

A INFORMACIÓN ESTRATÉXICA, INSTRUMENTO ESENCIAL PARA A COMPETITIVIDADE DAS PEQUENAS E MEDIANAS EMPRESAS (PMES)

MARÍA ISABEL BLANCO DOPICO

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais
Universidade de Santiago de Compostela

Palabras clave: *PMES; Competitividade; Innovación; Tecnoloxía; Estratexia; Cadea de valor; Vantaxes competitivas; Administración e xestión de custos; Sistema de información para a xestión.*

Key words: *PMES (Small and Medium Size Business); Competitiveness; Innovation; Technology; Strategy; Value chain; Competitive advantages; Costs administration and management; Management information system.*

Resumo

O logro da competitividade nas PMES implica un primeiro postulado básico: a vontade de recoñece-los cambios do medio e a capacidade de darlles resposta ós retos e impactos daquel, e un punto de partida: o entendemento do labor que pode desenvolver-la contabilidade no proceso de innovación e desenvolvemento competitivo como medio de entende-lo proceso e facilita-lo aproveitamento das oportunidades. En definitiva, trátase de logra-la concienciación do empresario de que a innovación e a tecnoloxía son requisitos básicos para a competitividade pero, posto que este é un proceso continuo que supón a necesidade de alcanzar vantaxes competitivas, sen un sistema informativo adaptado ás decisións de xestión será moi difícil recoñece-los retos e oportunidades do mercado, a disposición da empresa para adaptarse ós mesmos e, en definitiva, o seu mantemento.

Abstract

Competitiveness Success for PMES involves a first basic postulate: the will of recognizing environment changes, the capacity of giving an answer to the challenges and impacts of that one, and also a starting point: the understanding

of the role of Accounting in the process of innovation and competitive development as a means of understanding the process and facilitate the exploitation of opportunities. Finally, it is aimed at succeeding in making businessmen aware of the fact that innovation and technology are both basic requirements for competitiveness, but, since this is a continuous process which involves the need to obtain competitive advantages, without an information system adapted to management decisions it will be very difficult to recognize the challenges and opportunities of the market, the disposition of the firm to be adapted to the above and, finally, its maintenance.

1. INTRODUCCIÓN

Os cambios sufridos pola economía mundial nos últimos anos, orixe das actuais circunstancias nas que se atopa a nosa economía, levaron a un acentuado interese (mesmo necesidade) do estudio da competitividade económica empresarial, industrial, rexional... como forma de explica-la situación da empresa no mercado.

Para iso, e como punto de partida, é necesario diferenciar dous conceptos:

1) As características diferenciadoras da empresa con respecto ós seus competidores, que

Ile permiten ben reduci-los seus custos ou ben diferencia-los seus produtos, reciben o nome de *vantaxes competitivas* en canto melloran a súa posición fronte á competencia.

2) As accións que proveñen do medio externo específico da empresa e que inflúen na mesma, ben como ameaza ben como oportunidade, definen a *forza competitiva*.

Ámbolos dous elementos van ter unha importancia vital á hora de determinar e analizar a competitividade da empresa e configuran as dúas dimensións desta: unha, de carácter externo, baseada na situación económica e política do país, de influencia xeral para tódalas empresas aínda que o efecto particular sobre cada unha delas depende das súas propias circunstancias e da súa posición competitiva, e outra, de carácter interno, que explica a existencia de máis (ou maiores) ou menos (ou menores) vantaxes competitivas.

Nesta liña, se consideramos que a información é, ante todo, un instrumento de xestión, é fundamental para a dirección da empresa que o sistema de información contable axude a coñecer os aspectos relevantes para xerar, mellorar ou manter vantaxes sobre os competidores ou, noutras palabras, para logra-la capacidade de competir. Para iso intentaremos relaciona-la actual información contable coas novas ideas de xestión, o proceso de toma de decisións estratéxicas e as novas prácticas de fabricación: a xustificación da existencia da contabilidade radica en que a información que proporciona servirá como base para a toma de decisións, decisións que, no medio actual, se dirixen cara á busca do progreso continuo, o que implica a esixencia dunha información enfocada e adaptada á nova situación empresarial.

