

Gestión de costos interorganizacionales en una empresa productora de alimentos para peces

Recebimento dos originais: 28/07/2020
Aceitação para publicação: 08/02/2021

Vesnia Nicole Ortiz Cea

Magíster en Gestión de Empresas, Universidad del Bío-Bío
Investigador Departamento Gestión Empresarial
Universidad del Bío-Bío, Chile.
E-mail: yesnia.ortiz@gmail.com

Cecilia Del Pilar Gallegos Muñoz

Magíster en Auditoría y Contabilidad, Universidad Diego Portales
Investigador Departamento Gestión Empresarial
Universidad del Bío-Bío, Chile.
E-mail: cecilia@ubiobio.cl

Estela Irene Rodríguez Quezada

Contador Auditor, Magíster, Universidad del Bío-Bío
Investigador Departamento Gestión Empresarial
Universidad del Bío-Bío, Chile.
E-mail: erodrig@ubiobio.cl

Wellington Rocha

Doctor en Contraloría y Contabilidad, Universidad de Sao Paulo
Investigador, Facultad de Economía, Administración y Contabilidad
Universidad de Sao Paulo, Brasil
E-mail: w.rocha@usp.br

Resumen

El objetivo de la presente investigación fue analizar los cinco factores determinantes para la práctica de Gestión de Costos Interorganizacionales (GCI) en una empresa productora de alimentos para peces. Para cumplir con el objetivo establecido se realizó una investigación exploratoria, descriptiva, con enfoque cualitativo, mediante el uso de técnicas de observación directa, encuestas y entrevistas semi estructuradas. La encuesta utilizada fue la realizada por Souza y Rocha (2008), adaptada. Para el levantamiento de la información se utilizó un instrumento dirigido a las personas que participan en la gestión de costos al interior de la organización, entrevistas semiestructuradas y observación directa. Los resultados de esta investigación permitirán identificar evidencias sobre la aplicabilidad de la GCI para sus cinco factores determinantes: producto, componentes, tipos de relaciones, tipo de cadenas de valor y mecanismos, los clasificando como probables, posibles o remotos en la empresa. Se concluyó que la empresa en estudio no tiene incentivos para buscar oportunidades de reducción de costos, pero bajo la perspectiva de un grupo de clientes sería beneficioso la práctica de la GCI por su propia iniciativa.

Palabras Claves: Gestión de costos interorganizacionales. Gestión estratégica de costos. Costos. Alimentos para peces. Open-Book Accounting.

1. Introducción

Al investigar en el área de contabilidad de gestión, una de las primeras inquietudes es determinar qué técnicas usan las empresas en la actualidad, ya que no se debe olvidar que la contabilidad es esencialmente un área de investigación aplicada; por lo tanto, es necesario realizar un examen detallado de dichas prácticas, (Lorca y García, 2003). Por su parte, Hespanhol y Fontana (2017) apoyan esta idea señalando que, para perfeccionar los modelos de gestión estratégica de costos es fundamental realizar comparaciones entre lo teórico y la aplicación práctica que realizan las organizaciones, lo que permitiría en el largo plazo avanzar en la elaboración de teorías. En consideración de lo anterior, surge la presente investigación cuyo objetivo es analizar los factores determinantes para la aplicación de gestión de costos interorganizacionales (GCI) en una empresa productora de alimentos para peces.

Investigar la factibilidad de aplicar GCI en distintos sectores, tamaños y tipos de organizaciones, podría lograr satisfacer la necesidad de información para gestión estratégica, ayudar en la generación de nuevas teorías y además motivar a futuros investigadores a seguir indagando en esta área.

La industria de la acuicultura es una actividad productiva reciente en Chile, que se ha posicionado como el segundo productor mundial de salmónidos y de mitílidos, lo que se traduce a que en el año 2014 Chile fuera considerado como uno de los países más importantes del mundo en esta actividad, (Fuentes, 2014). La competencia entre empresas de esta industria es cada vez más compleja, lo cual obliga a las organizaciones que forman parte de la red a realizar acciones que le permitan generar ventajas competitivas con el fin de lograr un posicionamiento en el mercado.

La empresa objeto de estudio realiza transacciones con sus clientes donde ellos tienen la facultad de solicitar la apertura de libros contables con el fin de conocer la estructura de costos de sus proveedores, lo que convierte a esta entidad en un interesante objeto de estudio, aún más si se considera que sus operaciones siguen estándares internacionales lo que les ha permitido ser certificados con ISO 9001, 14001, 22000, OHSAS 18001, entre otras normas de calidad.

2. Revisión de la Literatura

Las necesidades de información que requieren las organizaciones para la toma de decisiones, han cambiado considerablemente, incluso los métodos tradicionales de medición de costos han sido juzgados continuamente debido a la falta de eficiencia y capacidad de responder a los requisitos de un entorno que cada vez se vuelve más cambiante (Shil, Alam, y Naznin, 2010). Esta situación ha provocado que la contabilidad de gestión se encuentre en un proceso de indagación de nuevos métodos de costeo (Baldini y Casari, 2008), ya que los sistemas tradicionales de costos se limitan al entorno interno de las empresas, dejando a un lado el análisis del ámbito externo (Horn, Bonfatti y Raupp, 2018).

