

REVISTA DE CONTABILIDAD
SPANISH ACCOUNTING REVIEW

Revista de Contabilidad

ISSN: 1138-4891

rccsar@elsevier.com

Asociación Española de Profesores
Universitarios de Contabilidad
España

ARAUJO PINZÓN, PEDRO; SÁNCHEZ VÁZQUEZ, JOSÉ MANUEL; VELEZ ELORZA, MARIA;
ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, CONCHA

SISTEMAS DE CONTROL PARA LA GESTIÓN DE LOS CANALES DE EXPORTACIÓN
INDEPENDIENTES: UN ANÁLISIS EXPLORATORIO SOBRE SU DISEÑO Y USO

Revista de Contabilidad, vol. 14, núm. 2, 2011, pp. 115-146

Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad
Barcelona, España

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=359733638005>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

SISTEMAS DE CONTROL PARA LA GESTIÓN DE LOS CANALES DE EXPORTACIÓN INDEPENDIENTES: UN ANÁLISIS EXPLORATORIO SOBRE SU DISEÑO Y USO

CONTROL SYSTEMS TO MANAGE INDEPENDENT EXPORT CHANNELS: AN EXPLORATORY ANALYSIS ABOUT THEIR DESIGN AND USE

PEDRO ARAUJO PINZÓN, Universidad de Cádiz

JOSÉ MANUEL SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Universidad de Cádiz

MARIA VELEZ ELORZA, Universidad de Cádiz

CONCHA ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, Universidad Pablo de Olavide

RESUMEN

El empleo de canales de exportación independientes es la forma más extendida de exportación, si bien la ausencia de propiedad dificulta su gestión y afecta al rendimiento exportador. Dado el creciente interés académico y profesional por mejorar la gestión de los procesos de exportación de las empresas y la laguna existente en el estudio de las relaciones inter-organizativas orientadas al mercado (*down-stream*), se plantea como objetivo del presente estudio la exploración de los sistemas de control de gestión (SCG) en el contexto de los canales de exportación, desde la perspectiva de la empresa exportadora. Mediante la realización de un estudio cualitativo exploratorio, se pretende contribuir a la literatura sobre los SCG inter-organizativos ampliando su ámbito de interés a las relaciones *down-stream* de la cadena de suministros, esenciales para la competitividad de muchas empresas. Frente a estudios previos sobre SCG enfocados en relaciones proveedor-comprador, los resultados muestran que las empresas exportadoras analizadas (1) emplean múltiples mecanismos de control, principalmente cualitativos, que (2) se caracterizan por su ámbito amplio y la oportunidad en el tiempo, así como por sus bajos niveles de integración y agregación, y (3) usan algunos mecanismos -p.e., reuniones con los intermediarios- de modo interactivo, mientras que otras herramientas -p.e., contratos y acuerdos- son usadas de modo diagnóstico. Asimismo, la evidencia sugiere que la definición de sistemas formales en este contexto puede diferir de la tradicional, con amplias repercusiones sobre los marcos de análisis de los sistemas de control de gestión.

PALABRAS CLAVE: sistemas de control de gestión, relaciones inter-organizativas *down-stream*, canales de exportación independientes

ABSTRACT

Independent export channels are the most common exporting entry mode, although the lack of ownership hinders their management and affects export performance. Given the growing academic and professional interest to improve export processes' management and the existent gap in the study of down-stream inter-organisational relationships, the present study aims at the exploration of management control systems (MCS) in the context of export channels. From the perspective of exporting firms, this exploratory qualitative study contributes to the literature on inter-organisational MCS enlarging its scope of interest to down-stream supply chain relationships, essential for the competitiveness of many firms. Whereas previous studies focused on seller-buyer relationships, the results show that the analysed exporting firms (1) use multiple control mechanisms, mainly qualitative; (2) these MCS are characterised by their wide scope and opportunity, as well as their low integration and aggregation; and (3) exporting firms use some mechanisms -e.g., meetings with intermediary firms- in an interactive way, while other tools -e.g., contracts and agreements- are used in a diagnostic way. Also, the evidence suggests that the definition of formal systems in this context can differ from the traditional one, with wide repercussions on the MCS analysis frameworks.

KEYWORDS: management control systems, down-stream inter-organisational relationships, independent export channels

1 INTRODUCCIÓN

La exportación es un pilar básico para la supervivencia de muchas empresas (Fink, Harms y Kraus, 2008) debido a las limitaciones de los mercados domésticos, la creciente globalización y la necesidad de diversificar riesgos. Para internacionalizarse, las empresas eligen entre dos modelos básicos de entrada: (1) subsidiarias de ventas, modelo basado en la propiedad donde el exportador tiene el control y la propiedad completa de todas las actividades; (2) canales de exportación independientes, modelo de bajo control jerárquico, que se puede llevar a cabo a través de distintas configuraciones (minoristas, mayoristas, importadores, intermediarias industriales, revendedores o comisionistas).¹

De estos dos modelos, los canales de exportación independientes son los más empleados por las empresas para exportar (Dimitratos et al., 2003; Fink, Harms y Kraus, 2008). Entre sus ventajas cabe destacar, por un lado, el ahorro de costes y la menor inversión de recursos que suponen (Sachdev, Bello y Pilling, 1994), y, por otro, el acceso a contactos con clientes clave, a un mayor conocimiento del mercado local y al empleo de acciones de marketing más sofisticadas y adaptadas a dicho mercado (Fath, 1995). Sin embargo, los riesgos de este tipo de internacionalización radican en el menor control derivado de la separación de la propiedad (Gordon, 1993). Efectivamente, el rendimiento exportador se puede ver negativamente afectado por las incongruencias o inconsistencias de objetivos entre las empresas participantes en el canal. Un control de gestión inadecuado de la relación con las empresas intermediarias puede perjudicar el rendimiento de las operaciones exportadoras. Por tanto, surge la necesidad de identificar mecanismos de gobierno que permitan crear y gestionar mejores relaciones.

Existe un creciente interés académico y profesional por mejorar la gestión de los procesos internacionales, así como por el establecimiento de estructuras que faciliten el procesamiento y análisis de información para la toma de decisiones, la planificación y el control de las actividades exportadoras (Dimitratos et al., 2003). La literatura sobre exportaciones establece la distinción entre relaciones de propiedad y no propiedad para enfatizar en el grado de control (alto control vs. bajo control, respectivamente). Sin embargo, de forma diferente a las relaciones de propiedad, y completando los contratos, los sistemas de control de gestión pueden facilitar la gestión de estos canales independientes. Anderson (2008) resalta la hasta ahora escasa implicación de los sistemas de contabilidad y control de gestión (SCG, de aquí en adelante) en aspectos ajenos a la producción. De hecho, y a pesar de que se ha investigado extensamente sobre la naturaleza y función de los SCG (por ejemplo, Chenhall, 2003) y de los recientes avances académicos en el contexto inter-organizativo desde la disciplina de los SCG (por ejemplo, Dekker, 2004; Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2006) todavía se desconoce en gran medida la implicación de

(1) En este trabajo, estas diferentes figuras van a ser agrupadas bajo la denominación de empresas intermediarias.

los SCG en las actividades de la cadena de suministros más relacionadas con el mercado (Caglio y Ditillo, 2008), como son las de las áreas de ventas y marketing (Löning y Besson, 2001; Roslender y Hart, 2003; Anderson, 2008).

El propósito de este artículo es contribuir al conocimiento del papel de los SCG en el desarrollo y mejora de la gestión de los canales de exportación independientes, para lo que se propone un doble objetivo. Por un lado, explorar las características (diseño) de los SCG utilizados para la gestión de las intermediarias foráneas. Por otro, explorar los modos de empleo (uso) de dichos SCG.

Para conseguir este doble objetivo, se emprende un estudio cualitativo exploratorio consistente en la realización de entrevistas semi-estructuradas a responsables de exportación de ocho empresas exportadoras. El estudio, al tener una finalidad eminentemente exploratoria, se centra básicamente en mostrar las comunidades de los SCG utilizados por las empresas analizadas para la gestión de sus canales de exportación. Como principales resultados, este estudio muestra que la alta dirección considera clave a estos sistemas para la gestión de los canales de exportación externalizados. Asimismo, se comprueba la elevada complejidad del proceso de control ejercido sobre las intermediarias. La evidencia muestra que las empresas exportadoras emplean múltiples mecanismos de control, principalmente cualitativos, que se caracterizan por su ámbito amplio y la oportunidad en el tiempo, así como por sus bajos niveles de integración y agregación. Las empresas exportadoras analizadas emplean mecanismos de control -p.e., reuniones con los intermediarios- de modo interactivo, mientras que otras herramientas -p.e., contratos y acuerdos- son usadas de modo diagnóstico. Por último, la evidencia sugiere que la definición de sistemas formales en un contexto inter-organizativo puede diferir de la tradicional basada en un entorno intra-organizativo, con amplias repercusiones sobre los marcos de análisis de los SCG.

El resto del trabajo se estructura en cuatro apartados. En el primero, se desarrolla el papel de los SCG en el contexto de los canales de exportación. En el segundo apartado se especifican las cuestiones de investigación que han guiado el estudio empírico realizado, explicando en el tercer epígrafe la metodología aplicada en el mismo. Por último, en el cuarto apartado se presentan y analizan los resultados obtenidos, exponiendo finalmente las principales conclusiones del trabajo.

2 | SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN EN LOS CANALES DE EXPORTACION

En la actualidad, las empresas compiten en el mercado manteniendo acuerdos de colaboración estables con empresas de su cadena de suministros (*supply chain*). Teniendo en cuenta el rol asumido por la empresa externalizadora (empresa focal), en este contexto

se pueden distinguir dos tipos de relaciones entre firmas: relaciones *up-stream*, en las que la empresa socia asume el rol de suministradora de un *input* necesario para la firma externalizadora; y relaciones *down-stream*, en las que el socio es responsable de las funciones de marketing o distribución, es decir, del *output* de la empresa focal (Lee, Chen y Kao, 2003).