Os razoamentos que seguen, diríxense, predominantemente, a desenvolver esta idea.

2. CONSIDERACIÓNS XERAIS ACERCA DO CAMBIO NA CONTABILIDADE E NA XESTIÓN

2.1. O SISTEMA INFORMATIVO CONTABLE

Tradicionalmente, a contabilidade considérase como un sistema informativo que reflecte a realidade empresarial nun momento dado e

subministra os datos necesarios para a cualificación da xestión realizada nun período determinado; en calquera caso, a utilidade da información que proporciona depende do cumprimento de características tales como *oportunidade, relevancia e exactitude*.

A configuración de dúas ramas diferenciadas da contabilidade, *contabilidade financeira e contabilidade de xestión*, ten a súa motivación en que están dirixidas a proporcionar informacións distintas, ó carácter multipropósito dos diferentes obxectivos perseguidos polos usuarios da información ou ó feito de que a contabilidade de xestión ten uns usuarios distintos dos da contabilidade financeira.

Así, esta última (*contabilidade financeira*) atópase orientada non só ó ámbito interno da empresa senón que tamén, e de forma prioritaria, ó ámbito externo, isto é, a usuarios sen responsabilidade de xestión. Como sistema social asegura os dereitos económicos da compañía en termos dos seus activos, beneficios e patrimonio neto, polo tanto, debe ofrecer unha información imparcial e, independentemente da filosofía que adopte a empresa, ha de axustarse ós principios de contabilidade xeralmente aceptados neste ámbito e por isto *a súa información farase pública por imperativo legal*.

As restriccións ás que está sometida esta información e o seu obxectivo de comunicación fundamentalmente a usuarios externos fai que a súa utilidade para usuarios internos sexa limitada.

Así, a esixencia por parte da xestión empresarial de novas e múltiples análises e a necesidade de independencia de restriccións xurídicas para levar a cabo de forma dinámica a xestión empresarial supoñen un sistema informativo cunhas características que non son cubertas pola concepción tradicional da contabilidade xeral e a súa *insuficiencia* para alcanzar unha xestión eficaz da empresa queda reflectida en distintos aspectos:

1) *A clasificación dos gastos por natureza*, única ofrecida, non dá lugar a ningunha información en relación cos custos por produto, departamento, unidade, procedemento... e, polo tanto, a dirección carece de datos acerca da promoción ou abandono dun determinado produto ou servizo. Por outro lado, ó non distinguir entre os gastos directos ou indirectos, fixos e variables,

non permite preve-la súa variación ou traxectoria.

2) A información é obtida ó final do exercicio. É dicir, a *contabilidade é histórica* (os gastos son resumidos ó final do período contable), existindo un atraso de información derivado do longo lapso de tempo que separa dúas contas de perdas e ganancias.

3) Ó non dispoñer de elementos que axuden á determinación dos prezos dos produtos, servicios, ordes de produción..., *non serve de apoio a unha política comercial*.

4) *Finalmente, non permite obter unha información operativa* sobre datos de xestión comparables cos de empresas similares ou da mesma industria.

En resumo, podemos considerar que a contabilidade financeira se limita a elabora-la información correspondente á captación de recursos recollendo a información relativa ás operacións que a empresa realiza co exterior. Por iso, cando o funcionamento da empresa é complexo, ben polo tamaño ben porque desenvolve múltiples actividades ou produce distintos produtos, a análise de xestión debe ser apoiada nun soporte informativo diferente que permita supera-las insuficiencias da contabilidade xeral derivadas da súa óptica financeira. Isto implica o establecemento dunha organización contable de orientación económica que analice a eficiencia alcanzada pola empresa mediante o cálculo, coa maior periodicidade posible, do resultado global e a descomposición do mesmo por produtos e actividades.