En este nuevo escenario, es necesario gestionar costos de manera más completa y ampliada, más aún si se considera que el encontrar una ventaja competitiva sostenible se ha vuelto crucial para sobrevivir. Bajo este contexto, surge la oportunidad de procesos cooperativos entre miembros de una cadena de valor, conocidos como gestión de costos interorganizacionales (GCI), el que busca la optimización de costos globales con el fin de crear ventajas competitivas y mejorar la posición estratégica de todos los involucrados frente a otras cadenas de valor, modificando las fronteras de las organizaciones a través de la coordinación de distintas actividades desarrolladas por sus miembros, (Braga, Rezende y Rocha, 2008, Fayard, Lee, Leitch y Kettinger, 2012, Pimentel, Silva, Almeida, Borinelli y Rocha, 2015 y Souza y Rocha, 2008), (Cooper y Slagmulder, 2004, Coad y Cullen, 2006, Agndal y Nilsson, 2009, Campos, Oliveira, Leal y Duarte, 2016, Horn, et al., 2018).

La GCI representa un cambio de paradigma (Campos, et al., 2016) que extiende la gestión de costos más allá de la gestión tradicional (Fayard, et al., 2012), puesto que reducir los desembolsos en los que incurre una compañía en particular no es suficiente, dado que el enfoque está en minimizar los costos de una cadena de valor, compuesta por proveedores y clientes que realizan transacciones entre sí (Horn, et al., 2018). En esta herramienta de gestión la empresa ya no es observada individualmente, si no que se analiza consciente de que esta es un eslabón que necesita integrarse con otras entidades de la cadena de valor en la que interactúa, compartiendo recursos, personas, tecnologías e inclusive estrategias (Braga, et al., 2008) (Faria, Soares, Rocha y Rossi, 2013).

La búsqueda de la minimización del sacrificio económico de todos los participantes, provee un aumento de la rentabilidad total, en donde la cooperación mutua y la confianza son

fundamentales, para crear redes de proveedores eficientes quienes juegan un papel activo e importante en la GCI (Agndal y Nilsson, 2009, Braga, et al., 2008 y Faria, et al., 2013). Esta disminución en los costos de la cadena no sería posible si por separado cada empresa decidiera aminorar desembolsos internamente, como proponen las técnicas de gestión de costos tradicionales (Chen, 2011).

Las empresas que tienen un mayor conocimiento en relación a sus clientes y proveedores logran un mejor rendimiento (Rodríguez, 2005), debido a que la falta de información podría generar, por ejemplo, que el comprador establezca especificaciones que aumenten innecesariamente los desembolsos incurridos por el proveedor (Cooper y Slagmulder, 2004, Ellström y Hoshi, 2017), por lo anterior, la gestión interorganizacional promueve la transferencia de información entre las distintas organizaciones que interactúan en una cadena de valor (Pimentel, et al., 2015).

El intercambio de datos, relacionados al proceso de producción y sus costos, es un elemento esencial para efectuar GCI (Coad y Cullen, 2006). Sin embargo, no ocurre espontáneamente (Souza y Rocha, 2008), sino que con la ayuda de la técnica de “Open-Book Accounting” (OBA) (contabilidad de libros abiertos). Se trata de que una o ambas empresas relacionadas comparten información de su contabilidad interna, con el objetivo de reducir y gestionar costos (Agndal y Nilsson, 2009, Cooper y Slagmulder, 2004, Fayard, et al., 2012, Lopes y Callado, 2017, Ellström y Hoshi, 2017), de ahí que se piense que es una estrategia que conduce a la cooperación entre empresas situadas en una misma cadena (Chen, 2011). No se debe olvidar que la información relacionada a costos suele ser de las más confiables y sensibles que maneja la empresa (Chen, 2011), por ello aun cuando OBA puede aplicarse de manera bidireccional, en la práctica se evidencia mayor uso unilateral por parte del proveedor (Möller, Windolph y Isbruch, 2011).

Para que exista oportunidad de gestionar costos interorganizacionales debe existir el deseo de alcanzar objetivos comunes mediante la cooperación y la obtención de beneficios mutuos entre los participantes, además de cierto grado de interdependencia entre las empresas (Agndal y Nilsson, 2009), la que se origina cuando miembros de una cadena dependen unos de otros para completar un producto o prestar un servicio (Campos, et al., 2016, Horn, et al., 2018). Asimismo, la estabilidad en una relación es esencial pues entre mayor sea, más firme, segura y constante será la relación, lo que aumentará las probabilidades de continuar dicha asociación (Campos, et al., 2016). De igual manera el alto compromiso y confianza se asocian con la GCI (Agndal y Nilsson, 2009, Coad y Cullen, 2006, Cooper y Slagmulder, 2004), entendiendo compromiso como la intención de continuar al largo plazo una relación

comercial (Coad y Cullen, 2006, Möller, et al. 2011). De ahí que se diga que para aplicar GCI es esencial que exista un alto nivel de confianza, compromiso, estabilidad, cooperación, beneficio mutuo e interdependencia entre sus miembros (Braga, et al., 2008, Souza y Rocha, 2008), la ausencia de cualquiera de estos factores puede comprometer el éxito de la GCI (Campos, et al., 2016).