En este contexto de las relaciones inter-organizativas dentro de las cadenas de suministros, un canal de exportación se configura como un grupo de organizaciones independientes desde el punto de vista de la propiedad, conformando una alianza contractual no equitativa entre las partes, que no implica compartir ni crear una nueva entidad. Esta alianza implica para la exportadora establecer una relación *down-stream* con los intermediarios que les hace interdependientes funcionalmente, de tal modo que la capacidad de la primera para coordinar sus actividades con las segundas es un determinante del éxito exportador (Zhang, Cavusgil y Roath, 2003). Tradicionalmente, las empresas exportadoras han establecido acuerdos contractuales seleccionando sus cláusulas de entre un amplio abanico. Sin embargo, como Fink, Harms y Kraus (2008) argumentan, estos acuerdos de carácter contingente no son mecanismos apropiados para la coordinación de las conductas y actividades. Tal como defienden Baiman y Rajan (2002) para los contextos inter-organizativos en general, los contratos limitan la flexibilidad necesaria para la gestión de las relaciones, por lo que los SCG pueden desempeñar un papel clave al complementar el carácter incompleto de los contratos. Los SCG pueden ayudar a la dirección de exportación a gestionar de modo exitoso las actividades exportadoras, pues sus responsables requieren información de gestión que les permita superar los problemas derivados de una mayor distancia física y psicológica, o de la inadecuada implantación de planes y estrategias en los mercados extranjeros (Leonidou, 1997). Asumiendo la definición de Merchant y Van der Stede (2003), este estudio adopta una visión amplia de los SCG, abarcando las políticas y procedimientos usados para asegurar que la conducta y decisiones de las empresas intermediarias son consistentes con los objetivos y estrategias de la empresa exportadora. Las firmas exportadoras pueden liderar el diseño de los SCG cuyo uso contribuya a la definición e implantación de su estrategia a través de las intermediarias (Sachdev, Bello y Pilling, 1994; Pahud y Vossen, 1999). Por ejemplo, diversos trabajos ponen de manifiesto que las empresas emplean diferentes mecanismos que actúan de forma complementaria para controlar las actividades de las intermediarias (Pahud de Mortanges y Vossen, 1999), reduciendo el oportunismo (Solberg, 2006), y mejorando el rendimiento y la satisfacción de la exportadora con la intermediaria (Gençtürk y Aulakh, 2007).

Junto a lo anterior, la literatura contable, mayoritariamente centrada en el ámbito de las relaciones *up-stream* entre empresas de una cadena de suministros (Caglio y Ditillo, 2008), ha mostrado abundante evidencia empírica de que los SCG se han ido convirtiendo en menos jerárquicos y más horizontales, ayudando así a coordinar y controlar este tipo de relaciones (Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2006). Sin embargo, como indican Van der

Meer-Kooistra y Vosselman (2006) y Caglio y Ditillo (2008) son relativamente escasos los trabajos centrados en relaciones *down-stream*. Las relaciones *down-stream* plantean desafíos para la investigación debido a la naturaleza abstracta de los servicios realizados por los intermediarios (Sirdeshmukh et al., 2002). Los investigadores han reconocido que, en general, las relaciones *down-stream* conllevan una relación de mayor riesgo y vulnerabilidad para la empresa focal, al tratar las empresas socias directamente, y a menudo en nombre de ella, con los clientes (Vélez, Sánchez y Álvarez-Dardet, 2008). Generalmente una empresa focal tiene mayor dependencia y menor poder en sus relaciones *down-stream* (Lee, Chen y Kao, 2003), lo que puede afectar a los mecanismos de control utilizados para su gobierno. Por otra parte, algunos trabajos en el ámbito contable han mostrado evidencia empírica de las diferencias respecto de otras áreas en los SCG utilizados y la información demandada por los directivos del área de distribución y marketing (Jaworski, 1988; Mia y Chenhall, 1994; Chenhall, 2003), actividades o funciones que son el objeto de la externalización en una relación *down-stream*. Humpreys et al. (2001) señalan que la diferencia respecto a la posición de la empresa focal en la relación condiciona tanto el motivo por el que establecen mecanismos de control de las relaciones con el socio como el uso realizado o la utilidad de los mismos. Estos autores argumentan que, cuando la empresa focal promueve el diseño y uso de un sistema de información, el tipo de relación (*up-stream* o *down-stream*) determina sus consecuencias respecto a la reducción de los costes de transacción, la información compartida, el aumento de estabilidad y la legitimidad.

Los anteriores argumentos sugieren que las conclusiones obtenidas en estudios previos basadas en relaciones proveedor-comprador no tienen por qué ser aplicables totalmente a las relaciones *down-stream* de la cadena de suministros centradas en hacer llegar los productos a los mercados. El análisis empírico de estas relaciones *down-stream* permitiría contribuir a la literatura contable en dos aspectos. Por un lado, posibilitaría ampliar el actual conocimiento contable acerca del rol de los SCG en la cadena de suministros, contrastando los resultados empíricos con los obtenidos en los estudios previos sobre las relaciones *up-stream* (Caglio y Ditillo, 2008). Por otro lado, extendería la comprensión acerca de las funciones de la contabilidad y el control de gestión en el contexto de las funciones de venta y de marketing -usualmente ignorado en la investigación contable (Foster y Young, 1997; Roslender y Hart, 2003)- cuando estas funciones son desempeñadas por otras empresas, implicándose en la gestión del eslabón de la cadena que conecta la empresa con el cliente final (Anderson, 2008).

3 CUESTIONES DE INVESTIGACIÓN

Dada la laguna existente en el estudio de las relaciones inter-organizativas orientadas al mercado, este estudio propone explorar los SCG en el contexto de los canales de exportación, desde la perspectiva de la empresa exportadora. El análisis de los SCG se

centra en las dos dimensiones básicas que lo definen: diseño y uso (Chenhall, 2003). Por tanto, para desarrollar adecuados SCG es de importancia determinar (1) qué mecanismos emplea la dirección de exportación para seleccionar a los intermediarios y supervisar y coordinar sus acciones, y qué características reúne la información que suministran, y (2) qué usos confieren los responsables a los SCG.

3.1. Diseño de los sistemas de control de gestión.

El estudio de los SCG implica adoptar una visión holística de los elementos que lo componen y sus atributos. Desde una perspectiva de relaciones inter-organizativas dentro de la cadena de suministros, los trabajos llevados a cabo en los últimos años han documentado un número de prácticas y mecanismos empleados para gestionar las relaciones entre compradores y suministradores, incluyendo el cálculo de costes (Carr y Ng, 1995; Ellram y Siferd, 1998; Dekker, 2003), las investigaciones de costes inter-organizativas (Cooper y Slagmulder, 2004), el control de los procesos productivos conjuntos (Frances y Garnsey, 1996), la mejora de la calidad de los productos y la reducción de los tiempos de espera (Stump y Heide, 1996; Wuyts y Geyskens, 2005), el *target costing* y el *kaizen costing* (Carr y Ng, 1995; Mouritsen, Hansen y Hansen, 2001), el análisis de la cadena de valor (Dekker, 2003), los sistemas de medición del rendimiento conjunto (Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2000) y el *total cost of ownership* (Wouters et al., 2005). La mayoría de estos trabajos destacan la necesidad de compartir información financiera y de costes, la llamada *open-book accounting* (Carr y Ng, 1995; Seal et al., 1999; Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2000; Mouritsen, Hansen y Hansen, 2001; Chua y Mahama, 2007), y de combinar mecanismos formales con mecanismos informales² (Dekker, 2004) para así conseguir incrementar la cooperación (Mahama, 2006) y lograr mejoras en la eficiencia de los socios (Seal et al., 1999; Chua y Mahama, 2007). Los resultados empíricos de estos trabajos, al estar basados en relaciones *up-stream*, deben ser extrapolados con cautela a la gestión de los canales de exportación. A pesar de la escasez de trabajos previos, algunas diferencias se pueden extraer sobre el papel de los SCG: (1) los SCG en las relaciones *up-stream* se centran en el análisis y cálculo de costes, principalmente (Carr y Ng, 1995; Ellram y Siferd, 1998; Degraeve, Labro y Roodhooft, 2000; Dekker, 2003; Cooper y Slagmulder, 2004), mientras que en las *down-stream* se enfocan en los costes y beneficios (Kulp, 2002); (2) en las *up-stream* estos sistemas se asocian a la mejora de la producción (Wouters et al., 2005; Dekker, 2003; Carr y Ng, 1995; Cooper y Slagmulder, 2004; Kajüter y Kulmala, 2005; Seal et al., 1999) y en las *down-stream* a la mejora en los costes de inventarios (Kulp, 2002) y la mejora en ventas y beneficios (Vélez, Sánchez y Álvarez-Dardet, 2008); y (3) en las *up-*

(2) Aunque existen múltiples definiciones acerca de los controles formales e informales según diferentes autores, los primeros incluyen aquellos mecanismos diseñados explícitamente de modo estructurado y consciente para favorecer la consecución de los objetivos estratégicos, mientras que los informales son aquellos que no se diseñan de modo explícito (Langfield-Smith, 1997), considerándose que estos controles son influidos por actividades sociales como, entre otras, las interacciones frecuentes y las reuniones.

stream, los SCG buscan la mejora de la eficiencia (Cooper y Slagmulder, 2004; Baiman y Rajan, 2002), mientras que en las *down-stream* examinan la mejora de la coordinación de las interdependencias (Thrane y Hald, 2006). De acuerdo con Humpreys et al. (2001), la naturaleza de las tareas externalizadas puede determinar qué mecanismos se emplearán y sus consecuencias. De hecho, los escasos estudios que en el ámbito contable se han desarrollado en el contexto de las relaciones *down-stream* dentro de la cadena de suministros ponen de manifiesto que en las relaciones orientadas al mercado domestico se están empleando instrumentos contables específicos, asociados a determinadas técnicas de distribución y venta, tales como el *vendor management inventory* (Kulp, 2002) o la gestión de categorías de productos (Free, 2007). En el mismo sentido, algunos estudios llevados a cabo en el ámbito intra-organizativo sobre los SCG empleados en las áreas de marketing y ventas han señalado que las medidas financieras rara vez son apropiadas para capturar el rendimiento de la función de marketing (Jaworski, Stathakopoulos y Krishnan, 1993). La medición del rendimiento en estas funciones presenta serios problemas derivados de las dificultades para concretar e identificar el *output* de su proceso de transformación y para cuantificar su impacto. Estos problemas han provocado la falta de utilidad de la información suministrada por los SCG para la toma de decisiones por los directivos de éstas áreas (Löning y Besson, 2002) y para gestionar al personal que trabaja en estos departamentos, favoreciendo el uso de sistemas informales (Jaworski, Stathakopoulos y Krishnan, 1993). Esta situación sugiere que, cuando las empresas establecen una relación orientada al mercado en la que se externaliza la función de distribución y venta -como en el caso de los canales de exportación independientes-, los resultados de las investigaciones previas en el ámbito contable no son suficientes para explicar qué mecanismos se utilizan para gestionar este tipo de relaciones. Con respecto a las herramientas que componen un SCG, la literatura de marketing evidencia que las empresas exportadoras pueden utilizar tanto mecanismos ex-ante para la selección apropiada de sus socios como ex-post para gestionar las relaciones establecidas y también muestra la aplicación de diferentes tipos de controles (de resultados, de comportamiento y sociales). Sin embargo, desde una perspectiva contable, la literatura adolece de conocimiento empírico acerca de los mecanismos específicos que se emplean en la gestión de las relaciones orientadas al mercado, en general, y en la gestión de los canales de exportación, en particular. Por este motivo se propone, como primera cuestión de investigación exploratoria de los SCG en este contexto particular, estudiar qué mecanismos emplean las empresas exportadoras en dicha gestión.