Nesta liña, a *contabilidade de xestión* diríxese ós xestores da empresa, sendo o seu obxectivo prioritario o logro e comunicación de informacións útiles para a xestión, proporcionándolle á dirección a información necesaria para a planificación e o control das actividades da compañía. Non está necesariamente regulada ou suxeita a normas estrictas, posto que os *seus destinatarios únicos son os responsables da toma de decisións dentro da empresa*, pero os datos que proporciona deben ser útiles para a toma de decisións relacionadas coa xestión.

É evidente que a xustificación da contabilidade de xestión radica na toma de decisións e que, se queremos mante-la adecuación do sistema contable como subministrador de datos para

a toma de decisións económicas racionais, debemos ter en conta o elemento básico do proceso decisorio (o axuste continuo) así como as fases do mesmo:

- 1) Definición tanto do problema como dos obxectivos.
- 2) Consideración dos medios e recursos dispoñibles.
- 3) Elección dos medios (análises custo-beneficio).
- 4) Medida de realizacións

e, eventualmente,

- 5) Revisión de obxectivos.

Malia ser certo que son moitos os tipos de decisións cos que se enfronta un xestor¹, o sistema contable elixido² estruturarase de forma que tome en consideración a estratexia corporativa, polo que o seu deseño e implantación esixe:

— A identificación das necesidades informativas da empresa conforme á súa estratexia xeral, a súa estrutura organizativa, a súa cultura e o seu medio.

— A determinación dos recursos materiais, técnicos, financeiros e humanos.

— A elaboración de metas, obxectivos (a longo, medio e curto prazo) e plans para logralos.

— O control do grao de efectividade logrado (a longo, medio e curto prazo) e a revisión daqueles puntos que requiran atención.

O sistema debe prove-la información relativa ó nivel estratéxico (o que se vai facer: relación produtos-mercados, que produto colocar en que mercado...)³, táctico (como se vai facer: prezo de venda, cantidade, persoas necesarias...) e operativo (que executa os plans, programas e presupostos: petición de materiais, transformación destes en produtos elaborados, transferencia dos mesmos ó cliente). Isto implica engadir-lles ás consideracións tradicionais do sistema contable dous novos elementos: a *previsión* de feitos futuros e a ou actuación ante os mesmos. En definitiva, se a xestión é a medida e a análise, a visión e a comprensión para a acción, a contabilidade, como útil de xestión, deberá ter

como finalidade formular e marcar obxectivos e medi-los resultados alcanzados.

2.2. O NOVO ENFOQUE DE XESTIÓN

Nos dous últimos decenios, máis alá dos evidentes avances tecnolóxicos, a *visión* da empresa e con ela *as formas de xestión* evolucionaron notablemente apoiadas en novas tecnoloxías productivas, en novos medios de captación, elaboración e transmisión da información, nun mercado dominado pola demanda, a innovación, a internacionalidade e a provisionalidade.

A nova orde económica e política alterou o marco de planificación, organización e control e puxo de manifesto a necesidade de que as unidades empresariais modifiquen tanto as estruturas de xestión como os procesos de toma de decisións. De feito, os cambios iniciados nos anos setenta levaron á busca da excelencia, á análise dos factores de éxito das empresas relevantes e á adopción dunha dirección constructiva que potencie a aprendizaxe permanente da sociedade e o seu axuste continuo.

Agora ben, dados os elementos que caracterizan a actual situación empresarial (innovación continua, novas tecnoloxías e estratexias...), os datos relativos á competencia cambian rapidamente (é o denominado *cambio restricción*). Se a xestión da empresa se limitara unicamente a ter en conta ese tipo de cambio (o das restriccións derivadas do contorno), o papel da empresa quedaría igualmente limitado ó de seguidora, combatendo sempre no campo dos seus competidores.