En consecuencia, la herramienta de gestión de costos interorganizacionales trae consigo beneficios tales como: la reducción de los costos en los procesos, productos y servicios, incluso logística, la posibilidad de mejorar las tecnologías utilizadas, aumentar las funcionalidades de los productos y servicios, desarrollar alternativas para sustituir insumos y el ofertar productos de mejor calidad que brinden mayor satisfacción al cliente (Braga, et al., 2008).

Ahora bien, la escasez de información y el miedo de compartirla, además de la ausencia de coordinación entre los miembros origina el fracaso del proceso (Braga, et al., 2008), razón por la cual, a pesar de que esta herramienta pudiera generar beneficios para todos los miembros de la cadena, han sido pocas las empresas que han decidido implementarla (Souza y Rocha, 2008).

Ahora bien, Souza y Rocha (2008) proponen cinco factores o dimensiones para analizar la factibilidad de aplicar GCI (Ver tabla 1).

Tabla 1: Factores determinantes para la aplicación de GCI

Dimensiones	Factores condicionantes	Escenario ideal	
PRODUCTO Se debe realizar una evaluación individual de cada uno de los productos a fin de descubrir cuáles de ellos son más factibles para GCI.	Margen: Se evalúa la variación existente entre el margen de contribución objetivo del bien y el real. Aquellos que posean un margen real inferior al objetivo son candidatos para aplicar la técnica, por ende, los esfuerzos se destinarán a alcanzar, mantener el margen actual o incrementarlo.	-	Producto con múltiples funcionalidades y margen real inferior al margen objetivo.
	Funcionalidad: Hace referencia a las propiedades y atributos que pueden darse a un producto. Aquellos bienes que posean mayores atributos serán mejores aspirantes para GCI.	+	
COMPONENTE Es posible que no se pueda aplicar la técnica al total de un producto, pero sí a uno de sus componentes	Índice de valor: Se determina como un factor del grado de importancia sobre el costo. Entendiendo el grado de importancia como la relevancia que le otorga cada cliente al componente analizado en relación al total de componentes.	-	Bajo índice de valor y baja restricción tecnológica.
	Restricción tecnológica: Corresponde a la información que la entidad está dispuesta a compartir con los otros miembros de la cadena. Cuando la tecnología sea crítica y estratégica para el proceso de la entidad, será considerada con alto nivel de restricción.	-	

TIPO DE RELACIÓN Se analiza el nivel de relación existente con los demás miembros de la cadena de valor: proveedores y clientes. Para analizar esta dimensión, es necesario considerar las variables de relación: interdependencia, confianza, estabilidad, cooperación y beneficio mutuo.	Común: Bajo grado de interrelación. Normalmente el precio es el factor más relevante en la toma de decisiones. Se negocian aspectos como el volumen y entrega del producto.	-	Una mayor relación entre los miembros de la cadena resulta ser más probable y favorable para la aplicación de GCI. Una relación familiar, sería el escenario ideal, sin embargo, se cree que desde el nivel auxiliar es posible aplicar GCI.
	Auxiliar: Nivel variable de interdependencia, estabilidad, cooperación, beneficios mutuos y confianza. Este proveedor es capaz de producir los componentes exactamente como fue especificado.	+	
	Principal: Mayor nivel de variables de relación. Los participantes tienen un conocimiento especializado, pudiendo contribuir para el desarrollo de nuevos productos. Existen contratos a largo plazo.		
	Familiar: Alto nivel de variables de relación. Poseen un alto grado de autonomía, trabaja como si fuese parte de la misma empresa y muchas veces, podría tener participación de ésta. Los participantes son responsables junto con la empresa del desarrollo de productos.		
TIPO DE CADENA Se debe considerar el número de empresas y poder dentro de la cadena de valor.	Democracia: Nadie domina la cadena, todos los participantes poseen el mismo nivel de control y poder.	+	La aplicación es propicia en cadena tirana, probable en oligarquía y compleja en democracia.
	Oligarquía: Dos o más empresas dominan la cadena y distribuyen su poder. Ninguna posee poder de negociación mayor que la otra.	-	
	Tiranía: La cadena es dominada por una única empresa la cual posee un alto poder de negociación.		
MECANISMOS Orientan, controlan, miden, informan y son guías para las organizaciones.	Disciplinadores: Establecen las obligaciones que regulan las relaciones entre las entidades, evitando irregularidades o abusos de conducta. Son salvaguardas.		La existencia de mecanismos propicia la aplicación de GCI.
	Capacitadores: Proveen capacitación y desarrollo de competencias entre los miembros de la red.		
	Incentivadores: Premios y remuneraciones que gratifican la participación de las empresas asociadas.		

Fuente: Adaptado de Souza y Rocha (2008).

