias Empresariales. Asimismo, ha sido desde el 2009 hasta 2013, Decana de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Alcalá, España.

Entrevistadores:

**Santiago Augusto Nieves Aynayanque**

Estudiante del séptimo ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Centro Federado de la Facultad de Ciencias Contables. Miembro del área de Finanzas de la revista Lidera

**Katherine Milagros Arángo Saenz**

Estudiante del séptimo ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del área de Auditoría y Control Interno de la revista Lidera.

**Flor de María Olivera**

Estudiante del séptimo ciclo de la facultad de Ciencias Contables en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del área de NIIF de la revista Lidera

En el marco del aniversario de la Facultad de Ciencias Contables, se realizó la conferencia "Investigación en control de gestión: Una visión subjetiva", llevada a cabo por la Dra. Emma Castelló Taliani. Los miembros de Lidera le realizaron una entrevista, donde pudieron conocer más sobre su experiencia profesional y sobre el tema de su exposición.

**Muy buenas tardes, el motivo de la entrevista es abordar el tema que va a exponer en la conferencia: el control de gestión. En primer lugar, nos gustaría que nos pudiera comentar algunos datos sobre su experiencia profesional.**

Bueno, yo tengo un baraje en este ámbito durante muchos años. De hecho, cuando yo inicié mi andadura en la universidad de Valencia en esos años, yo ya me dedicaba a temas de Control de Gestión, creo que mi área de especialidad. En ello, he volcado toda mi dedicación o gran parte de mi dedicación formativa (formación educativa), los cursos que he llevado son generalmente especializados en temas de Gestión, tanto a nivel de licenciatura, como maestría y como en doctorados. También, gran parte de mis trabajos de investigación versan sobre temas de control de gestión; por lo tanto, creo que constituye mi punto fuerte.

**Entonces, ¿qué es lo que le ha motivado para dedicarse al Control de Gestión y no interesarse en otras áreas como tributación?**

Porque siento que es un área que implica un reto, es una parte



de la disciplina contable donde no hay normas; es decir es una metodología. Hay un marco de actuación, pero no existen reglas que puedan ser implantables de una empresa a otra. Por lo tanto, cuando uno habla de sistema de control de gestión hay que acotar muchos conceptos y decir en qué empresas hay que aplicarlo, qué características tiene la empresa, porque no todas son iguales. Entonces, quizá, desde el punto de vista personal, supone un mayor reto y además las otras áreas no me motivaban tanto. Era un tema de motivación personal

**¿En su universidad ha tenido acercamiento con la investigación, no solo en el tema de control de gestión sino también en otras áreas?**

Si cada área tiene al frente una serie de personajes, unas que a lo mejor dirigen un grupo de investigación. Yo dirijo una parte dentro de control de gestión en mi universidad, pero también, por ejemplo, soy responsable de una red de investigación que no tiene nada que ver con el Control de Gestión. Tiene más bien que ver con temas interdisciplinarios.

**¿Cómo transmite esta predisposición a sus estudiantes para que también vayan por el camino de la investigación?**

Es muy difícil, porque la universidad compite con un mercado laboral que es mucho más interesante, tiene efectos inmediatos, el mercado laboral alternativo, no el universitario. Yo creo que es un poco vocacional y si se encuentran alumnos con vocación, de querer dedicarse su tiempo y su vida en la investigación. Aquellos deberían estar preparados a correr una carrera de maratón, y por tanto eso supone que uno se caiga se encuentre solo. Está dispuesto a hacer un sacrificio personal en favor de su universidad o el objetivo que uno persigue.

Evocándonos más al tema de especialización que tiene usted,

**¿qué concepciones se tiene con referente al control de gestión? Usted ha viajado por diferentes países e imaginamos que las concepciones no son las mismas con respecto al que se tiene en su universidad.**

Yo creo que hay un componente cultural que no puede olvidar. Me refiero a cultura-país. Los desarrollos son los avances que se dan en el control de gestión vienen muy marcados por las necesidades de los países. Hay países que tienen más necesidad hacia un cierto ámbito por lo tanto uno encuentra trabajos muy interesantes sobre ese ámbito pero a lo mejor otros ámbitos quedan desentendidos, y no es por una cuestión de falta de rigor si no de interés cultural. De hecho, uno puede revisar la literatura existente que se va publicando en los distintos países y va viendo que la orientación puede ser muy distinta. Viene muy marcado por la necesidad inmediata que se tiene. Pero si el

tema se abordara de forma única no existirían tantas diferencias, desde el punto de vista de la investigación. Digamos que hay gente muy preparada y rigurosa al momento de afrontar la investigación, y me encontrado con esos tipos de personas en distintas partes en las que he viajado.

