

Control de gestión en la cadena de valor y los aportes de la contabilidad de gestión: estudio de caso de una compañía colombiana*

SICI: 0123-1472(201301)14:34<245:CGCVAC>2.0.TX;2-Y

Jorge Suárez-Tirado

Contador público, magíster en administración (C), Universidad Nacional de Colombia. Docente tiempo completo, Universidad Santo Tomás.

Correo electrónico: jorge.suarez@usantotomas.edu.co

* Artículo derivado de la ponencia *Control de gestión en la cadena de valor*, presentada en el Seminario Internacional de Contabilidad de Dirección, realizado los días 7 y 8 de septiembre de 2012, en la Universidad de Barcelona.

Solamente se garantiza un proceso fluido sin obstáculos de la actividad productiva conforme a los objetivos de la dirección empresarial, cuando se consiga controlar contablemente la múltiple actividad en todos los sectores de la empresa. La contabilidad de la empresa realiza esta función. Al mismo tiempo constituye, como instrumento de control de la actividad productiva, un instrumento de dirección, ya que la dirección de la empresa se basa para sus decisiones de política empresarial ampliamente en los resultados de la contabilidad, que dejan entrever el proceso productivo y permiten en consecuencia su dominio y dirección.

Erich Gutemberg, 1964, p. 161

Resumen El presente artículo tiene como fin describir algunas formas de realizar control de gestión en la cadena de valor. A partir del examen de bibliografía asociada con el tema y de un estudio de caso de tipo experimental en una compañía colombiana, se pone de manifiesto la importancia del análisis de la cadena de valor en entornos económicos de globalización, comercio internacional y exigencia permanente de mejoras en competitividad y productividad, para concluir que este tipo de análisis resulta fundamental para comprender el funcionamiento de las unidades económicas y aporta al alcance de los fines organizacionales, todo ello con base en información proporcionada por la contabilidad de gestión. El trabajo concluye que hay diferentes alternativas para realizar mejoras en la cadena de valor como las alianzas estratégicas, los cambios en la logística, el *outsourcing* y los indicadores de desempeño, entre otros. Las medidas que se tomaron en la compañía objeto de análisis permitieron reducir los costos, mejorar el servicio al cliente, gracias a la oportunidad en la entrega y a la disponibilidad de mayor cantidad de producto para cumplir los pedidos en la ciudad de Bogotá, situación

que permitió fortalecer la imagen de la compañía que perciben sus clientes.

Palabras clave autor Cadena de valor, control de gestión, cadena de suministro, *outsourcing*, logística.

Palabras claves descriptor Cadena de valor, contabilidad de gestión, Subcontratación, logística empresarial, indicadores de gestión, Bogotá (Colombia).

Códigos JEL M11 M41

Management Control in the Value Chain and the Contributions of Management Accounting: A Case Study on a Colombian Company

Abstract The present paper outlines some ways of exercising management control in the value chain. Based on an overview of related bibliography and an experimental case study in a Colombian company, the paper will show the importance of value chain analysis in economic environments dealing with globalisation, international trade and the permanent demand for improvements in competitiveness and productivity. It will then show that this type of analysis is paramount for understanding the way economic units work and it contributes to the achievement of organisational aims, all based on the information provided by management accounting. As a conclusion, it will be noted that there are different alternatives for achieving improvements in the value chain such as strategic alliances, logistic changes, *outsourcing* and performance indicators, among others. Measures taken by the studied company allowed them to reduce costs and improve customer service due to promptness in delivery and a larger availability of the product so as to comply with all requests in the city of Bogotá, a situation that strengthened the company's image in the eyes of clients.

Key words author Value Chain, Management Control, Supply Chain, Outsourcing, Logistics.

Key words plus Value chain, accounting of management, outsourcing, business logistics, indicators, Bogota (Colombia).

Controle de gestão na cadeia de valor e aportes da contabilidade de gestão: estudo de caso de uma companhia colombiana

Resumo Este artigo tem por fim descrever algumas formas de realizar o controle de gestão na cadeia de valor. A partir da revisão da bibliografia associada com o tema de um estudo de caso de tipo experimental em uma companhia colombiana, exprime-se a importância da análise da cadeia de valor em ambientes econômicos de globalização, comércio internacional e exigência permanente de melhoramento da competitividade e produtividade para concluir que este tipo de análise resulta fundamental para compreender o funcionamento das unidades econômicas e proporciona o alcance dos propósitos organizacionais, todo isso com base na informação fornecida pela contabilidade de gestão. O trabalho conclui que tem diferentes alternativas para realizar melhoramento na cadeia de valor como as alianças estratégicas, as mudanças na logística, o *outsourcing* e os indicadores de desempenho, entre outros. As medidas tomadas na companhia objeto de análise permitiram reduzir custos, melhorar o serviço ao cliente, graças à oportunidade na entrega e disponibilidade de maior quantidade de produto para cumprir os pedidos na cidade de Bogotá, situação que permitiu fortalecer a imagem da companhia que percebem os clientes.

Palavras-chave autor Cadeia de valor, controle de gestão, cadeia de suprimentos, *outsourcing*, logística.

Palavras-chave descritor Cadeia de valor, gestão de contabilidade, Outsourcing, logística empresarial, indicadores de gestão, Bogotá (Colômbia).

Introducción

Desde los 70, la economía internacional ha evolucionado en un proceso combinado de deslocalización —*offshoring*— y externalización —*outsourcing*—; por ejemplo, en busca de reducir costos y aumentar su competitividad, algunas fábricas de Estados Unidos se han trasladado hacia otros países como México, Filipinas y el Este Asiático (Gereffi, 2011, p. 45). Estos cambios generados por la dinámica económica se han acompañado del surgimiento de nuevos conceptos como cadena de valor, competitividad y productividad (Machado, 2002, p. 195). La competitividad se puede entender como el grado en que una empresa participa en el mercado satisfaciendo las necesidades de sus clientes internos y externos —eficacia, eficiencia, efectividad— (Mayo-Alegre, Loredó-Carballo & Reyes-Benites, 2009).