Los principales trabajos encontrados en relación a la materia son los siguientes, (Ver Tabla 2):

Tabla 2: Trabajos relacionados con la Gestión de Costos Interorganizacionales

AUTOR, AÑO	NOMBRE ARTÍCULO	MÉTODO	APERTURA DE LIBROS	ANÁLISIS GCI
Pimentel, Silva, Fehr, Borinelli y Rocha (2015)	Mecanismos Disciplinadores da Gestão de Custos Interorganizacionais e Economia dos Custos de Transação: um ensaio teórico	Cualitativa	No aplica	El objetivo de este trabajo fue verificar que los mecanismos disciplinarios presentes en el marco conceptual de GCI estén relacionados con los mecanismos de gobernanza previstos por el ECT, así como los instrumentos para salvaguardar las relaciones contractuales. Se descubrió que los mecanismos de gobernanza utilizados por la ECT están relacionados con los mecanismos disciplinarios del GCI, es decir, estos últimos cumplen con los mecanismos de gobernanza de ECT, ya que presentan una relación en varios de los mecanismos analizados.

Camacho, (2015).	Gestão de custos Interorganizacionais: evidências empíricas em hospitais privados no Brasil Sector: Salud	Cuantitativa	Bidireccional (Proveedores-Hospitales) (Hospitales-Planes de salud)	Se analizaron los factores que favorecen o inhiben la práctica de GCI en los hospitales privados de Brasil. Los resultados indicaron que el tipo de cadena, la confianza en los operadores de los planes de salud, y las expectativas de la división de beneficios económicos con los operados de planes de salud, inhiben la aplicación de GCI. Todas las demás variables existentes en la literatura fueron considerados favorables.
Duarte, (2017)	Gestão de custos interorganizacionais em organizações cooperativas e investor-owned firms? Iofs no setor de cafeicultura no Brasil Sector: Café	Cualitativa	Unidireccional (Productor a Cooperativa)	Verificó si y cómo se establece la configuración de GCI en cooperativas y firmas de inversiones, en la cadena de valor del café, comparándolas y relacionando las variables ya discutidas en la literatura de GCI, con la base teórica de economías de costos de transacción. Al comparar las dos relaciones productor-cooperativa y productor-firma de inversión, la práctica de GCI es más favorable en cooperativas con productores.
Fehr, L.C.F.A. (2015)	Open-Book accounting e confiança: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor automotivo do Brasil. Sector: Automotriz	Cualitativa	Unidireccional (Proveedores hacia fabricantes de automóviles)	Identificó cómo Open-Book Accounting y la confianza influyen en la satisfacción con la relación entre proveedores y compradores en la cadena de suministro automotriz. La OBA puede influir tanto positiva como negativamente en la satisfacción dependiendo de cómo se use la información compartida; además, OBA no es necesariamente una herramienta GCI. Respecto a la confianza no es un requisito previo para su aplicación y, no siempre, favorece un aumento en el nivel de detalle de la información compartida. Se concluyó que (i) esta herramienta, en la práctica, tiene poco uso; (ii) está distorsionado de su objetivo principal, administrar los costos en la cadena de suministro, y (iii) no necesariamente genera beneficios para todas las empresas involucradas en este proceso.

3. Metodología

Para cumplir con el objetivo establecido se realizó una investigación exploratoria, descriptiva, con enfoque cualitativo, mediante el uso de técnicas de recolección de información tales como: observación directa, encuestas y entrevistas semiestructuradas.

La encuesta utilizada fue realizada por Souza y Rocha (2008) y adaptada por académicos chilenos del área de costos, consta de 42 preguntas divididas en seis secciones. En la primera se obtiene la caracterización de la empresa, y en los cinco restantes el análisis por dimensiones propuesto por Sousa y Rocha (2008), como lo son: producto, componentes, nivel de relación, tipos de cadena y mecanismos.

Una vez obtenido el resultado del instrumento aplicado y de las entrevistas semiestructuradas realizadas a quienes participan en la gestión de costos al interior de la organización, se procedió a examinar las respuestas y analizar la aplicabilidad de GCI en relación con los principales condicionantes reportados en la literatura actual.

4. Resultados

El estudio se suscribió a una compañía chilena productora de alimentos para peces que oferta una gran variedad de dietas adecuadas a las necesidades de cada especie, lugar y ciclo de cultivo. La empresa en estudio pertenece a la industria de alimentos, su capital tiene origen en EE.UU., tiene un volumen de ventas de 300 mil toneladas anuales, cuenta con 350 empleados. La estrategia definida por la empresa es Liderazgo en Costo y Enfoque en el cliente.

Respecto a la caracterización de los encuestados y entrevistados que dieron respuesta a las interrogantes, se encuentra el Sub Gerente de Finanzas, 57 años de edad, Ingeniero de Ejecución en Administración de Empresas, 25 años de trabajo en la empresa en estudio y 21 años en el cargo actual y el Jefe de Costos e Inventarios, 49 años de edad, Licenciado en Auditoría y Contabilidad, 21 años de trabajo en la empresa en estudio y 17 años en el cargo actual. A continuación, se analizan las cinco dimensiones que determinan la aplicabilidad de GCI en esta empresa.

4.1. Producto

En la dimensión **producto**, los bienes elaborados por la empresa (dietas), cumplen una única función que es la alimentación de los peces en las distintas etapas de crecimiento.