Por iso, na procura dunha mellor situación competitiva, o cambio debe converterse nunha finalidade da xestión, nun *obxectivo* en si mesmo. Isto lévanos a establecer formas máis flexibles de organización e, sobre todo, a unha nova maneira de considera-lo traballo persoal: este debe supoñer non só disciplina senón, fundamentalmente, creación e imaxinación persoais.

Trátase de lograr un novo tipo de organización que espera dos seus recursos humanos non tanto actitudes disciplinadas dentro dun marco preestablecido senón máis ben contribucións creativas e persoais que identifiquen ó individuo con cada proxecto en que participe e onde o xerente debe posuír novas e distintas cualidades tanto de carácter táctico como estratéxico.

Non hai que esquecer que, como resultado dunha competencia cada vez máis intensa, xurdiu unha demanda esixente en materia de *calidade* (concepto convertido nunha *filosofía de xestión incorporada á cultura da empresa*, que relaciona obxectivos e estratexias de calidade e na que *a súa orientación básica é a satisfacción do cliente*) e personalización dos produtos.

Bens e servicios compiten cada vez menos na base única do *prezo* e cada vez máis en *políticas de innovación e diferenciación* (calidade, prazo de entrega, personalización...). Por esta razón, o valor dun produto, lonxe de poderse definir previamente, permanece incerto, en tanto non o confirme a sanción do mercado. O *valor* é establecido polo mercado e, en última instancia, polo cliente, de aí a obriga para o empresario de coñecer-las necesidades que este busca satisfacer co produto.

Agora ben, o cliente adquire bens ou servicios específicos e só lle importan dos mesmos dúas características:

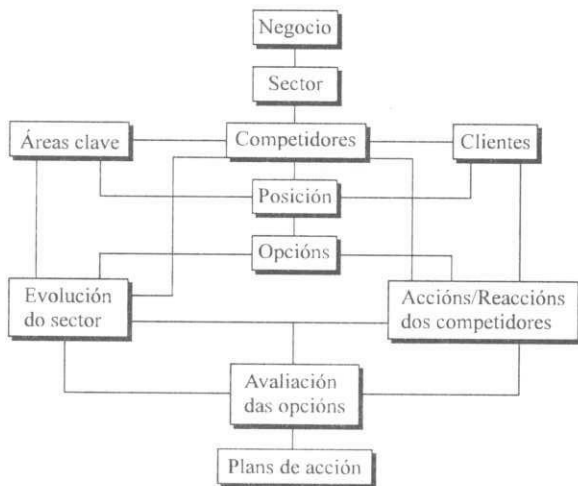
- O seu *valor* (conforme ás especificacións e servicios que desexa) e
- o seu *prezo*,

pero non ten o menor interese no custo que supón para a empresa subministrarlle estas especificacións ou servicios. De aí que, para xustificalo seu prezo, a empresa só poida facelo conforme ó valor do seu produto (o seu produto é de mellor calidade có dos seus competidores, pode subministralo con maior rapidez, o seu catálogo ofrece un maior número de opcións ou modelos...).

O control do beneficio (entendido como prezo ou valor de venda-custo) xa non pode limitarse ó control do custo, o que supón que xa non é posible a administración única deste senón que é necesaria, cada vez máis, a administración do valor. Esta idea esixe novas actitudes por parte dos membros da organización e responde a un ámbito de *cultura empresarial* diferente, que supón unha alternativa ós sistemas tradicionais e se enmarca nunha *visión distinta* da empresa, o mercado e o seu medio. Iso lévanos a considerar que o sistema de información de xestión que non se interese por identifica-lo que a xuízo do cliente constitúe o valor das prestacións da empresa é, cando menos, un *sistema incompleto*.