En 1985, Michael Porter publicó *The competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, su obra sobre la ventaja competitiva en la cual hacía referencia a la competencia entre industrias, y expuso por primera vez el tema de la cadena de valor. Más adelante, en el libro *Ser competitivos*, se vuelve a referir al mismo, dividiendo la cadena de valor en actividades primarias y actividades secundarias o de apoyo, considerando que la creación de valor que realiza una empresa se puede medir por la cantidad de dinero que están dispuestos a pagar los clientes por los bienes o servicios que esta ofrece y que se es rentable cuando el valor creado está por encima de los costos incurridos para generarlo (Porter, 2003, p. 82).

A inicios de los 90 del siglo XX, se generaliza el uso del término *globalización*, entendido

como el proceso social y económico de apertura de las economías locales hacia el mercado internacional, con el fin de favorecer la libre circulación de bienes, servicios y recursos financieros. En el contexto actual de globalización, acuerdos comerciales de libre comercio e intensificación de la actividad mercantil global, fundamentada en el intercambio de bienes y servicios, es requisito de las empresas contar con adecuados canales y redes de comunicación y distribución que tengan bajo costo y con esto favorecen la competitividad que es inherente a este tipo de mercados (Cheín, Jiménez & Martínez, 2012, p. 4).

El escenario económico mundial muestra cada vez más que todas las organizaciones que procuran permanecer en el mercado precisan adaptarse a nuevas tecnologías, nuevos ambientes de trabajo, en busca de la calidad del producto, servicio al cliente, reducir el tiempo de industrialización, para proporcionar comodidad, seguridad y precio accesible (Bertollo, Guth, Marostica, Lima & Araujo, 2012, p. 4), factores determinantes en el posicionamiento de los bienes y servicios en los mercados.

Benjamín Coriat (1992) se refiere a las innovaciones en la organización Toyota iniciadas en los años 50 del siglo anterior, en particular en los aspectos logístico, planificación de fabricaciones y asignación de tareas en puestos de trabajo; los pilares de estos cambios fueron y siguen siendo la producción en el momento preciso y la autoactivación de la producción, elementos básicos del sistema Justo a Tiempo. A lo anterior se llegó cambiando las lógicas de producción fordista y tayloriana, basadas en la producción estandarizada con re-

ducción de costos por aumento en la cantidad producida, por un sistema competitivo basado en la diferenciación para responder a la necesidad de producir pequeñas cantidades de muchos modelos, es decir, al flexibilizar el sistema de producción.

Cerca de 1996, la era de la ingeniería de la información se convierte en un *boom* total y en los negocios se vuelven comunes el uso de internet, la realización de operaciones de comercio electrónico, el empleo de nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC), asociadas con su cadena de suministro como requerimientos de la demanda, los canales de logística, los niveles de inventario en tránsito y proveedores, así como fabricantes que pueden producir en masa productos personalizados. Con la llegada de las TIC, se han expandido los mercados de bienes y servicios y las compañías a lo largo del mundo se están transformando para tomar ventaja en esta nueva era de cambio tecnológico e incremento de la competencia global. El comercio mundial como porcentaje del producto mundial bruto es ahora dos veces el nivel que fue en los 60 (Siems, 2005, pp. 7-8).

Con base en estas nuevas dinámicas, la tendencia en la economía no es que se presente competencia entre empresas pero sí entre cadenas de valor, ya que estas son vistas hoy como una estrategia comercial para competir en la economía global. Además, las organizaciones en el nivel micro y el sistema económico, desde una perspectiva macro, tienden a organizarse de modo tal que se minimicen los costos de realizar transacciones (Iglesias, 2002, pp. 2-3), para favorecer la eficiencia en el funcionamiento de la economía y los mercados.

En ese sentido y con un enfoque del control de gestión, se considera que la contabilidad de gestión y los sistemas de control han tomado mayor relevancia en los últimos años como resultado de las características inciertas de los entornos y para responder a las necesidades de planificar, gestionar y flexibilizar las actuaciones de los individuos; esto para enfrentar situaciones como la incertidumbre, la creciente competencia y la globalización de mercados (Soldevila, 2001, p. 655). De este modo, para la dirección, la contabilidad se convierte en un factor determinante en las organizaciones, pues potencia los aportes que la información contable realiza a las funciones de control y gestión.

Lo anterior se apoya en Stephen A. Zeff (2008), quien realizó un trabajo sobre los aportes al control de gestión por parte de la Escuela de Negocios de Harvard, al considerar que su esencia fue enfatizar conceptos y el uso de la información contable para la gestión más que para la técnica, es decir, se buscaba ampliar los horizontes de la información contable en la gestión y el control de las organizaciones, mucho más allá que el simple cálculo numérico, para aportar al proceso de toma de decisiones.

Luciano Rosa y Vicente Ripoll (2012, p. 4) sostienen que debido a la complejidad y globalización de la vida económica, principalmente en la economía capitalista en la que se presenta una fuerte competencia empresarial para acceder a la financiación en los mercados de capitales, la contabilidad se convierte en un instrumento que fortalece la credibilidad necesaria de los usuarios; sin embargo, esa información debe ser suficientemente ágil para mantener la competitividad de las empresas.

Además, el contexto de la educación en el nuevo milenio está siendo impactado por fuerzas en los ámbitos económico, político, social, cultural y tecnológico, debido a rápidas alteraciones y presencia de factores como la flexibilidad y las tecnologías de los sistemas de información que afectan estos sistemas.

En la actualidad, los consumidores están exigiendo productos con calidad y a precios bajos; para ello, se debe invertir en tecnologías destinadas a aumentar la producción y reducir los costos; también se requieren sistemas de gestión que ayuden a tomar decisiones a los gerentes, quienes buscan instrumentos que proporcionen información eficaz y segura, y sirvan de soporte a la toma de decisiones; allí la contabilidad se convierte en la herramienta apropiada ya que mediante sus informes y estados financieros, ofrece a los usuarios la información que necesitan, la cual es analizada por el gestor, para verificar la capacidad de la empresa en sus aspectos generales. Las industrias buscan desenvolvimiento y crecimiento, maximizar beneficios y continuidad, aspectos que son afectados por las decisiones gerenciales (Bertollo, Guth, Marostica, Lima & Araujo, 2012, pp. 4-6).