Además de las técnicas o mecanismos empleados, para analizar el diseño de los SCG se puede emplear otra aproximación basada en las características de la información que éstos generan (Chenhall, 2003). Las características de la información se han definido en la literatura de SCG por medio de cuatro dimensiones -ámbito, integración, agregación y oportunidad- ya contrastadas en escenarios intra-organizativos (Chenhall y Morris, 1986; Bouwens y Abernethy, 2000) y que se pueden emplear para definir los SCG implicados en la gestión de las exportaciones. Algunos autores (por ejemplo, Bouwens y Abernethy, 2000)

han identificado el ámbito como uno de los aspectos más relevantes. Esta dimensión hace referencia a características tales como los objetivos, cuantificación y horizonte temporal de la información suministrada por los SCG y presenta tres sub-dimensiones: enfoque (si la información se obtiene en el interior de la organización o en el exterior), cuantificación (si esta información es financiera o no financiera) y horizonte temporal (si los eventos a los que se refiere la información son pasados o futuros). Así, de acuerdo con Chenhall y Morris (1986), se define el concepto de SCG de ámbito amplio como el de sistemas que incluyen información externa, no financiera y prospectiva, mientras que un sistema de ámbito estrecho es aquel que está más centrado en la información interna, financiera e histórica.

Desde un punto de vista intra-organizativo, la integración se refiere a si el SCG recoge información acerca de la actividad de otros departamentos de la organización y de la repercusión de las decisiones de un departamento sobre otros (Bouwens y Abernethy, 2000). Considerando una perspectiva inter-organizativa, la integración reflejaría información sobre las actividades de otros miembros de la relación y sobre cómo las decisiones afectan al resto de participantes.

Respecto a la agregación de los SCG, esta dimensión se refiere a cómo la información es agregada o resumida por áreas funcionales, por períodos de tiempo o por medio de modelos de decisión (Chenhall y Morris, 1986). La oportunidad presenta dos subdimensiones: frecuencia temporal de los informes y velocidad de los mismos (tiempo que se tarda entre el momento en el que un decisor requiere la información y el momento en que está disponible). Así, la oportunidad del sistema es muy alta si la frecuencia temporal es diaria o semanal y si el retraso es pequeño (Bouwens y Abernethy, 2000).

A pesar del desarrollo de la literatura previa en el contexto intra-organizativo que ha mostrado evidencia de que disponer de información de ámbito amplio estimula la planificación inter-departamental y la coordinación de operaciones dentro de la empresa (Abernethy y Lillis, 1995; Bouwens y Abernethy, 2000; Naranjo-Gil y Hartmann, 2007), el marco de Chenhall y Morris (1986) no ha sido utilizado para analizar las características de la información suministrada por los SCG en las relaciones entre empresas. Hasta nuestro conocimiento, únicamente Ramón, Álvarez-Dardet y Naranjo (2007) muestran que la información de ámbito amplio suministrada por los SCG contribuye a generar expectativas de continuidad a los socios implicados en relaciones cercanas entre proveedores y compradores. Concretamente, en las relaciones orientadas al mercado dentro de la cadena de suministros, este marco puede ser de suma utilidad para analizar qué tipo de información se demanda de los SCG para la gestión de estas relaciones. Trabajos previos han puesto de manifiesto que ciertos aspectos a los que se enfrentan los trabajadores y directivos del marketing -tales como la incertidumbre y el dinamismo del entorno, la intensidad competitiva o la interdependencia funcional con otras áreas- determinaban las características de la información que los SCG debían suministrar para lograr mejoras en el

rendimiento (Jaworski, 1988; Chenhall, 2003). Sobre la base de estos trabajos, y asumiendo que estos aspectos son más acusados cuando dichas tareas son llevadas a cabo por medio de una empresa externa en un mercado extranjero, se plantea como segunda cuestión de investigación analizar qué niveles de ámbito, integración, agregación y oportunidad presenta la información suministrada por los SCG para la gestión de los canales de exportación.

3.2. Usos de los sistemas de control de gestión.

Siguiendo a Simons (1995), para el análisis del uso de los sistemas formales de control se distingue entre dos modos de empleo: diagnóstico e interactivo. La importancia de esta clasificación radica en que recoge el empleo equilibrado de los SCG tanto para apoyar la implantación de la estrategia como para colaborar activamente en la emergencia de nuevas estrategias. El uso diagnóstico se asocia con la tradicional concepción de los SCG, es decir, la de suministrar información *feedback* para su uso en la gestión por excepción, para corregir desviaciones del rendimiento previsto, de tal modo que los directivos/as definen los factores críticos de éxito, los comunican y los supervisan.

El uso interactivo, sin embargo, se da “cuando los altos directivos emplean [el SCG] para involucrarse personal y regularmente en las decisiones de los subordinados” (Simons, 1991, p. 49). Este uso se relaciona no sólo con la implantación de la estrategia organizativa, sino también con su formulación o emergencia. Los SCG presentan una serie de características cuando se emplean de modo interactivo (Simons, 1995): (1) la información es de importancia para los más altos niveles de gestión; (2) el proceso requiere que los directivos operativos en todos los niveles organizativos le presten atención frecuente y regular; (3) los datos se interpretan y discuten en reuniones personales entre superiores, subordinados e iguales; y (4) este empleo implica un continuo debate y reflexión sobre los datos, asunciones y planes de acción. De acuerdo con la evaluación de las incertidumbres estratégicas, la dirección decide a cuál/es de los diferentes mecanismos de los que dispone le/s otorga dicho uso interactivo, mientras que emplea el resto de modo diagnóstico.

En los últimos años, los investigadores han mostrado un gran interés por perfeccionar el marco definido por Simons. Véanse, por ejemplo, los trabajos de Tuomela (2005), quien analiza el diseño y uso de medidas de rendimiento para su uso interactivo; Henri (2006), que examina las relaciones entre el uso de los SCG y las capacidades organizativas; y Widener (2007), explorando los antecedentes de los SCG, las relaciones entre los mecanismos, sus costes y beneficios. Sin embargo, este marco no ha sido aún aplicado en el contexto de las relaciones entre empresas de la cadena de suministros. No obstante, una serie de trabajos (si bien bajo otras etiquetas) han puesto de manifiesto la importancia del uso diagnóstico de los SCG en este contexto (Dekker, 2004), centrado en completar los contratos con el establecimiento de metas y objetivos (Baiman y Rajan, 2002), y vigilando e incentivando el cumplimiento de los acuerdos por parte del socio, reduciendo así el

oportunismo (Vélez, Sánchez y Álvarez-Dardet, 2008). De acuerdo con lo establecido por algunos autores (e.g., Simons, 1990; Vaivio, 2004), el uso diagnóstico de los SCG no permite estimular el debate e ignora potenciales propuestas de cambio procedentes de quienes llevan a cabo las tareas. En las relaciones *down-stream*, dado que los socios son quienes conocen el mercado y están en contacto directo con los clientes, es fundamental generar flujos de información que posibiliten a la empresa focal tener acceso al conocimiento sobre las amenazas y oportunidades emergentes percibidas por los socios, y así le permitan redefinir las estrategias. De acuerdo con Simons (2000), el uso interactivo de algún instrumento de los SCG es esencial para crear dichos flujos, incluso cuando existan barreras para ello. En particular, el contexto de las relaciones entre empresas exportadoras y sus intermediarias extranjeras motiva la relevancia de su aplicación, debido a que la separación física y cultural existente entre las partes genera elevadas incertidumbres estratégicas, de tal modo que los responsables de exportación requieren de mecanismos que les ayuden no sólo a implantar sino también a definir sus estrategias a través de sus intermediarios en los mercados internacionales.

Así, se propone como tercera cuestión de investigación exploratoria analizar qué usos otorgan los responsables de exportación a los mecanismos de los SCG empleados en la gestión de los canales de exportación.

4 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN DEL ESTUDIO EMPÍRICO

Con el objetivo de dar respuesta a las preguntas de investigación planteadas, se ha llevado a cabo un análisis cualitativo exploratorio, en el que se pretende poner de manifiesto la existencia de aspectos comunes en los SCG de las empresas analizadas. Los datos han sido recogidos entre mayo de 2007 y enero de 2008 a través de entrevistas semi-estructuradas con responsables de exportación clave de ocho empresas. Como campo de investigación se han seleccionado empresas exportadoras de diferente tamaño y que abarcan distintos sectores y estados del proceso de internacionalización. Esta diversidad es adecuada cuando la investigación persigue recoger aspectos comunes (Nielsen, 2003), puesto que, en caso contrario, se corre el riesgo de que estos aspectos sean específicos de un único sector o estado, lo que puede llevar a sesgos que impidan la generalización teórica de los resultados de la investigación. Las empresas seleccionadas fueron recomendadas al equipo investigador por la Agencia Andaluza de Promoción Exterior (EXTENDA),³ de acuerdo con la diversidad demandada y los objetivos del estudio.