2.3. PERSPECTIVA ESTRATÉXICA, COMPETITIVIDADE E INNOVACIÓN

A diferenza entre unha perspectiva operativa e unha perspectiva estratéxica vén derivada de que, na primeira, a preocupación se dirixe cara a unha mellora operativa⁴, en tanto que na segunda o interese se centra na mellora estratéxica⁵. Existe unha estreita relación entre a estratexia, en termos de elección de mercados e produtos, e a estrutura interna da empresa. *A estratexia define os obxectivos a longo prazo da empresa, establecendo plans e medios e comprende as actividades de compra de inputs, produción e venda do output. Trátase da busca deliberada dun plan de acción que desenvolverá unha vantaxe competitiva.*



Unha *política estratéxica* adecuada supón, polo tanto, un *proceso iterativo que empeza polo recoñecemento da situación actual e trata de analiza-las diferenzas entre a empresa e os seus competidores como base para obter vantaxes competitivas*. Os seus elementos básicos son:

- Comprensión da conducta competitiva como un sistema en continua interrelación entre competidores, clientes, diñeiro e recursos.
- Predicción de movementos estratéxicos cara ó equilibrio competitivo.
- Determinación dos recursos necesarios para a obtención de beneficios futuros.
- Predicción do risco que xustifique a utilización de recursos.
- Motivación para actuar.

O éxito alcanzado por esta política depende da cultura, percepción e actitudes dos competidores e do seu mutuo coñecemento.

As modificacións da estratexia derívanse de dous tipos de estímulos: as situacións ameazadoras e as oportunidades, atopándose entre as segundas as innovacións tecnolóxicas, o maior coñecemento da conducta dos clientes ou as ideas de mellora organizativa.

O estudo do proceso de innovación demostra que os factores de vantaxes competitivas difiren segundo as tecnoloxías, os sectores e as firmas en cuestión. Por iso, *as relacións entre tecnoloxía e estratexia* (complexas e distintas en función da diversidade de empresas e da tecnoloxía) *poden ser analizadas dende o punto de vista do impacto estratéxico das tecnoloxías e dende o ángulo de capacidade das mesmas para asegurar unha vantaxe competitiva e duradeira.*

A estratexia tecnolóxica é un elemento máis da estratexia de conxunto da empresa, aínda que é certo que *a innovación*, como proceso de busca de novas opcións productivas e de novas formas de consumo, *e o cambio tecnolóxico desempeñaron un importante papel na reestructuración industrial*. Para os empresarios, as novas tecnoloxías son consideradas xeralmente como un instrumento esencial para logralo crecemento da produtividade e a flexibilidade necesaria para sobrevivir en mercados cada vez máis competitivos.

Tódalas empresas comparten motivos para innovar (cuestións de produtividade, calidade, redución de custos de enerxía, materiais, man de obra, aumento do control de produción...) e, por iso, acostuman proceder a un proceso de planificación da innovación, no que a xestión dos cambios tecnolóxicos se realiza como un proceso de aprendizaxe sucesivo, o que supón dúas consecuencias:

- Hai unha acumulación de experiencias adquiridas no tempo e no interior dunha mesma empresa, o que permite coñecer-las condicións de éxito de novos proxectos.
- Hai un cambio cualitativo de experiencias dunha empresa a outra.

Sen embargo, *aínda pode considerarse que a tecnoloxía desempeña un papel estratéxico moi*

importante e, malia considerala esencial para a subsistencia da empresa, non debe se-la única alternativa de que dispoña a dirección, por canto é a potencial solución dos seus competidores; de aí que unha posición de vantaxe esixa non só unha mellor estratexia senón tamén unha mellor execución.

A recente historia da escena industrial demostráanos que a supremacía asociada a unha posición dominante en descubrimentos científicos non se identifica necesariamente coa superioridade no plano industrial ou no produto. A tecnoloxía configúrase como un factor relevante, pero a calidade, a xestión sen *stocks* intermedios, a produtividade e a flexibilidade son tamén obxectivos importantes para a empresa.