Los anteriores planteamientos ponen de manifiesto la importancia de estudiar con mayor profundidad el tema de la cadena de valor y centra la atención en sus posibilidades y aportes para la competitividad de las organizaciones. El presente artículo tiene como objetivo poner de manifiesto algunas formas de realizar control de gestión en la cadena de valor. En ese sentido, después de esta introducción, a continuación este artículo caracteriza el término *Cadena de valor*, con base en los aportes de dis-

tintos autores, seguido de un apartado sobre el control de gestión en la cadena de valor, termina con un estudio de caso de una empresa comercializadora de llantas y cierra con algunas conclusiones.

Cadena de valor

Antes de empezar a hablar sobre la cadena de valor, resulta pertinente realizar la diferenciación de este término con el de cadena de suministro. Este último se refiere al conjunto de actividades, procesos e información interrelacionados—*concatenados*—que abarca la identificación de productos, la definición del flujo de materiales y las fuentes de los mismos, la información del consumidor final y el sistema de distribución; la cadena de suministro inicia desde los proveedores y termina en el cliente (Schroeder, 2004, p. 202). La cadena de valor va más allá de definir las actividades y los flujos de información y operación, al analizar esas diferentes actividades que componen la cadena de suministro y se centran particularmente en la generación de valor que se obtiene en los diferentes eslabones que conforman la cadena.

Porter (1985) planteó la primera idea de cadena de valor para representar cómo se acumula el valor del cliente a lo largo de una cadena de actividades que conducen a un producto o servicio final; este autor describe la cadena de valor como el proceso interno o las actividades que desempeña una compañía para diseñar, producir, comercializar, entregar y respaldar un producto. También afirma el autor que la cadena de valor de una empresa y el camino en que realiza actividades individuales son un re-

flejo de su historia, estrategia, enfoque para implementar la estrategia y economía subyacente de las actividades propias (IMA, 1996, p. 1).

La cadena de valor se puede concebir como una forma de analizar la actividad empresarial mediante la descomposición de la empresa en actividades, buscando ventaja competitiva precisamente en aquellas actividades que son generadoras de valor. También se considera que la cadena de valor tiene como fin examinar la creación de valor en los ámbitos interno y externo a la organización, hasta llegar al consumidor y a la inversa (Pérez, 2007; Shank & Govindarajan, 1995, p. 66). Esto implica un análisis centrado en los flujos de recursos materiales, financieros, conocimiento e información entre compradores y vendedores (Bolwig, Ponte, Du Toit, Riisgaard & Halberg, 2010, p. 175).

La cadena de valor consiste en "...el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor (diseñar, fabricar, vender y distribuir) que se extienden durante todos los procesos, desde la consecución de fuentes de materias primas para proveedores de componentes hasta que el producto terminado se entrega finalmente en las manos del consumidor" (Shank & Govindarajan, 1995, p. 16).

La cadena de valor también se refiere a la colaboración estratégica entre empresas, para satisfacer objetivos específicos de mercado a largo plazo, que generen beneficios para las partes en todos los eslabones de la cadena; este concepto implica alianzas estratégicas (alianzas horizontales) o redes estratégicas (alianzas verticales) entre firmas de negocios independientes. Esa colaboración estratégica se alcanza mediante redes de organizaciones en las cuales

participan productores, procesadores, distribuidores que aceptan la necesidad mutua de trabajar en busca de objetivos estratégicos e invierten recursos, tiempo y energía, y comparten riesgos así como beneficios. La cadena de valor trabaja desde la demanda y no desde la oferta en busca de satisfacer los requerimientos del mercado mediante la cooperación, comunicación y coordinación; para su éxito, requiere el compromiso de todos los participantes, es sensible a los cambios en las expectativas y necesidades del consumidor, y demanda confianza mutua entre las partes que componen la alianza. Lo anterior permite tomar decisiones de manera conjunta e implica compartir riesgos, beneficios, estructuras de costos, marketing e información organizacional, todo en busca de aumentar la ganancia y competitividad de la cadena (Iglesias, 2002, pp. 3-7).

El concepto de cadena de valor ha ganado popularidad como una etiqueta general para el cuerpo de investigación, debido a que se enfoca sobre la creación de valor y la captura de valor mediante el rango total de posibles actividades de la cadena y productos finales —*bienes y servicios*— (Gereffi, 2011, pp. 37-39).

Porter (2003, pp. 82-86) divide las actividades que componen la cadena de valor en 1) *primarias*, relativas a la creación física del producto, comercialización, distribución, apoyo y servicios posventa —logística interna, producción, logística externa, marketing y ventas, servicio posventa como instalación, reparación, modificaciones, mejoras y gestión del almacén de recambios— y, 2) *auxiliares*, que proporcionan factores de producción e infraestructura necesarios para las actividades primarias

—organización jurídica y contable, gestión de recursos humanos, desarrollo de tecnologías, compras—; en ese mismo sentido se encuentran los aportes de Juan Carlos Mayo-Alegre, Nestor Alberto Loredó-Carballo y Saadia Noemí Reyes-Benítes (2009).

Las actividades creadoras de valor, base de la cadena de valor, tienen dos componentes: uno físico que comprende las tareas físicas requeridas para realizar la actividad y otro de tratamiento de la información que abarca el proceso de captación, tratamiento y transmisión de información necesaria. En ese sentido, John K. Shank y Vijay Govindarajan (1995, pp. 65-66) plantean que el análisis de la cadena de valor es necesario para determinar con exactitud en qué parte se pueden rebajar los costos o aumentar el valor.