(3) EXTENDA, como organismo de promoción del comercio internacional de la comunidad autónoma de Andalucía, ofrece servicios de apoyo y ayudas a la internacionalización (<http://www.extenda.es>).

Todas las entrevistas (con una duración de entre una y tres horas) fueron grabadas y, al menos, dos investigadores estuvieron presentes en cada una de las entrevistas para reforzar la fiabilidad de la interpretación de los datos e impresiones recogidas. Con el objetivo de explorar los SCG utilizados, las entrevistas se centraron, por una parte, en las características de la empresa y en la experiencia en la gestión de la relación; y, por otra, en la comprensión de los procesos de selección, de la naturaleza de los contratos, así como en el proceso seguido para controlar la relación y el proceso de internacionalización. En el Anexo 1 se recogen de forma sintética las principales características internas y del entorno de las empresas que han participado en el estudio.

5 RESULTADOS DEL ESTUDIO

En primer lugar, se explorarán los aspectos comunes referentes al diseño de los SCG, es decir, a los mecanismos empleados y a las características de la información suministrada por dichos mecanismos. En segundo lugar, el análisis empírico se centrará en el uso diagnóstico y el interactivo de los SCG.

5.1. Mecanismos para la gestión de los canales de exportación

5.1.1. *Mecanismos ex-ante: selección de las empresas intermediarias.*

De las entrevistas se deduce que la selección es vital para el éxito de la relación. La empresa exportadora debe seleccionar una intermediaria idónea para su producto. Esta selección se debe realizar atendiendo a una serie de criterios de evaluación de los candidatos potenciales, para lo que se requiere de la recogida de información y del mantenimiento de reuniones previas.

Dada la importancia que para las empresas analizadas tiene su marca, mercado y la posibilidad de arriesgar su reputación y futuro, se destaca el análisis de mercados y clientes, para buscar y encontrar una intermediaria, con una adecuada estructura, sinergias, conocimiento, cualificación y atención técnica para abordar el proyecto internacional.

“[...] analizamos su capacidad de distribución, infraestructuras, número de clientes, experiencia [...], cifra de negocios, marcas con las que ha trabajado o trabaja, informes comerciales, cobertura del mercado, etc.” (AccesAuto).

En este sentido, los directivos/as destacan la importancia de la reputación como aproximación de lo que se podría conseguir de la relación con la intermediaria. Asimismo, también es de gran relevancia la información que se obtiene de las entidades gubernamentales de apoyo a la internacionalización, así como sobre los límites de riesgo

comercial que les otorgan empresas aseguradoras y de recobro de impagados. Esta información contiene informes económicos, de solvencia, de relaciones con otras marcas y de capacidad de introducción en el mercado:

“Tratas de conseguir toda la información sin molestar demasiado al intermediario” (Berry).

Adicionalmente a la información recogida, se establece una agenda de reuniones con las potenciales empresas intermediarias para la empresa. En estas reuniones no solamente se exponen los productos a gestionar y datos cuantitativos, sino que se evalúan otra serie de aspectos más cualitativos que conforman el perfil de la intermediaria. De hecho, las empresas manifiestan que en estas reuniones es fundamental el *feeling* y la generación de confianza. A veces, cuando la firma intermediaria es muy importante, ésta es la que elige a la compañía exportadora, por lo que todos estos aspectos deben ser recíprocos para que se pueda establecer la relación.

En este sentido, la empresa exportadora realiza un control ex-ante, que intenta minimizar los problemas en el futuro, lo que es un aspecto crucial cuando se elige a una intermediaria. Como medio de control, las empresas exportadoras analizadas procuran siempre seleccionar una intermediaria que le permita ser congruente con sus valores básicos, así como con su estrategia corporativa.

Mecanismos ex-post: gestión continuada de la relación.

Según los entrevistados, una vez establecida la relación, las empresas instauran mecanismos más sistemáticos, tales como: un contrato (formal o no); realización periódica de reuniones y contactos; observación directa; fijación de metas, estrategias y objetivos conjuntos; presupuestos de ventas y de marketing; seguimiento de ventas y cuotas de mercado; y evaluación de la intermediaria.

Desde un principio, o después de un período inicial de prueba, los contratos suelen negociarse y establecerse de modo mutuo entre exportadora e intermediaria. Como mecanismo de control, bien formal o informalmente establecido, el contrato formaría parte de lo que Simons (1995) denomina un sistema de fronteras, ya que comunica a la intermediaria lo que debe evitar:

“[...] derechos y obligaciones, precios, productos y la labor promocional que hace cada parte” (Interfresco).

Este tipo de control comunica al intermediario lo que debe evitar en su actividad, de tal modo que se establece para limitar su comportamiento. Asimismo, los contratos pueden

establecer algunos *targets* sobre variables clave de la actividad exportadora, que la empresa exportadora podrá emplear posteriormente para evaluar la actuación del intermediario:

“Se estudia mucho el tema de la confidencialidad, de la información que se va a facilitar, se regulan los precios de los productos, las formas de pago, los costes mínimos, las previsiones anuales, [...] o sea, una serie de cosas que regula este contrato [...] Suelo preguntarle a la gente sobre sus nuevos productos, les doy unos precios próximos: ‘Dime cuánto crees tú que puedes vender’, y ellos hacen una estimación de los precios y de los márgenes, y cierran un contrato” (Veterinasa).

“[...] en algunos mercados deben ponerse muchas cláusulas y en otros pocas, pues depende del potencial del *partner*. Así, se empieza el camino y se potencia si funciona, o se busca otra alternativa si no funciona” (Interfresco).

Sin embargo, el carácter incompleto de los contratos provoca que las empresas establezcan otros mecanismos para complementar la gestión de sus relaciones. Los entrevistados destacan el importante papel que desempeña la información que debe aportar la intermediaria:

“Para controlar al cliente final es fundamental un contacto continuo con el intermediario. Así, el intermediario debe informarme de los precios que rigen en el mercado, novedades que salen, marcas que entran en el mercado, competidores” (AccesAuto).

“Intentamos que sus ideas lleguen a nosotros. Les exigimos que compartan información referente a clientes, tamaño del mercado, precios, competencia, ..., aunque a veces tenemos algunas dificultades” (Interfresco).

De hecho, su importancia es tal, que, a veces, alguna empresa exportadora ha finalizado voluntariamente alguna relación por no recibir *feedback*:

“Hemos cambiado un importador porque no nos daba nada de información. No podíamos y no queríamos trabajar así” (Bazúcar).

Pero esta investigación indica que las empresas exportadoras no sólo reciben información, sino que la transmiten a sus intermediarias, promoviendo así el intercambio de información como medio de llevar a cabo la necesaria gestión de forma continuada, estable y cercana. La información que se intercambia se centra usualmente en aspectos técnicos, económicos, comerciales y estratégicos,

“La información que nosotros les facilitamos para que tomen sus decisiones hace referencia a los productos, precios, innovaciones de producto” (Interfresco).

El intercambio de información también se enfoca en aspectos de costes, si bien no en todas las empresas analizadas, puesto que debe existir una relación de confianza entre las partes. Por ejemplo, en Olisur:

“El interés mutuo por conseguir las ventas y la confianza con el importador nos puede llevar a seguir una política de *open-book* donde se muestra el detalle de todos los costes, se establecen márgenes, etc.”

Para el intercambio de información las empresas analizadas aprovechan diversos canales de comunicación, desde continuos contactos por teléfono, por fax, Web o por correo electrónico, hasta reuniones periódicas, pasando por otros medios:

“Tenemos una página Web donde se recoge información técnica, y en el futuro crearemos una *newsletter* para informar a los *partners* sobre qué vender y cómo venderlo” (Interfresco).

Se observa la gran importancia que se otorga a las reuniones periódicas, en las que se resalta la importancia de establecer negociaciones y contactos personales, realizadas fundamentalmente por el personal de exportación de las empresas exportadoras, acompañado en ocasiones por directivos/as de alto nivel. Estas reuniones sirven de foro de intercambio de información para la cooperación:

“[...] las reuniones son de *feedback* [...], de intercambio de información” (Berry).

“Es fundamental viajar, hacer formación de ventas, entender lo que quiere tu distribuidor” (Zumoliva).

En estos contactos continuos, los responsables de la empresa exportadora se reúnen con directivos/as de la empresa intermediaria, pero también con su fuerza de ventas e, incluso, con sus clientes:

“Establecemos una serie de reuniones en destino en las que se ven todos los clientes finales, se estudia la competencia, si estamos acertando en el tipo de envase que estamos llevando, en los precios de venta que se están pactando. Yo sé a cuánto le estoy vendiendo, y más o menos sé a cuánto el intermediario vende, entonces analizo si los márgenes son los correctos, los tipos de productos que se están vendiendo, en los clientes que está presente y, en los que no, por qué no está presente” (Olisur).

“Nos gusta visitar a sus clientes finales, nos gusta ir con el intermediario, nos gusta que nos vean, nos gusta hacer presentaciones de nuestros productos a la fuerza de ventas del intermediario, nos gusta organizar semanas de trabajo” (Bazúcar).

Dentro de la importancia de las reuniones mantenidas por medio de las visitas periódicas, además de información sobre cuestiones operativas, también se dialoga sobre otros aspectos de carácter estratégico:

“[...] a la parte estratégica le dedico un 5%, y el 95% restante son aspectos operativos. El trabajo relacionado con la estrategia se lleva a cabo en estas reuniones” (Olisur)

Asimismo, las empresas exportadoras analizadas invitan en ocasiones a directivos/as y personal de la intermediaria a visitar sus instalaciones. No obstante, los entrevistados señalan su preferencia por acudir a las instalaciones del intermediario:

“[...] visitar la empresa intermediaria es fundamental [...] Cuando vas a un sitio y ves la estructura, ves los camiones entrando, los ordenadores, los movimientos, incluso los premios, ... Básicamente te da mucha información” (Veterinasa)

En este sentido, la observación directa realizada en estas visitas periódicas se caracteriza por ser un importante mecanismo de control directo y personal sobre la intermediaria, el mercado y los clientes finales:

“La venta precisa un seguimiento. Es decir, aunque te pague antes de facturar, debe verse si lo está haciendo bien, si está aplicando demasiado margen al producto, si ha acertado con la referencia que te están pidiendo, si es capaz de vender bien el producto, si es capaz de explicarle a los compradores finales cuáles son los beneficios del producto, cuáles son las diferencias con los competidores, ... Todo debe comprobarse a base de viajes, reuniones, entrevistas, visitando, analizando qué está haciendo la competencia, cuál es su cuota de mercado, qué están vendiendo, ...” (Olisur).