*Con referente a la entrada de nuevos sistemas informáticos, ¿cómo se ha ido de la mano este con el control de gestión?; es decir, ¿la evolución que esta última ha tenido conforme la tecnología ha ido avanzando?*

Yo soy un poco más crítica con respecto a ello, porque creo que no ha habido un compasamiento entre estos ámbitos. El que presta soporte, digamos, que es el sistema de información (los ERP) y el propio sistema de control de gestión. Quizá porque lo que persigue los sistemas informáticos es dar una cobertura que las empresas necesitan de manera más o menos inmediata y porque los sistemas de control de gestión van más bien a una concepción más que a una identificación inmediata. Entonces las generalizaciones se llevan muy mal con el control de gestión, y eso es lo que necesitan los sistemas de información. Por ello, yo soy un poco más crítica porque hay sistemas de información que han desvirtuado los sistemas de control de gestión de las empresas. Entonces, ha habido empresas que se han tenido que someter, a veces, al sistema de información; por lo tanto han perdido algo de relevancia su control de gestión.

*Respecto al tema de control de gestión y control interno, ¿Cuál es la diferencia entre ambos, o existe congruencia entre ambos términos?*

Yo creo que sí hay unas diferencias, porque el control interno es un sistema en mi modesta opinión, lo que se pretende es garantizar que lo que se hace en el seno de la empresa guarda una serie de normas, de procedimientos, de estipulaciones que se hayan podido fijar, etc. Es decir, lo que busca es garantizar el cumplimiento de una serie de normas de carácter interno.

Sin embargo, el control de gestión no busca eso, lo que busca es aportar con información que ayude a la gestión de la empresa, es decir que oriente en su adopción de decisiones. Tiene un objetivo de control y una perspectiva de control, que es el control presupuestario; pero no es su finalidad, es un medio. Sin embargo, el control interno su finalidad es perseguir un sistema que garantice la calidad de todas las cosas que se están llevando a cabo en el seno de la empresa. Yo pienso que hay divergencias en relación a sus contenidos y por supuesto la denominación, no son idénticos. Yo no diría que ninguna está supeditada a otro, los dos van en paralelo, yo creo que escasas veces llegan a confluir; muy pocas veces, en algunas cosas muy puntuales; sino, están siempre funcionando en vías paralelas. Para mí no tiene conexión.

*¿En ese sentido que otro tipo de control sería recomendable para estar a la mano con el control de gestión, sería recomendable también aplicar el control?*

Yo creo que los dos son absolutamente necesarios, porque cada uno persigue un objetivo, es decir si los dos pretendieran lo mismo, sí que tendríamos que optar por uno o por otro, porque no tiene sentido hacer dos veces lo mismo. Por ello, yo entiendo que los dos son divergentes y a veces complementarios, es

decir lo que no se encuentra en un caso se encuentra en otro sistema. Yo no prescindiría de ninguno de los dos, mucho menos en las grandes empresas, pero creo que con los dos en la empresa puede estar confinando unos como garantía y el otro son los ojos y oídos de la empresa para llevar a cabo el desarrollo de su actividad económica.

*¿Qué problemas ha podido percibir en las empresas al aplicar el sistema de control de gestión?*

Todos los problemas del mundo. Yo diría que hay una serie trazada que ocasiona una cierta reticencia a la implementación del sistema de control de gestión, porque si bien es cierto que siempre estamos insistiendo en la importancia de los sistemas

**“Los desarrollos son los avances que se dan en el control de gestión vienen muy marcados por las necesidades de los países. Hay países que tienen más necesidad hacia un cierto ámbito por lo tanto uno encuentra trabajos muy interesantes sobre ese ámbito pero a lo mejor otros ámbitos quedan desentendidos, y no es por una cuestión de falta de rigor si no de interés cultural.”**

control de gestión, y muchas veces las empresa se muestra ciertamente reacia, porque a veces las empresas quieren soluciones rápidas inmediatas y esto no es como cuando uno tiene un dolor de cabeza, un poco de fiebre se toma un antiestamínico y se le va. Esto es qué vamos hacer en la empresa, cuáles son sus necesidades y a partir de allí diseñar un sistema de control de gestión. Hay empresas, quizá las más pequeñas, que no tienen esa paciencia. No tienen esa

especie de tesón o empeño en vamos ver si vamos a implantar un sistema de gestión y si funciona; no existe.