Hay tres marcos estratégicos útiles para analizar la cadena de valor: 1) *análisis de la estructura de la industria*, el cual se fundamenta en las cinco fuerzas competitivas del modelo de Porter —empoderamiento de los clientes, empoderamiento de los proveedores, tratamiento de productos o servicios sustitutos, intensidad de la competencia y tratamiento de nuevos participantes—, 2) *competencias centrales* creadas por integración superior de tecnología, recursos físicos y humanos y que representan habilidades distintivas como activos intangibles, invisibles e individuales y capacidades culturales, entre las cuales encontramos la gestión del cambio, la capacidad para aprender y trabajar en equipo) y, 3) *análisis por segmentación*, el cual se puede realizar mediante dos enfoques: i) a partir de variables que caracterizan a los clientes como ubicación geográfica, tipo de organización, ta-

maño de la firma, estilo de vida, género, edad y ocupación y, ii) a partir de variables relacionadas con el producto como tipo de usuarios, uso, beneficios buscados, sensibilidad de precio, competencia y aplicaciones (IMA, 1996, pp. 18-24).

Del mismo modo, la cadena de valor permite reducir los costos de transacción, gracias al compromiso asumido por las partes que la conforman y al intercambio de información y al proceso de retroalimentación que se puede generar con ello.

Al estudiar el caso de China y México y su acceso al mercado de Estados Unidos, Gary Gereffi se pregunta: ¿por qué China ganó la cuota de mercado estadounidense sobre México de manera tan rápida y decisiva? Ello teniendo en cuenta que inicialmente México tenía una mayor participación en este mercado, además de contar con una ubicación geográfica estratégica. La conclusión fue que los costos laborales en China son más bajos que en México; China ha enviado muchas fábricas a Vietnam, Camboya y Bangladesh debido a la escasez de mano de obra.

Lo anterior se complementa con el hecho de que China y sus vecinos del Este Asiático están desarrollando exportaciones de alta tecnología en una forma de integración regional, que se basa en redes complejas de producción para exportación que enlazan corporaciones multinacionales líderes en electrónica, como sus proveedores de primer nivel y fabricantes por contrato. Los patrones de exportación de productos de alta tecnología revelan complementariedad más que competencia entre China y sus mayores socios del Este Asiático como Ja-

pón, Corea del Sur, Taiwán y Singapur (Gereffi, 2011, pp. 50-51).

Se puede concluir que la cadena de valor global se está consolidando a un mayor nivel y las organizaciones que gestionan redes de abastecimiento global operarán en un reducido número de ubicaciones estratégicas a lo largo del mundo; es probable que esto promueva un alto nivel de abastecimiento regional con proveedores ubicados cerca de los grandes centros de consumo en Estados Unidos, Europa Occidental y Este Asiático (Gereffi, 2011, p. 56).

Una vez se ha descrito qué es la cadena de valor y se ha puesto de manifiesto su importante rol para el éxito de las organizaciones en mercados globalizados y competitivos, a continuación se hace referencia a la contabilidad de gestión.

Contabilidad de gestión¹

La contabilidad de gestión se puede entender como una rama de la contabilidad que se preocupa por la captación, procesamiento y emisión de información de carácter interno, que busca principalmente apoyar el proceso de toma de decisiones estratégicas en las organizaciones, así como las actividades de control. En el documento del Institute of Management Accountants, IMA (1996, p. 4), se afirma que la contabilidad de gestión ha sido tradicionalmente considerada como el factor experto sobre análisis de costos, estimación de costos, comportamiento de los costos, análisis de rentabilidad por pro-

1 Apartado construido principalmente a partir del documento *Value chain analysis for assessing competitive advantage*. *Statement of Management Accounting* (IMA, 1996).

ducto, canales de distribución para clientes, análisis en la varianza de los beneficios y análisis financiero.

Desde la perspectiva de la cadena de valor, la contabilidad de gestión juega un rol clave en la determinación de la ventaja competitiva de las organizaciones, ya que permite definir las fuentes de rentabilidad y las posiciones relativas de costos del proceso interno de creación de valor. En busca de este objetivo, resulta vital identificar el proceso de creación de valor de la firma, determinar la fracción del costo total o del servicio atribuible a cada proceso de creación de valor, identificar los inductores del costo para cada proceso y los enlaces entre procesos y evaluar las oportunidades para alcanzar ventajas relativas de costos, además de comprender las relaciones y costos asociados entre proveedores y clientes externos, con el objetivo de maximizar el valor liberado para los clientes y minimizar los costos (IMA, 1996, p. 5).

La contabilidad de gestión contribuye al análisis de la cadena de valor, ya que este último es una parte integral del proceso de planeación estratégica; en ese sentido, el análisis de la cadena de valor es un proceso continuo de reunión, evaluación y comunicación de información para la toma de decisiones empresariales que ayuda a los gerentes a imaginar el futuro de la compañía y a implementar decisiones para ganar ventajas competitivas. Usando el enfoque de la cadena de valor, una empresa va más allá de simples recortes lineales generales e intenta bajar los costos y mejorar la eficiencia dentro de cada proceso de creación de valor; por ejemplo, una compañía puede reducir los costos de

los insumos del proceso, como salarios o compras, o evaluar opciones de hacer o comprar; las compañías también utilizan las buenas relaciones compradores-vendedores para ganar ventajas competitivas en costos, calidad, tiempo, flexibilidad, distribución y tecnología (IMA, 1996, pp. 5-9).

Resulta necesario expresar que la información generada por los sistemas de información de costos es generalmente inadecuada para el análisis de cadena de valor por diversas razones: porque se enfocan en la información interna, enfatizan en los costos de manufactura y asumen que la reducción de costos puede ser encontrada en el proceso de valor agregado, por ejemplo, el precio de venta menos el costo de la materia prima. El enfoque de la cadena de valor abarca datos internos y externos, usos apropiados de los conductores del costo para todos los principales procesos de creación de valor, explota los vínculos a lo largo de la cadena de valor y suministra monitoreo continuo de la ventaja competitiva estratégica de una firma (IMA, 1996, p. 29).

Después de describir brevemente las principales relaciones entre cadena de valor y contabilidad de gestión, a continuación se plantean algunas formas de realizar control de gestión en la cadena de valor.