Otro mecanismo que destaca en las empresas analizadas es el establecimiento conjunto de objetivos comerciales a través de la elaboración de planes de acción conjunta:

“Según las estadísticas de ventas, según lo que estuvimos haciendo el año pasado, yo le pregunto al intermediario: ¿Qué crees tú? ¿Qué crees tú que debemos hacer este año? ¿Qué podemos repetir este año? ¿Qué cosas nuevas podemos hacer que ya hace la competencia?” (Olisur).

De este modo, las firmas colaboran en la definición conjunta de metas y estrategias, así como en la implantación de las mismas, determinando objetivos o planes de acción:

“[...] debemos elaborar una estrategia conjunta de penetración o de implantación” (Olisur).

“Objetivos, ver cómo estamos, cómo ha ido el mercado y nuestra marca, qué planes tiene: nuevo canal, nuevos clientes, ... Es un diálogo, que al final es un compromiso entre los dos” (Zumoliva).

También destaca la elaboración conjunta de un presupuesto de marketing (coste) administrado por las intermediarias y destinado a la realización de actividades como participación en ferias, promociones o publicidad:

“[...] para empezar el año se ponen los objetivos, se acuerdan los presupuestos: ‘Yo voy a poner tanto, tú vas a poner tanto’, y para qué lo vamos a utilizar y dónde queremos llegar” (Bazúcar).

“Y luego ver cómo está realizando este tipo de *budget* inicial mediante informes trimestrales, más o menos, nos manda fotos, si se han hecho promociones, si se está gastando dinero en los clientes, etc.” (Olisur).

Normalmente, las firmas exportadoras incluyen como objetivos anuales determinados volúmenes de ventas y cuotas de mercado a alcanzar por las intermediarias. Como control de resultados, periódicamente se analizan las ventas que realizan a través de cada intermediaria, a lo que se añade un seguimiento de su cuota en los distintos mercados, con información interna o externa dependiendo de la empresa y sector de que se trate.

“[...] es importante hacer un seguimiento exhaustivo de las ventas, de los costes y de la rentabilidad para detectar los mercados no rentables” (AccesAuto).

“Si mi categoría ha crecido o no, si ha habido incremento en puntos de venta, ... Primero, entender el mercado y, después, ver el rendimiento de mi marca. Tan importante es ver por qué no funcionan las cosas como entender por qué funcionan” (Zumoliva).

La evaluación de la actuación de la intermediaria se lleva a cabo mediante una combinación de medidas financieras y no financieras obtenidas a partir de diversas fuentes, si bien predomina la información de carácter cualitativo. Cada empresa determina cuáles son los factores críticos de éxito para el rendimiento de la relación en función de sus metas, estrategias y objetivos corporativos y de exportación, pero, en general, se pueden citar a partir de las entrevistas: precio, coste, posicionamiento de la marca, riesgo de impago, canal de venta, segmento de mercado o servicio post-venta.

“[Primero] Volumen de venta de mi marca contra volumen de venta del mercado. [Segundo] El nivel de distribución, dónde se está distribuyendo mi producto, [si] estoy acertando con el canal de venta óptimo en el lugar. Tercero, que tenga una gama buena de productos que me den imagen [...] y cuarto, que no tenga ningún problema [...] de impago, retrasos en los pagos” (Olisur).

De este modo, la dirección de exportaciones establece unos niveles considerados aceptables para dichos factores, y mide el desempeño real de la intermediaria en los mismos. En el caso de Olisur, su perfil de intermediaria ideal es

“el que paga al día, se gasta dinero en mi marca, tiene un nivel de ventas buenísimo y posiciona la marca en los canales correctos”.

A modo de resumen, la Tabla 1 recoge los SCG que las empresas analizadas utilizan para la gestión de los canales de exportación, tanto en una etapa de selección (ex-ante) como para su gestión continuada (ex-post).

TABLA 1.- SCG PARA LA GESTIÓN DE LOS CANALES DE EXPORTACIÓN.

| ETAPA | FUENTES | INFORMACIÓN SOBRE |
|--------------------|---|---|
| Etapa de selección | Internet, bases de datos | Estructura, sinergias, conocimiento, cualificación y atención técnica |
| | Organismos de ayuda a la exportación | Límites de riesgo comercial Reputación |
| | Agenda de reuniones | Reputación Confianza Valores |
| Etapa de gestión | Contrato (formal o no) | Sistema frontera a la actuación: comunica y limita el comportamiento Establecimiento de objetivos sobre variables clave de la actividad exportadora |
| | Realización periódica de reuniones y contactos | Intercambio de información sobre aspectos técnicos, económicos, comerciales y estratégicos |
| | Observación directa | Mecanismo de control directo y personal sobre el intermediario, el mercado y los clientes finales |
| | Establecimiento de metas, estrategias y objetivos conjuntos | Definición conjunta de metas y estrategias, así como la implantación de las mismas, determinando objetivos de distribución o planes de acción |
| | Elaboración y seguimiento de presupuestos | Presupuesto conjunto de ventas, con sus posteriores análisis de desviaciones Presupuesto de marketing administrado por los intermediarios y destinado a la realización de actividades como participación en ferias, promociones o publicidad |
| | Seguimiento de ventas y cuotas de mercado | Análisis de la evolución de los volúmenes, precios y costes |
| | Evaluación del intermediario | Combinación de medidas financieras y no financieras |

5.2. Características de la información suministrada por los SCG.

De las entrevistas se deduce de manera generalizada que la dirección de exportaciones recaba información de ámbito amplio, puesto que la información manejada es fundamentalmente externa, no financiera y orientada al futuro. La mayoría de los mecanismos establecidos proporcionan a los responsables información histórica cualitativa y cuantitativa sobre mercados, clientes y evolución de su marca, así como sobre los factores determinantes de su evolución futura y las previsiones de dicha evolución. Junto a estos aspectos de carácter externo, la observación directa, las entrevistas y reuniones permiten obtener otro tipo de información no financiera sobre cuestiones operativas del proceso de comercialización externalizado, recogidos en los planes conjuntos de acción y los contratos.

Aunque predomina la información cualitativa para medir el rendimiento del intermediario y de la relación, todas las empresas también manejan información de carácter cuantitativo. Las principales medidas de rendimiento usadas por la dirección de exportaciones de las empresas analizadas son volúmenes de ventas, cuotas de mercado, precios y márgenes, tanto en términos históricos como prospectivos relativos a porcentajes de crecimiento. Dependiendo del intermediario de que se trate, se realiza un presupuesto conjunto de ventas, y más usualmente un presupuesto de gastos o presupuesto de marketing. Además, todos los entrevistados conceden mucha importancia a la información sobre los límites de riesgo comercial y de solvencia ofrecida por empresas especializadas, que es decisiva para decidir si trabajar o seguir trabajando con una intermediaria.

En relación a la integración, la evidencia empírica muestra que existe cierta integración de la información con las intermediarias más importantes o con las que se mantiene una relación más estrecha o longeva. En línea con la tendencia actual de compartir información entre empresas socias (Li et al., 2005), las empresas examinadas comparten información con sus intermediarias que les permita identificar mejoras en procesos, e incluso llegan a establecer presupuestos compartidos. Sin embargo, la integración de los sistemas en cuanto a interconexión de los mismos entre las empresas exportadoras e intermediarias es prácticamente inexistente, ni siquiera en lo referente a los aspectos operativos de la relación.

“Esta integración no es tan necesaria porque nos hacen pedidos que les suministramos, sin necesitar una conexión integrada en tema de servicios... que sería muy compleja” (Interfresco).

Con relación a la característica de agregación, en todas las empresas analizadas la información recabada y usada por la dirección de exportación se refiere a los aspectos concretos de su área funcional, incluso agregada por productos, países/mercados o intermediarios. Normalmente, la información de carácter cuantitativo se refiere a períodos

anuales, si bien, como en el caso de la información necesaria para el seguimiento de los presupuestos, puede agregarse para períodos inferiores, como, por ejemplo, un trimestre. No obstante, dada la predominancia de la información cualitativa, ésta presenta más dificultad para su agregación por períodos de tiempo y su empleo en modelos de decisión formalizados.

Los entrevistados coinciden en señalar respecto a la oportunidad temporal la importancia de mantener un contacto frecuente y continuo con las intermediarias:

“Continuo, telefónico, e-mail y visitas” (Olisur).

Así, la inmediatez de la información suministrada por la intermediaria para las cuestiones operativas se consigue a través del correo electrónico o del contacto telefónico. Lógicamente, no siempre la información llega oportunamente, de hecho, algunas intermediarias son reacias a su suministro, pero, en estos casos, la relación no suele perdurar. Por tanto, la oportunidad de los SCG suele ser muy alta. No obstante, en los aspectos más estratégicos o en los que se requiera de la interacción cara a cara a través de reuniones, la frecuencia es algo menor, dependiendo de la distancia geográfica del país y de los recursos disponibles por parte de la firma exportadora (económicos y de plantilla), habida cuenta de que las empresas operan a la vez en varios países; normalmente, para estas reuniones la información se prepara por anticipado.

La Tabla 2 presenta de forma resumida los principales resultados del análisis de las características de la información suministrada por los SCG empleados en los canales de exportación.