Respecto al margen de los productos, la empresa realiza dos tipos de negociación con sus clientes. Una de ellas es el Cost Plus, donde el margen es negociado previamente. Bajo

esta modalidad los clientes tienen por contrato la facultad de realizar auditorías técnicas y de precios, conocen con exactitud los costos de fabricación del producto y el margen de contribución obtenido por la organización. Estos contratos son establecidos a largo plazo de manera que el margen no puede ser modificado mientras el acuerdo dure, en este tipo de negociación, los productos cumplen con la expectativa de la empresa en cuanto al margen de contribución deseado.

En la segunda, los clientes desconocen los márgenes de contribución de la compañía y compran en función del precio fijado por ella; los valores de comercialización consideran el margen deseado por la empresa en todos sus productos. En cualquiera de las dos modalidades, la persona entrevistada señala que el margen obtenido por cada uno de sus productos cumple con las expectativas de la compañía. Con esta información, se podría decir, de acuerdo a lo señalado en el Gráfico N° 1, que la aplicabilidad es remota para los productos que la compañía elabora, sin embargo, es posible intentar la práctica de GCI para mejorar los márgenes, dado que esto no es un impedimento.

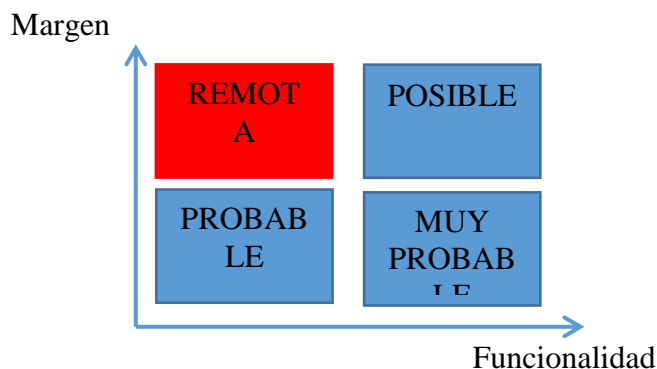


Gráfico 1: Aplicabilidad de GCI según Dimensión Producto

4.2. Componentes

En la dimensión **componentes**, la tecnología utilizada por la empresa no requiere ser preservada internamente, pues esta no difiere de la competencia, tanto en el proceso de producción como en el manejo de información, ya que se utilizan softwares y maquinarias estándares adquiridos en el mercado.

Es más, el cliente tiene acceso a ella al momento de realizar las auditorías técnicas, así como también puede observar las tecnologías de las otras compañías. Si bien es cierto el

contar con un centro de investigación y desarrollo con profesionales especializados en la nutrición y salud de los peces donde se elaboran recetas que buscan obtener el mayor factor de conversión (entendiéndose éste como la cantidad que crece un pez por cada kilogramo de alimento consumido), es común en este rubro, dado que el objetivo es lograr que el pez crezca la mayor cantidad posible con la menor porción de alimento. La composición exacta de cada una de las recetas sí es resguardada internamente, ni el cliente tiene acceso al 100% de la composición de cada producto.

En cuanto al índice de valor, de acuerdo a lo informado por la empresa, la relación entre el grado de importancia que le asigna el cliente a cada componente ya sea proteína, grasas, carbohidratos, etc. y su relación con el costo de dicho componente, es uno a uno, vale decir, que entre más importante el componente para un determinado cliente más costoso es esto, sin embargo, no fue posible establecer claramente con la información recaba el porcentaje que cada componente representa del costo total y lo mismo en cuanto a la importancia asignada por los clientes. Con esta información, se podría decir de acuerdo a lo señalado en el Gráfico N° 2 que la aplicabilidad es posible para los componentes de los productos elaborados.

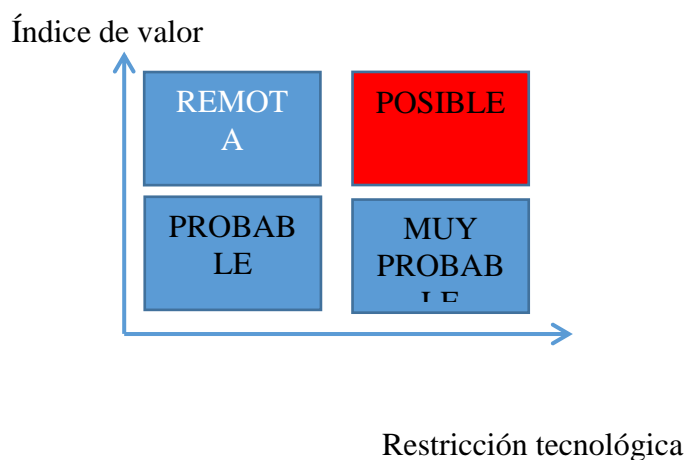


Gráfico N° 2 Aplicabilidad de GCI según dimensión componentes

4.3. Nivel de relación con los proveedores

Respecto al **nivel de relación con los proveedores** estos están representados por un gran número de empresas nacionales y extranjeras, los que son evaluados mediante inspecciones con el fin de certificar su inocuidad alimentaria. Tras pasar las pruebas

correspondientes, se clasifican en primer lugar por los productos ofrecidos (proteínas aviares, proteínas vegetales, ácidos grasos, carbohidratos, pesqueras y otros ingredientes funcionales), luego por el volumen de compras y finalmente por su política de cobranza. Para resguardar la relación con sus proveedores, existen alianzas estratégicas informales que permiten realizar una planeación conjunta, pues se busca la sustentabilidad. Es preciso señalar que, debido al gran número de proveedores existentes en el mercado, la empresa posee un gran poder de negociación en la mayoría de sus compras. Analizando estas variables los proveedores pueden ser clasificados en la categoría de Auxiliar, por lo que la herramienta de GCI es posible.