Control de gestión en la cadena de valor

La gestión se puede entender como la acción social que busca regular el comportamiento de un colectivo social, contando con un conjunto de recursos limitados en el tiempo, espacio,

magnitud y significancia, en busca de fines determinados (Romero, 1998, p. 36). El control es considerado como una función básica de la administración para asegurar que las actividades de la organización se cumplan conforme a lo planeado, estando orientadas hacia el alcance de los objetivos y metas (Dextre & Del Pozo, 2012, p. 5).

El control de gestión se refiere al proceso de retroalimentación que se centra en el control sobre el uso de los recursos y el alcance de los fines organizacionales, con base en información de las áreas financiera, comercial, económica y técnica, y en el análisis de los desembolsos—*costos* y *gastos*— que son consumidos por las diferentes divisiones de una organización, con el fin de identificar los desvíos que se estén presentando en las actividades llevadas a cabo en comparación con el desempeño esperado y, posteriormente tomar decisiones que permitan enfrentar estos desvíos y alinear las acciones con la consecución de los objetivos preestablecidos (Horn-gren, Datar & Foster, 2012).

De esta manera, resulta pertinente concebir el control de gestión en la cadena de valor como el conjunto de acciones encabezadas por la gerencia de las organizaciones, que posterior a la identificación de las actividades que componen la cadena de valor, buscan ejercer control sobre los recursos consumidos en relación con los resultados obtenidos, para generar valor y eficiencia que permitan obtener ventajas competitivas por diferenciación o por costo, lo que facilita la continuidad de la organización en el tiempo. Todo esto se logra a partir de la información que suministra la contabilidad de gestión.

El control de gestión en la cadena de valor es un aspecto que toma gran relevancia en el entorno actual de mercados competitivos en el ámbito internacional. Importantes cambios y nuevas tendencias en prácticas de gestión es probable que hagan las compañías más eficientes y marquen el comienzo en un medio ambiente global de negocios más competitivo que contribuya a que las naciones mejoren su desempeño macroeconómico (Siems, 2005, p. 7).

Formas de realizar control de gestión en la cadena de valor

Una de las formas de realizar control de gestión en la cadena de valor es el uso de tecnologías, ya que estas afectan la parte física y el manejo de la información. Algunos impactos de las TIC, que pueden ser vistos como aportes al control de gestión en la cadena de valor, son los modelos de planificación, programación automática de la mano de obra, diseño asistido por computador, investigación electrónica de mercados, compra en línea de piezas, automatización de almacenes, producción flexible, tratamiento automático de pedidos, *telemarketing*, terminales externos para vendedores, servicio a distancia, programación por computador de las rutas de servicio (Porter, 2003, p. 87).

Las tecnologías presentadas en el párrafo anterior se relacionan con actividades que componen la cadena de valor de las organizaciones y aportan a la producción y comercialización de bienes o prestación de servicios de manera oportuna y eficiente; con ello se busca satisfacer de mejor manera las necesidades y expectativas de los clientes, además de contribuir al control y adecuado manejo de los inventarios

y los recursos, y generar información oportuna que permita la retroalimentación.

Otra forma de realizar control de gestión en la cadena de valor es mediante las alianzas estratégicas. Estas últimas son acuerdos entre dos o más organizaciones que se unen para compartir capacidades y/o recursos, sin necesidad de fusionarse, para desarrollar actividades que fortalezcan sus ventajas competitivas; las ventajas que brindan los convenios de este tipo son eficacia para la empresa, distribuir mejor los recursos, disminución en costos de producción, reducción de riesgos, difusión de tecnología, infraestructura y experiencia. Las alianzas presentan algunos riesgos de comportamiento oportunista, culturales —pérdida de identidad y filosofía de gestión— y competitividad —por descuidar aspectos que son la fortaleza de la compañía con la cual se realiza la alianza— (Cheín, Jiménez & Martínez, 2012, pp. 10-11).

Alfredo Esteban Barreiro-Noa (2010) propone algunos de los pasos para un adecuado uso de la cadena de valor partiendo de los costos, que se enumeran a continuación: 1) identificar la cadena de valor de la firma y hacer un seguimiento a los costos asociados con las actividades (costos ABC), 2) establecer los direccionadores del costo hacia las actividades generadoras de valor, 3) analizar los costos de las actividades que componen la cadena de valor, 4) identificar las cadenas de valor de la competencia y determinar los costos relativos así como el origen de las diferencias en costos con la firma, 5) implementar una estrategia que permita reducir los costos mediante el control de los direccionadores del costo y 6) comprobar

que las reducciones de costos se pueden mantener en el tiempo.

De lo anterior se puede inferir que el control de gestión en la cadena de valor permite identificar ventajas competitivas, gracias al mejor control de los costos con respecto a los competidores y a la reconfiguración de la cadena, es decir, a la identificación de las actividades en las que se puede aumentar el valor o reducir los costos (Sandrea & Boscán, 2004, p. 340).

Así mismo, algunas herramientas de control como la conexión entre actividades operativas, la puntualidad en las entregas, la eficiencia en la logística y el enlace entre la cadena de valor de la empresa con la de los proveedores y distribuidores (Porter, 2003, pp. 84-85), buscan reducir tiempos y mantener costos bajos, diseños novedosos, excelente acabado, buen servicio al cliente y soporte posventa; los nexos con proveedores —optimizar calidad de materia prima, entrega oportuna, bajos costos—; vínculos con canales de distribución —fácil acceso a producto y servicio posventa—; control de calidad en todas las etapas del proceso productivo (Sandrea & Boscán, 2004, p. 345). Esto último se relaciona con la cooperación interempresarial o la solidaridad productiva mediante redes de empresas que trabajan en conjunto y comparten información (Iglesias, 2002, pp. 4-6).

El adecuado gobierno constituye otro aporte en una cadena de valor; este se refiere al proceso de ejercer control a lo largo de la cadena mediante la especificación de qué tipo de producto necesita ser suministrado, por quién, qué cantidad y cuándo, cómo debería ser producido y a qué precio. También se pueden realizar cambios en la cadena de valor, como la

inclusión de nuevos participantes, continuar la participación bajo nuevas condiciones —nuevas exigencias de calidad, entrega— o expulsión de participantes (Bolwig, Ponte, Du Toit, Riisgaard & Halberg, 2010, pp. 176-186).