TABLA 2.- CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN DE GESTIÓN EN LOS CANALES DE EXPORTACIÓN.

| CARACTERÍSTICAS | NATURALEZA | |
|-----------------|------------------|--|
| Ámbito | Amplia | Información externa, no financiera y orientada al futuro |
| Integración | Baja integración | Baja integración de los SCG |
| Agregación | Baja agregación | Productos, países/mercados o intermediarios, meses/años |
| Oportunidad | Frecuente | Información frecuente y rápida |

5.3. Usos de los SCG.

Las entrevistas han permitido constatar el doble uso de los SCG. Con respecto al uso diagnóstico, las empresas exportadoras analizadas diseñan sus SCG para que sean congruentes con sus prioridades estratégicas globales y con sus objetivos exportadores en el mercado concreto de que se trate, definiendo cuáles son sus factores críticos de éxito, los cuales incorporan de modo negociado en los acuerdos. Las empresas llevan a cabo una supervisión y seguimiento de las excepciones y desviaciones más significativas, no sólo en

los presupuestos o cifras de ventas (volumen y precio), sino también en aspectos más cualitativos que son de vital importancia para que en el futuro puedan conducir a un mejor rendimiento exportador, es decir, en sus factores críticos de éxito.

“Para evitar problemas de nula atención al cliente final, de dejar las cosas simplemente sin hacer. Todos los planes y objetivos que haces al principio del año ... sin hacer seguimiento es posible que no ocurran, ése es el problema” (Bazúcar).

Los SCG permiten evaluar de manera continua una serie de criterios que conforman el perfil del colaborador y si su actuación es la pactada. De este modo, el contrato, los acuerdos, los objetivos, los planes de acción y los presupuestos conforman la base para el uso diagnóstico. Para verificar su cumplimiento, las empresas no recurren únicamente a los informes suministrados por las propias intermediarias, sino que se complementan con la obtenida a partir de otras fuentes, como, por ejemplo, la observación directa, la visita de la página Web de la intermediaria o los propios clientes finales:

“Ese seguimiento se centra en los márgenes que se añaden, en el precio final del producto, en lo bien que se hace la venta y en el asesoramiento bueno/malo que se da a los clientes finales” (Olisur).

La supervisión directa es el principal mecanismo de verificación a través de las visitas periódicas, resultando inconcebible su sustitución por otro tipo de mecanismos:

“[...] es nuestro principal control. Se consigue con las visitas que se hacen al mercado y a los clientes. Por tanto, el control se basa en la acción directa y personal” (Interfresco).

En cuanto a los incentivos para las intermediarias, se destaca que si el rendimiento es aceptable para ambas partes, la relación se mantendrá a largo plazo. Así, las posibles recompensas a un buen rendimiento, se sustentan, en adición a la firma de nuevos contratos de colaboración, principalmente en la obtención de mejores márgenes:

“Hay que darles el suficiente margen para que el propio volumen de ventas sea suficiente aliciente: ‘Tú ganas, yo gano’” (Zumoliva)

Toda la información recogida es de enorme importancia para la dirección de exportación y, conforme la intensidad exportadora aumenta, la exportación adquiere un carácter estratégico, por tanto, con una mayor implicación de la alta dirección.

“Las exportaciones se empiezan a considerar estratégicamente. Ayudamos a hacer negociaciones conjuntas, resolvemos problemas que requieren una mayor cualificación...” (Interfresco).

La evidencia muestra que la alta dirección confiere un uso interactivo a diversos elementos de su SCG. Así, con independencia de las excepciones detectadas y las desviaciones más significativas propias del uso diagnóstico, las reuniones mantenidas aprovechando las visitas periódicas se emplean para discutir de modo continuo y constructivo con la intermediaria, así como con responsables de otras áreas de la empresa exportadora cuando afecta al diseño o fabricación del producto. Estas reuniones favorecen la creación de un escenario donde la información fluye para facilitar la resolución de problemas y disputas con rapidez, mejorando la satisfacción y compromiso, y gestionando las actividades de carácter interdependiente, incluso, por ejemplo, el diseño de productos y envases adaptados a los gustos locales. Asimismo, permiten la identificación de las áreas estratégicas clave

“[...] analizamos los objetivos que se han alcanzado, si vamos a introducir nuevos productos, o qué formatos y qué presentaciones han tenido más éxito” (Veterinasa).

“[...] analizamos la marca, si estamos acertando en el tipo de envase que estamos llevando, en los precios de venta que se están pactando, su posicionamiento” (Olisur).

y la emergencia de la estrategia

“[...] es la estrategia que hemos establecido en ese tipo de mercado a base de hablar con el importador” (Olisur).

“Esto supone mantener reuniones para fijar la estrategia de producto, los argumentos de venta ... Es decir, la persona que lleva el mercado debe ser el nexo de unión que permita transmitir la estrategia y controlar que se cumple [...]” (Interfresco).

Precisamente, el desarrollo de estrategias de marketing adaptadas a las capacidades de las empresas participantes y al mercado puede llevar a un mejor rendimiento de la exportación (Cavusgil y Zou, 1994). En este sentido, como Simons (1995) argumenta, se constata que muchas de las mejores estrategias provienen de ideas inesperadas que se originan por parte de las empresas intermediarias que están más cerca de los clientes finales. Asimismo, este uso del SCG favorece el aprendizaje, gracias al cual la relación puede crecer y desarrollarse (Birnbirg, 1998), manifestándose la confianza y el compromiso (Zhang, Cavusgil y Roath, 2003) como elementos clave para el mantenimiento y éxito de las relaciones de exportación. Estos elementos se van formando a través de los contactos y las reuniones, junto con el hecho de que la relación sea positiva, posibilitando mantener la relación a largo plazo:

“Un contacto continuo es fundamental, tener confianza, una red fluida” (AccesAuto).

“Normalmente, conseguimos una relación de amistad y tiene que pasar algo muy grave para que cambiemos” (Berry).

“La confianza es importantísima, tienes que intentar crear unas relaciones con objetivos conjuntos a largo plazo (*partnership*). La relación va mas allá del volumen, es la construcción de una marca, tiene mucho de paciencia, de confianza” (Zumoliva).

En la Tabla 3 se sintetizan los resultados obtenidos en cuanto al uso conferido por los responsables de exportaciones a los sistemas formales de de control.

TABLA 3.- USOS DIAGNÓSTICO E INTERACTIVO DE LOS SCG EN LOS CANALES DE EXPORTACIÓN.

| USO | OBJETIVO | MECANISMOS |
|-------------|--|--|
| Diagnóstico | Definir cuáles son los factores críticos de éxito en la relación, los cuales se incorporan de modo negociado en los acuerdos Supervisión y seguimiento de las excepciones y desviaciones más significativas. Verificar el cumplimiento de los acuerdos | Cláusulas en los contratos que reducen ex-ante la incertidumbre y dirigen la atención sobre los aspectos considerados críticos Metas y estrategias Objetivos de volúmenes de mercado y/o cuotas de mercado de distribución Planes de acción Presupuestos de ventas y de marketing Observación directa realizada por medio de las visitas periódicas a la firma intermediaria y clientes finales |
| Interactivo | Discutir de modo continuo y constructivo los datos con la empresa intermediaria | Reuniones y contactos continuos mantenidos en las visitas periódicas a la firma intermediaria y clientes finales, y las visitas a la empresa productora Discusiones para el establecimiento y seguimiento de los objetivos y planes comunes Intercambio continuo de la información |

6 CONCLUSIONES

Este estudio ha identificado el importante papel de los SCG en la gestión de los canales de exportación. De modo similar al estudio de Dimitratos et al. (2003), todas las empresas analizadas controlan y gestionan sus procesos de internacionalización, aunque hayan seleccionado una forma de entrada basada en acuerdos contractuales de no propiedad, lo que parece indicar que la categorización de las distintas formas de entrada que diferencia entre alto control y bajo control no es apropiada. En línea con la literatura que ha comenzado a estudiar las características y el papel de los SCG en las relaciones inter-organizativas en la cadena de suministros, se evidencia que los responsables de exportación establecen SCG que les ayuden en el establecimiento de una estrategia común, y que dichos sistemas han de ser relevantes para permitir una mayor integración de las relaciones -diferentes a la propiedad- con los socios internacionales. En este sentido, la dirección de exportación demanda el desarrollo de SCG que les ayuden más en el establecimiento, mantenimiento y mejora del rendimiento de relaciones estables con las intermediarias como socios de negocios.

El estudio exploratorio ha permitido detectar una serie de herramientas de control y unas características de la información adquirida con dichos mecanismos, así como el análisis de cómo se emplean. Los resultados muestran la complejidad de este escenario de control, para lo que las empresas exportadoras emplean SCG compuestos por diversos mecanismos interconectados, permitiendo el intercambio de información predominantemente cualitativa. Incluso desde antes de iniciar la relación con un intermediario, el responsable de exportación lleva a cabo un control formal e informal previo a través de la selección de una intermediaria, combinando información cuantitativa con valores y actitudes de la intermediaria congruentes con los de la empresa exportadora (Spence, Manning y Crick, 2008). Como Solberg (2006) indica, las empresas analizadas emplean no sólo controles formales (tanto de comportamiento como de resultados), sino también controles informales (valores, lazos de amistad, confianza). En este sentido los resultados del estudio añaden que también en las reuniones (consideradas usualmente como un importante mecanismo de control informal, por su incidencia en la interacción social y, por tanto, en los procesos de socialización) se utiliza información (por ejemplo, sobre objetivos, ventas, clientes y productos) que facilita y sistematiza la coordinación y la supervisión del canal. Esta información se caracteriza por ser de naturaleza amplia, oportuna en el tiempo, con baja integración y agregación.