4.4. Nivel de relación con los clientes

Referente a los clientes cerca de un 70% del volumen de ventas se concentran en cinco grandes compradores. Los que se clasifican de acuerdo al volumen de ventas, tipo de productos y plazos de pago. Esta categorización se realiza con el fin de focalizar la propuesta de venta. A diferencia de los proveedores, los clientes son quienes poseen mayor poder de negociación. Los acuerdos son formalizados mediante contratos, en los cuales se fijan precios, requerimientos, acuerdos de confidencialidad, apertura de libros y el apoyo de “asistentes técnicos” asignados por la empresa, cuya función es visitarlos y apoyarlos durante el proceso de alimentación de sus peces. Analizando estas variables los clientes pueden ser clasificados en la categoría de Familiar, dado que además la empresa cuenta con trabajadores propios instalados en las dependencias de los clientes, quienes miden en terreno el factor de conversión de cada una de las recetas y detectan inmediatamente cualquier anomalía, por lo tanto, la práctica de GCI en este caso es **muy probable**.

4.5. Tipo de cadena

En cuanto al **tipo de cadena de valor**, es preciso señalar que la fuerte competencia y el alto poder de negociación de los clientes son una de las principales características de esta industria, más aún si se considera que actualmente en Chile solo existen cuatro empresas productoras de alimentos para peces. La cadena de valor en la que se encuentra la empresa, es posible visualizarla en el gráfico N° 4

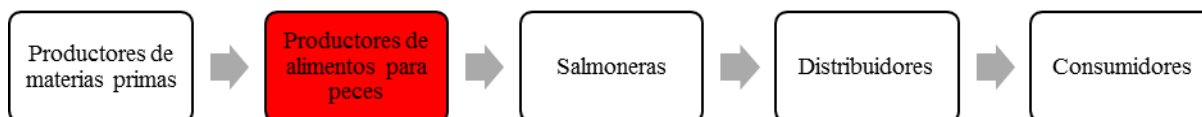


Gráfico N° 4: Cadena de valor empresa productora alimentos para peces

En relación al número de empresas que dominan la red, es posible identificar más de una dominante, dado que tanto los distribuidores, como los productores de salmón, tienen un alto poder de negociación. Además, es posible señalar que los clientes tienen poder de negociación sobre la empresa en estudio; sin embargo, esta tiene el poder sobre sus proveedores. Por otro lado, los protocolos o reglas de conducta en la red, son negociados en mutuo acuerdo por todos los miembros. En esta red predominan principalmente los contratos de tipo vertical. Asimismo, es posible señalar que no existe división de tecnologías e información entre los miembros de la cadena. En cuanto a los mecanismos de colaboración, solo existen entre la empresa en estudio y sus clientes, (Ver tabla 3).

Tabla 3: Aplicabilidad de GCI según Dimensión tipo de cadena de valor:

	JERÁRQUICA	OLIGARCA	DEMOCRACIA
Número de empresas que dominan	Una	Algunas	Ninguna
Poder de negociación	Alto	Medio	Bajo
Protocolos o reglas de conducta	Impuestos de arriba hacia abajo	Negociado por los oligarcas	Acuerdos mutuos
Predominancia de contratos	Vertical	Horizontal y vertical	Horizontal
División de tecnología e información	La empresa líder comparte	Los oligarcas comparten	Cada empresa negocia
Competición y cooperación	Impuestos de arriba hacia abajo	Negociado por los oligarcas	Acuerdos mutuos
Mecanismos de colaboración	Formales	Formales e informales	Informales
Práctica GCI	Depende del tirano	Depende de los	Depende de los

		oligarcas	demócratas
	+	FAVORABLE	-

4.6. Mecanismos

En cuanto a los **mecanismos** existentes es posible señalar que no existen acuerdos formales con sus proveedores que propicien intercambio de información, metas de reducción de costos, planeación en conjunto, inversiones u otras actividades en conjunto.

En tanto, con sus clientes, es posible identificar acuerdos formales para el intercambio de información, planeación en conjunto, acuerdos de confidencialidad, apertura de libros, entrenamiento interorganizacional e intercambio de personal, siempre y cuando estos clientes opten por la negociación cost plus, (Ver tabla 4).