Igualmente, los indicadores de desempeño son un instrumento muy útil en el control de gestión y se fundamentan en un conjunto de mediciones que buscan comparar los resultados esperados conforme a la función de planeación, con los resultados realmente obtenidos, es decir, con el desempeño efectivo derivado de las decisiones tomadas principalmente por los gerentes, para tomar medidas correctivas que permitan alinear las acciones en la organización en busca de las metas anheladas.

La mayor parte del comercio internacional se realiza vía marítima, motivo por el cual los puertos son un factor estratégico; de allí la relevancia de contar con medidas para realizar un control de gestión sobre los sistemas de comunicación y medios de transporte en el comercio internacional. En ese sentido, del transporte como elemento central en la cadena de valor se espera que sea frecuente, rápido, fiable, seguro y a bajo costo (Cheín, Jiménez & Martínez, 2012, pp. 7-9). En muchas industrias, el movimiento físico de materias primas, componentes y productos a lo largo de la cadena de suministro de las firmas puede abarcar una parte importante del costo total de los bienes; para enfrentar esta situación se presentan acuerdos formalizados de transporte, redes de telecomunicaciones y sistemas de información integrada (Siems, 2005, pp. 6-7).

Con respecto a la gestión de la demanda, el monitoreo de ventas en tiempo real debería

ayudar a los productores a acercar más la salida de producción con las ventas reales; el promedio en el nivel de inventarios debería ser permanentemente bajo, conforme los nuevos sistemas de información ayudan a mover las cosas correctas al lugar correcto y en el tiempo correcto; los costos logísticos deberían ser bajos, ya que las mercancías se envían de manera más eficiente a lo largo de la cadena de suministro y por último, los costos de obtención deberían ser bajos cuando las firmas utilizan sistemas de pagos que ayudan a eliminar papeles de trabajo y racionalizan el flujo de efectivo (Siems, 2005, p. 10).

En el presente apartado se han descrito algunas formas de realizar control de gestión en la cadena de valor. A continuación, se realiza un estudio de caso descriptivo en una empresa colombiana.

Estudio de caso²

En la literatura contable, el estudio de caso se utiliza para hacer referencia a estudios de la disciplina que se realizan en el entorno práctico; de manera general, esta herramienta metodológica se aplica a una sola unidad objeto de análisis. Los tipos de estudio de caso pueden ser descriptivos, ilustrativos, experimentales, exploratorios y explicativos. Conforme a esta clasificación, en el presente trabajo se realiza un estudio de caso experimental, el cual busca evaluar las dificultades y beneficios de imple-

2 No se revela el nombre de la compañía por confidencialidad de la información; fue una solicitud explícita del ejecutivo entrevistado.

mentar nuevas propuestas (Ryan, Scapens & Theobald, 2004, pp. 192-194).

En este caso, la propuesta que se examina es el control de gestión en la cadena de valor. Para ello se revisó información sobre el tema existente en diversos libros, revistas, bases de datos y el libro de memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, realizado en la Universidad Católica de Perú en julio de 2012.

También se estudió información sobre la compañía en su página web y se realizó una entrevista a una funcionaria que se desempeña como ejecutiva comercial, además de consultar los catálogos que ofrecen algunas marcas de llantas sobre sus productos.

Con base en lo anterior, el caso que se va a estudiar a continuación corresponde a una empresa colombiana importadora, distribuidora y comercializadora de llantas, con una presencia en el mercado colombiano cercana a los 23 años. La compañía cuenta con alrededor de 60 puntos de distribución en el mercado nacional, tiene dos centros de operación en las ciudades de Medellín y Bogotá, donde ofrece servicios de montaje, alineación de dirección, marcaje de llantas, servicio de asistencia técnica y servicios posventa.

La empresa adquiere contenedores de 220, 110 o 60 llantas cada uno y las compra con tres meses de anticipación, tiempo que se demoran en llegar al puerto de Panamá; los principales proveedores son de Corea —*Hankook*—, China —*Kenda*, *Ironman*, *Roadshine*, *Superhawk*—, Ecuador —*Continental*—, Alemania —*Continental*— y Estados Unidos —*Hércules*—; se ofertan

llantas para todo tipo de vehículo: autos, camioneta, camión, montacargas, agrícola.

El pago de los contenedores adquiridos se debe realizar de contado 70 y 30% cuando llegan las llantas al puerto de Panamá, de donde son transportadas para que lleguen a la bodega de Cali 20 días después, es decir, el proceso de abastecimiento se demora unos cuatro meses.

A lo anterior se debe sumar que al comercializar las llantas, la empresa ofrece plazos de 30, 60 y 90 días, es decir, deben pasar unos cinco meses para empezar a recuperar el efectivo invertido desde el inicio de la adquisición. Esta situación no permite que pequeños negocios tengan incentivos para competir en el mercado al desarrollar esta actividad económica, debido a que estos tiempos para recuperar la inversión demandan un alto nivel de capital disponible con el que no cuentan; por lo tanto, tendrían problemas de liquidez que los llevarían a presentar dificultades financieras e incluso la quiebra.

Uno de los principales problemas que estaba presentando la compañía en la logística hacia el interior del país, particularmente en la ciudad de Bogotá, se relacionaba con la distribución de las llantas a los puntos de venta que las venden a los consumidores finales, pues la ausencia de una bodega con alta capacidad de almacenamiento en la ciudad de Bogotá —centro del comercio y de la actividad económica nacional— no les permitía oportunidad en las entregas de los pedidos. Esto se sumaba a que en algunos casos los clientes demandan el producto de manera inmediata.

El modo de operar era mediante el transporte de las llantas en un vehículo propio de la compañía con un viaje estimado de 12 horas por

carretera entre Cali y Bogotá, lo cual demandaba costos por peajes, gasolina, salarios, mantenimiento y depreciación. A ello se suman los inconvenientes que se derivan de las limitaciones en infraestructura vial que existen en la ruta Cali-Bogotá, principalmente en el punto conocido como “Alto de la Línea”, donde es común que se presenten represamientos por accidentes o problemas mecánicos de tractomulas, lo que genera mayores retrasos en el abastecimiento de la bodega y posterior entrega del producto.