Los resultados indican que los SCG se emplean tanto en modo diagnóstico como interactivo. En particular, las reuniones periódicas, y la información que en éstas se utiliza, son las que se muestran más asociadas al uso interactivo. Aunque las visitas y reuniones pudieran clasificarse a priori dentro de los controles informales, la evidencia recogida sugiere que estos mecanismos son considerados fundamentales por los responsables de las exportaciones y que constituyen parte esencial de sus procedimientos sistemáticos de recogida de información al ser periódica y rutinariamente desarrollados por la dirección. Por tanto, la evidencia muestra que los directivos/as de exportaciones establecen y diseñan conscientemente las reuniones y las visitas con los intermediarios como mecanismo de control estructurado y sistemático, de tal forma que, en este sentido, podrían considerarse más como un mecanismo formal que como informal. Más concretamente, al ser las reuniones diseñadas por la dirección, los responsables les confieren conscientemente un uso interactivo al emplearlas para discutir sobre las incertidumbres estratégicas y para aprender cómo responder a los cambios, de tal modo que colaboren no sólo en la implantación de la estrategia, sino también en su formación (Simons, 2000). Así, en el contexto de las relaciones inter-organizativas la definición de lo que se consideran sistemas formales o informales puede diferir de la de un contexto intra-organizativo, afectando, por tanto, a los marcos de control pre-existentes, como en el marco de control de Simons, en el que el autor asume una definición de SCG restringida a los sistemas formales, para los que establece la distinción en su uso diagnóstico e interactivo. Esta conclusión requiere de posteriores estudios en relaciones inter-organizativas que permitan definir la formalidad de los sistemas y mecanismos en cuanto a sus posibles implicaciones con respecto al uso conferido a los mismos.

Asimismo, se evidencia que el intercambio de información, y el establecimiento de objetivos y estrategias comunes deben ser congruentes con la visión y misión de las empresas participantes en la relación (aunque normalmente liderados por la empresa exportadora). Esto, en el ámbito inter-organizativo, es similar al sistema de creencias señalado por Simons (1995) como el conjunto explícito de definiciones organizativas que la alta dirección comunica formalmente y refuerza sistemáticamente para suministrar los valores básicos, propósito y guía para la organización. Con independencia de la formalidad o no de la comunicación de las creencias inter-organizativas, el control del canal también se sustenta en normas sociales y culturales. De acuerdo con Spence, Manning y Crick (2008), las relaciones adecuadas necesitan un escenario basado en la colaboración más que en el conflicto, lo que a su vez desafía a los SCG para que sean usados más para coordinar que para supervisar.

Desde hace más de una década, se ha señalado la necesidad de extender el contexto de la contabilidad y el control de gestión a las funciones de ventas y marketing (Foster y Young, 1997), junto con una mayor integración con las áreas de marketing (Löning y Besson, 2002; Roslender y Hart, 2003). Este estudio contribuye a la literatura ampliando su ámbito de interés a un área de la cadena de suministros -la exportación a través de los canales ajenos- esencial para la competitividad actual de muchas empresas. Frente a estudios previos centrados en relaciones *up-stream* que han evidenciado la importancia de compartir información de costes y datos operativos que afectan a la eficiencia de los socios dentro de la cadena de suministros, los resultados de este estudio contribuyen a la literatura mostrando dos principales diferencias. Por un lado, cuando las relaciones están orientadas al mercado, los mecanismos de control están menos centrados en costes y más enfocados en recabar información sobre aspectos externos considerados como inductores de ingresos y de beneficios para los socios. En este tipo de relaciones, los SCG se dirigen más al desarrollo de estrategias de mercado y a hacer estimaciones y acciones conjuntas. Por otro, la dificultad de medir el rendimiento de las funciones de marketing y sus consecuencias a largo plazo provoca que para gestionar este tipo de relaciones se recurra a mecanismos, como las visitas y las reuniones, que facilitan una supervisión directa y el intercambio de información, principalmente cualitativa, para el control de resultados y procesos. En las relaciones *down-stream* se evidencia que los controles son “no escritos”, otorgándose una importancia esencial a las reuniones sistemáticas y programadas, consideradas como mecanismo crucial de recogida de información, permitiendo discutir sobre la información suministrada por mecanismos más formalizados.

Junto a esto, la aplicación del marco de Simons (1990) nos ha permitido ofrecer evidencia de que en este tipo de relaciones *down-stream* es importante completar los contratos con objetivos y metas, así como vigilar que el socio cumple los acuerdos. Pero, además, los SCG deben permitir que la empresa exportadora sea capaz de percibir amenazas y oportunidades a través de la experiencia del socio y de incorporarlas en el desarrollo de la estrategia (“ver

a través de sus ojos”). Los mecanismos de control son establecidos como una herramienta que permite compartir y debatir información de manera abierta permitiendo la interacción continua con el socio a través del uso interactivo.

En el contexto competitivo actual, en el que las empresas establecen acuerdos de colaboración con otras empresas para el desarrollo de estas funciones, este tipo de relaciones han sido muy poco estudiadas en la literatura. Las evidencias mostradas por este estudio exploratorio, así como la demanda de los directivos de mejores sistemas formales que les capaciten para la gestión de estas relaciones, ponen de manifiesto que se necesita mayor investigación que promueva la implicación de la contabilidad de gestión en la gestión del eslabón de la cadena que conecta a la empresa con el cliente final (Anderson, 2008).

Este estudio ha pretendido recapitular y ayudar a pensar sobre cómo los SCG se pueden diseñar y utilizar para la gestión de los canales de exportación presentando diversas implicaciones para los responsables de las empresas exportadoras. Se ha argumentado que el diseño y uso de los SCG es crucial para el éxito de los procesos de internacionalización, mostrando cómo, después de una adecuada auto-evaluación, los responsables deben desarrollar SCG apropiados. No obstante, y a pesar de la generalidad detectada en las prácticas de las empresas analizadas, los resultados han de ser tomados con cautela, puesto que futuros estudios deberían considerar la influencia de factores contingentes (tanto para la empresa exportadora como para la intermediaria) no analizados en el actual trabajo sobre el diseño y uso de los SCG y su efecto sobre el rendimiento exportador, teniendo en cuenta que seguramente no exista una combinación óptima para todas las empresas exportadoras, todas las firmas intermediarias y todos los mercados (Pahud de Mortanges y Vossem, 1999) que garantice un buen rendimiento.

ANEXO 1. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LAS EMPRESAS ANALIZADAS.

| PSEUDÓNIMO | PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS |
|-------------|--|
| Interfresco | <p>Fabrica productos de climatización de autocares y otros elementos de transporte.</p> <p>Con 30 años de antigüedad, exporta desde hace 25 años sus productos, para lo que utiliza distintos modos de entrada (directa o indirecta) dependiendo de las características y necesidades concretas de los países (existencia de industria auxiliar, postventa, ...).</p> <p>El sector donde opera es muy complejo y está en crecimiento, y la empresa ha logrado que las dos terceras partes de sus sistemas estén funcionando en vehículos en más de 50 países, para lo que necesita de intermediarios locales formados y cualificados.</p> |
| Berry | <p>Bodega del marco de Jerez, establecida hace más de 200 años.</p> <p>Desde sus inicios comienza con la exportación de sus vinos a países europeos.</p> <p>Después de varios cambios en la propiedad y de varias crisis (la última en el año 90 hasta el 93) flexibilizó su producción, centrándose en la producción de brandy, vinos blancos y tintos, para lo que aprovecha la reputación de su conocida marca.</p> <p>La dirección de la bodega se define a sí misma como “artesanos de la comercialización”, con una gran escasez de recursos financieros y dentro de un sector en claro declive.</p> <p>A través de relaciones cooperativas con firmas intermediarias, introduce sus productos en numerosos países de todo el mundo (el 50% de sus ventas), siendo pionera en muchos de ellos.</p> |
| Olisur | <p>Empresa familiar productora de aceite de oliva, integrada verticalmente en todo su proceso productivo, siendo una de las 10 primeras empresas españolas en volumen de ventas y contando con una amplia gama de productos (marca propia y blanca).</p> <p>En el contexto internacional comenzó a invertir a finales de los ochenta y principios de los noventa, buscando mercados complementarios al doméstico.</p> <p>Existe mucha competencia internacional en sus productos, aunque depende del mercado.</p> <p>Actualmente, está presente en más de sesenta países, la exportación supone el 75% de sus ventas y está entre los cinco primeros envasadores de aceite de oliva del mundo (dentro de estos cinco envasadores sólo se encuentran dos empresas españolas).</p> |
| Higar | <p>Empresa familiar dedicada a la importación de productos de fundición, para su posterior comercialización en mercados domésticos.</p> <p>Sin una clara vocación exportadora, se está iniciando en la internacionalización.</p> |
| Bazúcar | <p>Bodega tradicional y familiar del marco de Jerez, fundada hace más de 200 años, desde sus inicios comienza con la exportación de sus vinos a países europeos.</p> <p>Empresa altamente marquista, bien reconocida, con una imagen positiva, atractiva y con una amplia gama de productos, por lo que ha llegado a ser el primer proveedor de vinos de Jerez en el mercado nacional y mantiene exportaciones de forma constante en más de 25 países.</p> <p>Debido a la crisis del sector, actualmente, centra sus esfuerzos en diversificar sus productos y en buscar nuevos mercados, mediante acuerdos con intermediarios que compartan sus objetivos.</p> |
| Veterinasa | <p>Empresa fundada hace ya casi un siglo, se dedica a la fabricación de desinfectantes, insecticidas, y productos farmacológicos para uso veterinario.</p> <p>La empresa ha dirigido principalmente sus productos al mercado nacional, si bien en los últimos años está dedicando más recursos a proyectos de exportación.</p> |
| Zumoliva | <p>Empresa familiar, productora de aceite de oliva de alta gama dirigido al sector gourmet.</p> <p>Con una plantilla de sólo 10 trabajadores, ha sido reconocida en varias ocasiones por su buen hacer en los procesos de exportación y por la altísima calidad de sus aceites.</p> <p>La empresa ha apostado por la innovación dentro de un sector tradicional, a través de una producción sostenible, con energía solar, certificada y completamente comprometida con la exportación.</p> <p>En la búsqueda de la creación de una marca, más allá de conseguir volúmenes a corto plazo, establecen relaciones a largo plazo, de confianza, con intermediarios.</p> |
| AccesAuto | <p>Empresa familiar, con más de 40 años, fabricante líder de productos accesorios para automóviles.</p> <p>Desde hace 8 años, debido a sus contactos como intermediario nacional de una empresa sueca y a la madurez del sector, comienza con la exportación. Para esto, empieza a definir los diferentes mercados objetivo, políticas de precios, marketing y promoción adaptadas del producto.</p> <p>A través de un buen servicio, innovación, atención personalizada a las necesidades de cada mercado, seleccionan los canales en función de sus recursos y capacidades.</p> |

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo se ha beneficiado de los comentarios recibidos en el *XIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión “Memorial Raymond Konopka”* (Carmona, Sevilla, 2008). Asimismo, querríamos agradecer la colaboración de los responsables de EXTENDA y de los directivos de las empresas que han participado en el estudio, así como las sugerencias realizadas por los evaluadores de la revista.