En otros casos, es porque piensan que con lo que hacen en ese momento, no es necesario que nadie venga de afuera o de dentro y que les diga lo que tienen que hacer; ya llevan muchos años de experiencia. Su olfato aparentemente les permite orientar a la empresa, cuando realmente el olfato no es nada más que una intuición o una bola de cristal, por lo tanto puede ser cualquier cosa.

En otras ocasiones porque resulta complejo implantar un sistema de control de gestión, aquí sí que es importante no solamente el tamaño de la empresa, sino también la diversificación. Esto complica mucho la implantación del sistema de control de gestión y provoca que las empresas que hayan iniciado la implantación de sistemas, a medio camino lo abandonen porque es como si fuera una tarea absolutamente inalcanzable con un objetivo que uno no sabe bien dónde regular. Por eso decía, yo encuentro en mi modesta opinión, muchas reticencias a veces a la implantación de los sistemas de control de gestión. Dicho esto, creo que a veces no están bien orientadas las empresas, creo a veces pretenden implantar sistemas que no son los adecuados, están muy por encima de sus necesidades y, en otras ocasiones, es que los sistemas no dan una respuesta adecuada a la empresa, porque lo que se pretende es implantar algo que ya está hecho. Entonces en un caso por exceso y en el otro caso por defecto, al final el sistema de control de gestión se encuentra con muchas deficiencias.

*¿Qué recomendaciones usted aconsejaría para que las empresas logren la eficiencia de sus operaciones, desde el punto de vista del control de gestión?*

Eficiencia, pues este es tan complejo como hablar de competitividad en las empresas. Estas deben ser competitivas, digamos que el objetivo de la eficiencia está marcado fundamentalmente porque tienen que ser competitivas y eso les deben llevar a que deben emplear sus recursos lo mejor posible o de la forma más óptima. Claro eso es uno de los

objetivos que persigue el sistema de control de gestión y para eso ha ido apareciendo ciertamente herramientas. Igual que el control de gestión no da la solución, el control de gestión es un sistema de diagnóstico. Entonces sí que tenemos distintas técnicas que nos ayudan a decir: mira que mi problema que hay es otro. La respuesta no es la misma en cualquier empresa, porque no solamente se trata de cambiar una configuración de una máquina; por decir en una empresa industrial. Hay que ver cómo reacciona todo lo que conlleva esta máquina, cómo reacciona el ser humano, los directivos, los proveedores, los clientes; es decir, hay mucho factor que interfiere a la hora de llevar a cabo el análisis de eficiencia o de competitividad y eso es lo que resulta tremendamente complejo, el tratar de identificar cómo llevarlo a cabo.

Nos podría comentar un poco más acerca de las técnicas que Ud. menciona, para poder identificar esos factores y lograr que las empresas tengan éxito en la eficiencia de las operaciones.

Por ejemplo, vamos a ver, yo puedo realizar un análisis de eficiencia basado en la técnica del *Activity Base Costing* o *Activity Base Management*, en este caso lo que yo pretendo es centrar bien los costos en las actividades y dentro de las actividades en los procesos. Por lo tanto, lo que yo tengo en adición. En este caso, es en qué medida mejorar una actividad afecta a que otra actividad no sea lo provechosa que cabría desear o está provocando interrupciones porque tienen ritmos de trabajo distintos; es decir, esto es lo que permite diagnosticar el ABM. Una vez diagnosticado, una vez identificado dónde reside el problema, hay que buscar la solución, ¿dónde? a veces es una solución tan sencilla como cambiar una distribución de una serie de elementos que hay en una actividad. Otras veces la solución es mucho más compleja, como un BPR, una reingeniería de procesos. En otros casos, la limitación puede ser el factor humano que desconoce absolutamente lo que tiene que hacer; puede ser una empresa que a lo mejor está constantemente provocando rotaciones en su factor humano; a eso me refiero, que la técnica identifica dónde puede estar el foco del problema pero no labora una solución.

Control de gestión lo que sí nos dice es cuáles pueden ser los parámetros que deberían ser objeto de mejora. Entonces hay que mejorar el tiempo, la cantidad, el tiempo que demora un producto, el tiempo de respuesta a un cliente. Es decir, lo que permite identificar el control de gestión es dónde está el problema y cuál es el indicador que nos permite efectuar esa mejora. Pero lo que hay en el medio no lo da el control de gestión eso se supone que es la labor de los responsables de la empresa.