Para enfrentar esta situación, la empresa tomó dos medidas: en primer lugar, abrió una bodega de amplia capacidad en Mosquera, población ubicada a las afueras de Bogotá, donde se reciben las llantas que provienen del puerto de Panamá, lo que favorece la disponibilidad de inventarios y una mayor prontitud en la entrega a los clientes de Bogotá y sus alrededores, al reducir el tiempo de transporte. Para situaciones en las cuales se demanda el producto de manera inmediata, los clientes tienen dos opciones: 1) esperar a que en el transcurso del día el camión transportador llegue con el pedido o, 2) acercarse directamente a la bodega en vehículo propio y recibir allí el producto solicitado.

Otro impacto favorable fue el posicionamiento de nuevas marcas de llantas que empezaron a hacer parte del portafolio que adquirirían los clientes, lo que favorece su presencia en el mercado, por ejemplo las marcas Kenda y Hankook.

La segunda medida que se tomó fue la tercerización —*outsourcing*— del servicio de transporte de llantas con la empresa especializada Servientrega, que para el caso de Colombia, es uno de los mayores operadores

logísticos del país. Esta decisión permitió a la empresa reducir los fletes y otros costos de transporte y entrega, centrar su estrategia en el buen servicio al cliente, acelerar la entrega oportuna del producto a los clientes, contar con producto disponible para suplir los requerimientos de ellos y en definitiva, mejorar la imagen corporativa.

Las mejoras alcanzadas en los canales de distribución han sido determinantes en el control de gestión en la cadena de valor de esta compañía, ya que los clientes han aumentado la buena imagen y la percepción con respecto al interés de esta compañía por satisfacer de la mejor manera y en tiempo oportuno, sus diferentes necesidades.

Estas medidas tomadas por la compañía objeto de estudio, se alinean con los planteamientos de IMA (1996, p. 17) cuando consideran que el alcance geográfico les puede permitir a las firmas ganar ventajas competitivas significativas, compartiendo o coordinando actividades de valor similar en diferentes lugares, como ocurre con Canon (Japón), Caterpillar (Estados Unidos), Philips (Holanda) y Siemens (Alemania), empresas que venden y brindan servicio a sus productos en cada rincón del globo.

En el caso particular de las llantas, para aumentar su producción de neumáticos en todo el mundo en busca de competir con Michelin, la japonesa Bridgestone adquirió FirestoneTire y Rubber en Estados Unidos; sin embargo, algunas estrategias erróneas además de lentitud en la toma de decisiones y la pobre comunicación entre Tokio y Akron, Ohio, llevaron a mayores pérdidas, despidos y liquidación de activos.

Conclusiones

El análisis de la cadena de valor permite a los gerentes comprender con mayor claridad el funcionamiento de la empresa y brinda posibilidades de mejora en busca de alcanzar los fines organizacionales, al contar para ello con información oportuna, principalmente de carácter contable, obtenida gracias al uso de las TIC.

El control de gestión en la cadena de valor resulta fundamental para el éxito y continuidad de las organizaciones en mercados globales competitivos, en busca principalmente de la reducción de costos y la diferenciación. Todo esto se logra apoyándose en la contabilidad de gestión y sus posibilidades para el direccionamiento adecuado y el control en las organizaciones.

Hay diferentes alternativas para realizar mejoras en la cadena de valor como las alianzas estratégicas, los cambios en logística, el *outsourcing*, la recomposición de la cadena de valor, la identificación y eliminación de actividades que no agregan valor, los indicadores de desempeño y el mejor gobierno.

En la empresa que se estudió, la apertura de una bodega de mayor capacidad de almacenamiento en la población de Mosquera, cerca de Bogotá, la comercialización de dos nuevas marcas de llantas —*Hankook* y *Kenda*— y la contratación de servicios de *outsourcing* con Servientrega para transportar y distribuir el producto desde Cali hacia Bogotá, permitieron reducir los costos de la compañía, mejorar el servicio al cliente, gracias a la oportunidad en la entrega y a la mayor disponibilidad de

producto en la bodega. Estas medidas trajeron como resultado el fortalecimiento en la imagen de la compañía, ya que los clientes percibieron interés por parte de esta para solucionar los problemas que se estaban presentando.

Referencias

- Barreiro-Noa, Alfredo Esteban (2010). *La información contable para las estrategias empresariales: un instrumento para la innovación*. <http://www.eumed.net/libros/2010f/851/ usos%20de%20la%20Cadena%20de%20Valor.htm>, <http://www.eumed.net/libros-gratis/2010f/851/>
- Bertollo, Alex Fabiano; Guth, Edivan; Marostica, Josiane; Lima, Cristiano de & Araujo, Jeferson de (2012). *Aplicabilidade da contabilidade gerencial como ferramenta de gestão para tomada de decisões nas indústrias associadas à acip de Pinhalzinho/Sc*. Ponencia No. 43 en memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Universidad Católica de Perú, julio de 2012. Disponible en: <http://congreso.pucp.edu.pe/iberoamericano-contabilidad/pdf/043.pdf>
- Bolwig, Simon; Ponte, Stephen; Toit, Andries du; Riisgaard, Lone & Halberg, Neils (2010). Integrating poverty, gender and environmental concerns into value-chain analysis: a conceptual framework. *Development Policy Review*, 28 (2), 173-194. Disponible en: <http://www.econstor.eu/bitstream/10419/44670/1/573597499.pdf>