Esta investigación está parcialmente financiada por la Agencia Andaluza de Promoción Exterior –EXTENDA–, y por los proyectos de investigación SEJ-111, SEJ-366, SEJ-449 y ECO2008-05550.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abernethy, M.A. y A.M. Lillis (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organizations and Society*, 20 (4): 241-258.
- Anderson, S.W. (2008), "Managing cost and cost structure throughout the value chain: research on Strategic Cost Management", en Chapman C. S.; Hopwood A. G. y Shields M. D. (Eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford: Elsevier, Vol. 2.
- Baiman, S. y M.V. Rajan, (2002), "Incentive issues in inter-firm relationships", *Accounting, Organizations and Society*, 27: 213-238.
- Birnbirg, J.G. (1998), "Control in interfirm co-operative relationships", *Journal of Management Studies* 35: 421-428
- Bouwens, J. y M.A. Abernethy (2000), "The consequences of customization on management accounting systems design", *Accounting, Organizations and Society*, 25 (3): 221-259.
- Caglio, A. y A. Dittillo (2008), "A review and discussion of management control in inter-firm relationships: achievements and future directions", *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4/5): 865-898.
- Cavusgil, S.T. y S. Zou (1994), "Marketing strategy-performance relationship: an investigation of the empirical link in export market ventures", *Journal of Marketing*, 58 (1): 1-21.
- Carr, C. y J. Ng (1995), "Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships", *Management Accounting Research*, 6 (4): 346-365.
- Chenhall, R.H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, 28: 127-168.
- Chenhall, R.H. y D. Morris (1986), "The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems", *The Accounting Review*, 61 (7): 601-618.
- Cooper, R. y R. Slagmulder (2004), "Interorganizational cost management and relational context", *Accounting, Organizations and Society*, 29 (1): 1-27.
- Chua, W.F. y H. Mahama (2007), "The effect of network ties on accounting controls in a supply alliance: field study evidence", *Contemporary Accounting Research*, 24 (1): 47-92.
- Degraeve, Z.; E. Labro y F. Roodhooft (2000), "An evaluation of vendor selection models from a total cost of ownership perspective", *European Journal of Operational Research*, 125: 34-58.
- Dekker, H.C. (2003), "Value chain in interfirm relationship: a field study", *Management Accounting Research*, 14: 1-23.
- Dekker, H.C. (2004), "Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements", *Accounting, Organizations and Society*, 1: 27-49.
- Dimitratos, P.; J. Jonson; J. Slow y S. Young (2003), "Micromultinationals: new types of firms for the global competitive landscape", *European Management Journal*, 21 (2): 164-174.
- Ellram, L.M. y S.P. Siferd (1998), "Total cost of ownership: A key concept in strategic cost management decisions". *Journal of Business Logistics*, 19: 55-76.

- Fath, W.C. (1995), *How to develop and manage successful distributor channels in world markets*, New York: American Management Association.
- Fink, M.; R. Harms y S. Kraus (2008), "Cooperative internationalization of SMEs: self-commitment as a success factor for International Entrepreneurship", *European Management Journal*, 26: 429-440.
- Foster, G. y M. Young (1997), "Frontiers of management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, 9: 6377.
- Frances, J., y E. Garnsey (1996), "Supermarkets and suppliers in the UK", *Accounting, Organizations and Society*, 21 (6): 591 – 610.
- Free, C. (2007), "Supply Chain accounting practices in the UK retail sector: enabling or coercing cooperation?", *Contemporary Accounting Research*, 24: 897-933.
- Gençtürk, E.F. y P.S. Aulakh (2007), "Norms- and control-based governance of international manufacturer-distributor relational exchanges", *Journal of International Marketing*, 15 (1): 92-126.
- Gordon, J.S. (1993), *Profitable exporting*, New York: Wiley.
- Henri, J.F. (2006), "Management control systems and strategy: a resource-based perspective", *Accounting, Organizations and Society*, 31 (7/8): 529-558.
- Humphreys, P.K.; M.K. Lai y D. Sculli (2001), "An inter-organizational information system for supply chain management", *International Journal of Production Economics*, 70: 245-255.
- Jaworski, B.J. (1988), "Toward a theory of marketing control: environmental context, control types, and consequences", *Journal of Marketing*, 52: 23-39.
- Jaworski, B.J.; V. Stathakopoulos y H.S. Krishnan (1993), "Control combinations in marketing: conceptual framework and empirical evidence", *Journal of Marketing*, 57: 57-69.
- Kajüter, P. y H.I. Kulmala (2005), "Open book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures", *Management Accounting Research*, 16: 179-204.
- Kulp, S.C. (2002). "The effect of information precision and information-reliability on supplier-retailer relationships", *The Accounting Review*, 77: 653-677.
- Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2): 207-232.
- Lee, J.R.; W.R. Chen y C. Kao (2003), "Determinants and performance impact of asymmetric governance structures in international joint ventures: an empirical investigation", *Journal of Business Research*, 56 (10): 815-828.
- Leonidou, L.C. (1997), "Finding the right information mix for the export manager", *Long Range Planning*, 30 (4): 572-584.
- Li, G.; H. Yan; S. Wang y Y. Xia (2005), "Comparative analysis on value of information sharing in supply chains", *Supply Chain Management*, 10 (1): 34-46.
- Löning, H. y M. Besson (2002), "Can distribution channels explain differences in marketing and sales performance measurement systems?", *European Management Journal*, 20 (6): 597-609.

- Mahama, H. (2006), "Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: a survey in the mines", *Management Accounting Research*, 17 (3): 315-339.
- Merchant, K.A. y W.A. Van der Stede (2003), *Management control systems, performance measurement, evaluation and incentives*, Harlow, England; New York: FT Prentice Hall.
- Mia L. y R.H. Chenhall (1994), "The usefulness of Management Accounting Systems, functional differentiation and managerial effectiveness", *Accounting, Organizations and Society*, 19 (1): 1-13.
- Mouritsen, J.; A. Hansen y C.O. Hansen (2001), "Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting", *Management Accounting Research*, 12 (2): 221-244.
- Naranjo-Gil, D. y F. Hartmann (2007), "Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change", *Accounting, Organizations and Society*, 32 (7/8): 735-756.
- Nielsen, B.B. (2003), "An empirical investigation of the drivers of international strategic alliance formation", *European Management Journal*, 21 (3): 301-322.
- Pahud de Mortanges, C. y J. Vossen (1999), "Mechanisms to control the marketing activities of foreign distributors", *International Business Review*, 8: 75-97.
- Ramón, J.M.; M.C. Álvarez-Dardet y D. Naranjo (2007), "Shared management information in buyer/supplier relationships: its usefulness and its influence on continuity expectations", *Revista de Contabilidad -Spanish Accounting Review*, 10 (2): 75-102.
- Roslender, R. y S.J. Hart (2003), "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives", *Management Accounting Research*, 14: 255-279.
- Sachdev, H.J.; D.C. Bello y B.K. Pilling (1994), "Control mechanisms within export channels of distribution", *Journal of Global Marketing*, 8 (2): 31-49.
- Seal, W.; J. Cullen; A. Dunlop; T. Berry y M. Ahmed (1999), "Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting", *Management Accounting Research*, 10 (3): 303-322.
- Simons, R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2): 127-143.
- Simons, R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, 12: 49-62.
- Simons, R. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000), *Performance measurement and control systems for implementing strategies*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Sirdeshmukh, D.; J. Singh y B. Sabol (2002), "Consumer trust, value and loyalty in relational exchanges", *Journal of Marketing*, 66: 15-37.
- Solberg, C.A. (2006), "Relational drivers, controls and relationship quality in exporter-foreign middleman relations", *Advances in International Marketing*, 16: 81-105.

- Spence, M.M.; L.M. Manning y D. Crick (2008), "An investigation into the use of collaborative ventures in the internationalization of high performing Canadian SMEs", *European Management Journal*, 26: 412– 428.
- Stump R.L., y J.B. Heide (1996) "Controlling supplier opportunism in industrial relationships", *Journal of Marketing Research*, 33 (4): 431–441.
- Thrane, S. y K.S. Hald (2006), "The emergence of boundaries and accounting in supply fields: the dynamics of integration and fragmentation", *Management Accounting Research*, 17 (2): 288-314.
- Tuomela, T.-S. (2005), "The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, 16 (3): 293-320.
- Vaivio, J. (2004), "Mobilizing local knowledge with 'provocative' non-financial measures", *European Accounting Review*, 13 (1): 39-71.
- Van der Meer-Kooistra, J. y E.G.J. Vosselman (2000), "Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance", *Accounting, Organizations and Society*, 25: 51-77.
- Van der Meer-Kooistra, J. y E.G.J. Vosselman (2006), "Research on management control of interfirm transactional relationships: whence and whither", *Management Accounting Research*, 17: 227-237.
- Vélez, M.; J.M. Sánchez y M.C. Álvarez-Dardet (2008), "Management control systems as inter-organizational trust builders in evolving relationships: evidence from a longitudinal case study", *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7/8): 968-994.
- Widener, S.K. (2007), "An empirical analysis of the levers of control framework", *Accounting, Organizations and Society*, 32 (7/8): 757-788.
- Wouters, M.; J.C. Anderson y F. Wynstra (2005), "The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions: a structural equations analysis", *Accounting, Organizations and Society*, 30: 167–191.
- Wuyts, S. y I. Geyskens (2005), "The formation of buyer-supplier relationships: detailed contract drafting and close partner selection", *Journal of Marketing*, 69 (4): 103-117
- Zhang, C.; S.T. Cavusgil y A.S. Roath (2003), "Manufacturer governance of foreign distributor relationships: do relational norms enhance competitiveness in the export channel?" *Journal of International Business Studies*, 34: 550–566.