Tabla 4: Aplicabilidad de GCI según Dimensión mecanismos

DISCIPLINADORES	CAPACITADORES	INCENTIVADORES
<ul style="list-style-type: none"> •Acuerdos de confidencialidad •Planeación conjunta 	<ul style="list-style-type: none"> •Apertura de libros •Intercambio de información •Entrenamientos interorganizacionales •Intercambio de personal 	<ul style="list-style-type: none"> •Negociación de márgenes con ganancias mutuas

4.7. Dimensiones y aplicabilidades de la GCI

El resumen del análisis de las cinco dimensiones se muestra en la tabla 5.

Tabla 5: Resumen análisis de Dimensiones

Dimensiones	Situación actual de la empresa		Aplicabilidad GCI
Producto	Margen	Escasa o nula variación entre el margen objetivo y el real	Remota
	Funcionalidad	Los productos poseen baja funcionalidad	Remota
Componentes	Índice de valor	Relación uno a uno entre grado de importancia y costo del componente en el producto.	Remota
	Restricción tecnológica	La restricción tecnológica es media	Posible

Tipo De Relación	Auxiliar	Con Proveedores	Posible
	Familiar	Con Clientes	Muy probable
Tipo De Cadena	Oligarquía	Una empresa domina, poder de negociación medio, acuerdos mutuos de protocolos y cooperación, contratos verticales, cada empresa negocia, acuerdos formales	Probable
Mecanismos	Disciplinadores	Acuerdos de confidencialidad y Planeación conjunta	Probable
	Capacitadores	Apertura de libros, Intercambio de información, Entrenamientos interorganizacionales e Intercambio de personal	
	Incentivadores	Negociación de márgenes con ganancias mutuas	

4.8. Comparación con resultados de otros estudios

La investigación realizada pretende determinar la aplicabilidad de la Gestión de Costos Interorganizacionales en un sector en específico, en este caso, la industria de alimentos para peces. Al revisar la literatura existente, se encontraron dos trabajos similares, Camacho (2015) quien realizó este análisis en hospitales privados y Duarte (2017). Quien lo aplicó en la industria del café. Las diferencias de los trabajos realizados, es en primer lugar la industria en la cual se desarrolló y en el caso de Duarte (2017) se incorporan conceptos de la economía de costos de transacción. En cuanto a la apertura de libros, la empresa objeto de estudio realizaba la apertura de libros unidireccionalmente, dado que está obligada por contrato a mostrar sus costos a sus clientes, sin embargo, éstos no entregan información de costos a la empresa investigada, lo mismo ocurre en el trabajo de Duarte (2017), donde solo el productor comparte información con las cooperativas. En el caso de Camacho (2015) la relación es bidireccional, dado que tanto los hospitales comparten su información, tanto con sus proveedores, como con sus clientes.

Otros trabajos encontrados como Pimentel (2015) y Fehr (2015) son específicos en alguna de las dimensiones de la teoría de GCI. Pimentel (2015) por ejemplo, realizó un estudio teórico de los mecanismos disciplinadores y como éstos se relacionaban con los mecanismos de gobernanza de la economía de costos de transacción. Por su parte Fehr (2015),

analizó la herramienta de Open Book Accounting y cómo esta es influenciada por la confianza y cómo ésta puede influir en la satisfacción de la relación. Estos trabajos significan un aporte teórico para la investigación realizado, se puede decir que, en la empresa en estudio, la apertura de libros se realiza por una condición impuesta por el cliente, y no necesariamente, por la confianza existente entre ambos.

5. Conclusión

A través del estudio realizado, es posible constatar que, considerando los dos tipos de negociación de precios practicados con sus clientes y los márgenes obtenidos con sus productos (*cost plus* con algunos clientes y fijación unilateral con otros) se verifica que todos los productos cumplen con la expectativa de la empresa en cuanto al margen de contribución deseado. Por lo tanto, se verifica que, en principio, no hay incentivos para la empresa productora de buscar oportunidades de reducción de costos.

Sin embargo, bajo la perspectiva de los clientes que compran pagando precios basados en la metodología *cost plus*, les sería beneficioso reducir los costos de la empresa proveedora. Desde esa óptica, la GCI podría ser practicada por iniciativa de aquellos clientes.

Asimismo, se verificó la existencia de tres dimensiones que propician la práctica de GCI (aplicación probable o muy probable) con los clientes: nivel de relación, tipo de cadena y mecanismos.

En cuanto al nivel de relación es muy probable la aplicación de GCI ya que el tipo de relación es familiar con sus clientes, faltando aún avanzar hacia el mismo tipo de relación con los proveedores.

En lo que respecta a la cadena de valor, posee elementos que pertenecen a los tres tipos de cadena, por lo que es posible ubicarla como oligarca en donde es probable su aplicación.

Respecto a los mecanismos, se observaron convenios formales de Open Book Accounting y la existencia de técnicos de la empresa en los procesos de producción de sus clientes. Por lo cual, posee elementos disciplinadores, capacitadores e incentivadores con ellos, pero falta el avance con sus proveedores.

En cuanto a la dimensión componentes, se verificó que sería posible (menos que probable) la aplicación, ya que solo posee restricción en información exacta de sus recetas no así en el resto de la tecnología empleada.

Ahora bien, a pesar de que no todas las dimensiones resultan favorables para la aplicación de GCI, se verifica que es posible y deseable la Gestión de Costos Interorganizacionales, creándose alianzas estratégicas con clientes y con proveedores, con metas de reducción de costos en conjunto y distribución de beneficios mutuos a todos los agentes de la cadena de valor.