- Cheín, Nazlhe Faride; Jiménez, Carla Paola & Martínez, Genaro Antonio (2012). *Los puer-tos mexicanos de Altamira y Tampico: alcan-zar la competitividad por medio de alianzas estratégicas*. Ponencia No. 62 en memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Admi-nistración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Universidad Católica de Perú, julio de 2012. Disponible en: [http://congre-so.pucp.edu.pe/iberoamericano-contabili-dad/pdf/062.pdf](http://congreso.pucp.edu.pe/iberoamericano-contabili-dad/pdf/062.pdf)
- Coriat, Benjamín (1992). *Pensar al revés: trabajo y organización de la empresa japonesa*. Bue-nos Aires: Siglo XXI Editores.
- Dextre, José Carlos & Pozo, Raúl Sergio del (2012). *¿Control de gestión o gestión de con-trol?* Ponencia No. 74 en memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Administra-ción Empresarial y Contabilidad y VI Con-greso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Universidad Católica de Perú, ju-lio de 2012. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNego-cios/article/view/3880/3852>
- Gereffi, Gary (2011). Global value chain and in-ternational competition. *The Antitrust Bulle-tin*, 56 (1), 37-56.
- Gutenberg, Erich (1964). *Economía de la em-presa: teoría y práctica de la gestión empres-a-rial*. Bilbao: Ediciones Deusto.
- Horngren, Charles; Datar, Srikant & Foster, George (2012). *Contabilidad de costos: un en-foque gerencial*. México: Prentice Hall.
- Iglesias, Daniel Humberto (2002). *Cadenas de valor como estrategia: las cadenas de valor en el sector agroalimentario*. Documento de Tra-bajo. Instituto Nacional de Tecnología Agro-pecuaria. Argentina. Disponible en: <http://www.eumed.net/ce/dhi-cadenas.pdf>
- Institute of Management Accountants, IMA (1996). *Value chain analysis for assessing competitive advantage, Statement of Manage-ment Accounting*.
- Machado, Marco Antonio (2002). De la conta-bilidad de costos al control de gestión. *Con-taduría Universidad de Antioquia*, 41, 191-211.
- Mayo-Alegre, Juan Carlos; Loredó-Carballo, Nestor Alberto & Reyes-Benítes, Saadia Noemí (2009). La cadena de valor como instrumento de gestión organizacional. El ejemplo de dos producciones de la planta mecánica Camagüey Ignacio Agramonte. *Observatorio de la Economía Latinoamerica-na*, 114. <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2009/acb.htm>
- Pérez-Falco, Grisel (2007). Fundamentos para la gestión del costo de la cadena de valor. *Observatorio de la Economía Latinoamerica-na*, 81. Disponible en: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/>, <http://www.eu-med.net/cursecon/ecolat/cu/2007/gpf.htm>
- Porter, Michael (2003). *Ser competitivos*. Barce-lona: Deusto.
- Romero, Ricardo (1998). El desarrollo del co-nocimiento y el manejo de las organiza-ciones: A propósito de la discusión sobre taylorismo. *Innovar, Revista de Ciencias Ad-ministrativas y Sociales*, 11, 26-38.
- Rosa, Luciano & Ripoll, Vicente (2012). A for-mação do profissional da contabilidade de gestão frente aos desafios da profissão e do mercado. *Ponencia No. 48 en memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Administra-*

- ción Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Universidad Católica de Perú, julio de 2012.*
- Ryan, Bob; Scapens, Robert W. & Theobald, Michael (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Deusto.
- Sandrea, Maryana & Boscán, Mariby (2004). La cadena de valor del sector confección. *Revista Venezolana de Gerencia*, 9 (26), 336-353. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29002608>
- Schroeder, Roger (2004). *Administración de operaciones: concepto y casos contemporáneos*. México: McGraw Hill.
- Shank, John K. & Govindarajan, Vijay (1995). *Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Bogotá: Editorial Norma.
- Siems, Thomas F. (2005). Who supplied my cheese? Supply chain management in the global economy. *Business Economics*, 40 (4), 6-21.
- Soldevila, Pilar (2001). El control de gestión en organizaciones no lucrativas. *Técnica Contable*, 632-633, 655-662.
- Zeff, Stephen A. (2008). The contribution of the Harvard Business School to management control, 1908-1980. *Journal of Management Accounting Research*, 20, Special Issue, 175-208. Disponible en: <http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Contribution%20of%20HBS%20to%20Mgt%20Control.pdf>
- management control in the cultural sphere: the case of the Venice Biennale. *Accounting, Business & Financial History*, 17 (1), 187-208.
- Giner, Arturo; Ripoll, Vicente; Giner, Carlos & Orama, Aydil (2012). *La planificación estratégica y sus sistemas de gestión en los puertos españoles dependientes de la administración general del Estado*. Ponencia No. 7 en memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Universidad Católica de Perú, julio de 2012. Disponible en: <http://congreso.pucp.edu.pe/iberoamericano-contabilidad/pdf/007.pdf>
- Guzmán, Marcela (2005). *Sistemas de control de gestión y presupuesto por resultado: la experiencia chilena*. X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santiago de Chile, 18-21 octubre 2005. Disponible en: http://www.dipres.gob.cl/594/articles-22539_doc_pdf.pdf
- Molina de Paredes, Olga Rosa (2003). Nuevas técnicas de control y gestión de costos en búsqueda de la competitividad. *Actualidad Contable Faces*, 6 (006), 25-32.
- Silva-Zago, Leticia da & Witt, Wendy Beatriz (2012). *A importância da utilização do balanced scorecard - BSC e suas perspectivas como instrumento de estratégia empresarial como apoio à tomada de decisão*. Ponencia No. 20 en memorias del VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Universidad Católica de Perú, julio de 2012.

Bibliografía consultada

- Bergamin-Barbato, Maria & Mio, Chiara (2007). Accounting and the development of

Sturgeon, Timothy J. & Gereffi, Gary (2009).

Measuring success in the global economy: international trade, industrial upgrading, and business function outsourcing in global value chain. *Transnational Corporations*, 18 (2), 33-66. Disponible en: <http://www.upjohninstitute.org/measurement/sturgeon-gereffi-final.pdf>

- Fecha de recepción: 31 de octubre de 2012
- Fecha de aceptación: 1 de abril de 2013

Para citar este artículo

Suárez-Tirado, Jorge (2013). Control de gestión en la cadena de valor y los aportes de la contabilidad de gestión: estudio de caso de una compañía colombiana. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (34), 245-262.