#### **En todo caso, la contabilidad ¿Qué rol cumple en la implementación de un sistema de control de gestión?**

Si como contabilidad estamos hablando de contabilidad financiera, prácticamente muy poca. Si como contabilidad estamos hablando de sistemas de información contable, todas, porque al final el sistema de control de gestión no deja de ser un sistema de información dentro del ámbito de las ciencias contables. Control de gestión cada vez está más alejado de la contabilidad financiera porque cada vez está quedando más de manifiesto que la información que aporta, que sin duda es importante e interesante, que son datos eminentemente financieros, de gastos e ingresos, de alguna partida o un concepto más, cada vez está dando una respuesta mucho menos satisfactoria a las necesidades de gestión de la empresa. Entonces hay que buscar variables de corte cuantitativo no financiero y de corte cualitativo. Ahí la contabilidad financiera tiene muy poquito que aportar; es un sistema de información, no olvidemos que la contabilidad de gestión es un sistema de información complementario de la contabilidad financiera que cada uno persigue un objetivo distinto. ¿Qué las dos tienen cierta relación? Sí.

#### **¿Qué beneficios genera la aplicación de un concepto sistémico de un no sistémico?**

Cuando el comandante de una aeronave se sube a la nave, él no puede visualizar lo que hay a su alrededor y se tiene que guiar por indicadores que indican cómo están los motores a la hora de despegar o aterrizar. Eso es el control de gestión, es un sistema de pilotaje que al menos le permite tener al empresario o empresaria o al responsable de una empresa una forma de visualizar una empresa de forma inmediata. Le detecta dónde están los problemas lo que va bien y dónde puede haber problemas a medio-corto plazo, es una herramienta extraordinaria para para orientar las aspiraciones de la empresa.

#### **Usted ha mencionado un término de implantación y otro término de implementación, nos podría decir, más o menos, ¿cuándo se aplica cada término? quizá graficarlo a través de un ejemplo.**

Los dos yo los utilizo de forma indistinta, o sea que para mí implantar o implementar es lo mismo. Es verdad que a veces implantar algo puede ser algo que te venga absolutamente dado desde afuera y nada más, e implementar requiere de una acción. Pero para mí no son definitorias las diferencias, para mí implantar e implementar son lo mismo. Y es verdad que en la doctrina, la forma de hablar de los países que somos latinos, que utilizamos la lengua española, sí que puede haber pequeñas diferencias pero de contenido no, es una cuestión de forma.

#### **Para finalizar, hablando de los beneficios pero a términos de micro, mediana y grandes empresas, ¿cuáles serían los beneficios de estas empresas debido a la gran diversificación?, entonces, ¿cómo podría una mediana empresa implementar este sistema de control de gestión para sacarle el mayor provecho posible?**

Coincidió plenamente en que las realidades son muy distintas, entre las medianas y grandes se aproximan más, las pequeñas son otro mundo. Las medianas y grandes si no tienen un sistema de control de gestión yo veo muy difícil que puedan sobrevivir porque el tamaño y diversidad de actividades, mercados y productos con los que llevan a cabo su actividad económica, si no fuera por un sistema de control, yo creo que sería absolutamente ingobernable. De hecho, hay empresas que crean departamentos de control de gestión o control.

Sin embargo, el problema de la pequeña empresa es que no sabe algo tan sencillo cuanto le cuesta algo, intuye, intuye cuanto le puede costar en sí. Lo que hacen es agregar su estructura de gastos y lo divide entre sus productos obtenidos, que a veces no tiene nada que ver unos con otros, y calcula una especie de costo medio. ¿Cuál sería un beneficio inmediato que sacarían?, al menos le permitiría sin sofisticación posibilitar el conocimiento de cuál es el costo de un producto, cliente o cualquier objetivo de coste que pudiera ser, digamos, relevante para tomar decisiones porque este sitio es para decidir ¿en qué? si la política de precios es adecuada, si los competidores cuando bajan los precios responden a unas medidas mínimamente razonables o lo que están practicando es algo extraño, algo que no se nos tendríamos que someter. Da información para que puedan tomar decisiones. ¿Por qué digo que tiene una ventaja que no se aprovecha?, y es que son bastante sencillas para aplicar un sistema de control de gestión digamos que tienen las ventajas que las grandes no tiene. Las pequeñas están mucho más focalizadas a veces, empresas pequeñas con 2 o 3 empleados, pues ahí el control de gestión puede ser muy fácil, puede ser fácil su diseño y su utilización. Yo creo que en ocasiones las pequeñas empresas que se han acercado a personas sean del ámbito que sean, consultores, profesores, etc. en definitiva están colocando un sistema de control de gestión que a veces no entenderán. A veces no es darle formación es tratar de aproximar lo que desconocen a una estructura formalizada. Entonces, yo sí creo que existen más ventajas muy notables en las pequeñas empresas pero, lamentablemente, a lo mejor no transmitimos bien la información o lo que pretendemos hacer es no echarle cuadro.