6. Referencias

AGNDAL, H., y NILSSON, U. *Interorganizational cost management in the exchange process*. Management Accounting Research, v. 20, n. 2, p. 85–101, 2009.

BALDINI, R. y CASARI, M. *Los modelos de costeo y la gestión empresarial - Primera parte*. Invenio, v. 11, n. 20, p. 73-89, 2008.

BRAGA, A., REZENDE, A. y ROCHA, W. *Uma análise da complementaridade entre Gestão interorganizacional de custos e Open-book accounting*. Revista de administração e contabilidade da unisinos, v. 5, n. 1, p. 66-76, 2008.

CAMACHO, R. *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. Tese Doutorado em Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

CAMPOS, L., OLIVEIRA, K., LEAL, E. y DUARTE, S. *Gestão de Custos Interorganizacionais: Um estudo da “Rede Cerrado” de Supermercados*. Contabilidade Vista y Revista, v. 27, n. 3, p. 81-104, 2016.

CHEN, X. *Interorganizational Cost Management in Supply Chain Based on Open Book Accounting*. 2011 International Conference on Management and Service Science, p. 1-4, 2011.

COAD, F., y CULLEN, J. *Interorganizational cost management: Towards an evolutionary perspective*. Management Accounting Research, v. 17, n. 4, p. 342–369, 2006.

COOPER, R., y SLAGMULDER, R. *Interorganizational cost management and relational context*. Accounting, Organizations and Society, v. 29, n. 1, p. 1–26, 2004.

DUARTE, S.L. *Gestão de custos interorganizacionais em organizações cooperativas e investor-owned firms? Iofs no setor de cafeicultura no brasil*. Tese Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

ELLSTRÖM, D., y HOSHI, M. *Dynamic and static pricing in open-book accounting*. Qualitative Research in Accounting y Management, v. 14, n. 1, p. 21–37, 2017.

FARIA, A., SOARES, I., ROCHA, W. y ROSSI, G. *A Prática da Gestão de Custos Interorganizacionais em uma Montadora de Veículos na Região do Grande ABC*. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 15, n. 49, p. 617-638, 2013.

FAYARD, D., LEE, L. S., LEITCH, R. A., y KETTINGER, W. J. *Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains*. Accounting, Organizations and Society, v. 37, n. 3, p. 168–187, 2012.

FEHR, L.C.F.A. *Open-Book Accounting e confiança: influência sobre a satisfação com o relacionamento entre comprador e fornecedores no setor automotivo do Brasil*. Tese Doutorado em controladoria e contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2015.

FUENTES, J. *Evolución del régimen ambiental de la acuicultura en Chile*. Revista de Derecho, Valparaíso, v. 42, p. 441-477, 2014.

HESPANHOL, G. y FONTANA, K. *Utilização das práticas de gestão estratégica de custos para tomada de decisão: Estudo em uma empresa varejista de Grande Porte*. Revista Espacios, v. 38, n. 53, p. 28-41, 2017.

HORN, B., BONFATTI, T. y RAUPP, M. *Evaluation of the management of interorganizational costs according to its conditioning factors: A study in an architectural services company*. Meta: Avaliacao, v. 10, n. 29, p. 473-501, 2018.

LOPES, C. y CALLADO, A. *Interorganizational accounting: Reflections associated with barriers in the information disclosure process*. Espacios, v. 38, n. 26, p. 19, 2017.

LORCA, P. y GARCÍA, J. *¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión?* Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, v. 2, p. 123-145, 2003.

MÖLLER, K., WINDOLPH, M., y ISBRUCH, F. *The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships*. Journal of Purchasing and Supply Management, v. 17, n. 2, p. 121-131, 2011.

PIMENTEL, R., SILVA, H., ALMEIDA, L., BORINELLI, M. y ROCHA, W. *Mecanismos Disciplinarios de la Gestión de Costos Interorganizacionales y Economía de los Costos de Transacción: un ensayo teórico*. Revista de Educación e Investigación en Contabilidad, v. 9, n. 3, p. 260-276, 2015.

RODRÍGUEZ, A. *Un modelo integral para evaluar el impacto de la transferencia de conocimiento interorganizacional en el desempeño de la firma*. Estudios Gerenciales, v. 21, n. 95, p. 37-50, 2005.

SHIL, N., ALAM, M. y NAZNIN, M. *Cost and management accounting practices in Bangladesh: a survey*. Managerial and Financial Accounting, v. 2, n. 4, p. 364-382, 2010.

SOUZA, B. y ROCHA, W. *Fatores Condicionantes da Gestão De Custos Interorganizacionais*. Tesis de maestria, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2008.

7. Agradecimientos

Trabajo financiado por el Proyecto de Investigación Regular denominado “Análisis econométrico de los factores determinantes de la gestión de costos Interorganizacionales para las empresas de la región del Ñuble y Bío-Bío”, código DIUBB 193818 3/R, Dirección General de Investigación, Desarrollo e Innovación, Universidad del Biobío, Chile.