En concreto, a flexibilidade, xunto co descenso dos custos de deseño dos produtos, tiveron como consecuencia a posibilidade de adaptación do produto ó cliente e a atención a pequenas áreas de mercado, modificando a forma de actuación entre competidores. Esta flexibilidade, xunto con novas políticas de actuación (*just in time*) que permiten unha maior produtividade, a redución da complexidade dos procesos ou a introdución de novas formas organizativas (con niveis decrecentes de integración vertical) son ideas que, unidas a unha maior cooperación entre directivos, traballadores e provedores, representan un cambio na dirección da produción tradicional e convértense en vantaxes competitivas⁶.

Estas, sexan por custo sexan por diferenciación, son funcións da *cadea de produción de valor da empresa*, concepto que permite subliñar o papel da tecnoloxía da información no terreo da competencia: divide a empresa en actividades tecnolóxicas e economicamente distintas ás que se denomina actividades de produción de valor⁷. Como xa vimos, para obter unha *vantaxe competitiva* unha empresa deberá realizar estas actividades a un custo inferior ou dunha maneira que se produza a diferenciación e se obteña un prezo maior (maior valor).

Mediante a *estratexia interna*, a empresa busca o logro dunha competitividade de carácter interno a través da mellor utilización dos medios dispoñibles: persoas, procesos productivos e servizos obtidos. Apoiarase na innovación dos procesos de produción e dos produtos,

xurdindo así os dous piares básicos da mesma:

- O factor humano.
- O factor tecnolóxico.

Á beira da estratexia interna, a *estratexia externa* oriéntase cara á consecución da competitividade e, polo tanto, cara á avaliación dos logros da organización no contexto do mercado, para o que debe considerar variables esóxenas á organización, tales como a innovación da industria, os custos dos competidores, a calidade ofrecida polo mercado, o dinamismo do sector...

Con ámbalas dúas estratexias trátase de lograr unha actuación coherente e complementaria, de forma que os esforzos no ámbito interno lle permitan á empresa adaptarse e anticiparse ós requirimentos do medio para asegura-la súa supervivencia e o seu rendemento a longo prazo.

2.4. INFORMACIÓN PARA DECISIONS ESTRATÉXICAS

Unha decisión estratéxica correcta permitirá alcanza-los obxectivos establecidos e mellora-la posición competitiva da empresa contribuíndo á permanente adaptación desta no seu medio. Para iso, apoiarse nunha información adecuada, é dicir, que teña en conta:

- A situación e evolución da propia empresa.
- A súa posición relativa no mercado.
- A súa futura evolución.

Posto que os sistemas contables de xestión foron, tradicionalmente, os principais subministradores de información relevante para a toma de decisións empresariais, os devanditos cambios, en relación co medio empresarial, supuxeron un replanteamento dos sistemas de información de xestión e dos sistemas de control vinculados a estes. Os actuais requirimentos informativos son agora diferentes, o que esixe o avance da contabilidade de xestión de forma consecuente ás características do medio empresarial e á reorientación das súas actuacións cara ás novas áreas de actuación.

Dado que o xestor orientará os seus esforzos cara á busca do valor e a competitividade⁸, o

contable xerará informacións encamiñadas a alcanzar calidade, flexibilidade e custo, indicando as causas que restan valor á actividade operativa, establecendo unha base para a toma de decisións que transformen as accións en competitivas e eliminen as inútiles, no sentido de que non xeran valor.

A estratexia pode ser considerada como un proceso de decisión que establece obxectivos e metas da empresa e define políticas e plans para alcanzalos, a través do que se intenta adecua-la organización ó seu medio establecendo a súa posición competitiva, mediante unha análise das oportunidades e ameazas que presenta o ambiente⁹ e as forzas e debilidades da propia organización. De aí a necesidade de recoñecer-las características que caracterizan e definen o ambiente externo e interno da organización como paso previo á formulación dos obxectivos e plans estratéxicos.

Dado o seu carácter de proceso decisorio, a información debe reflectir-la situación da organización e a súa relación co medio, converténdose nun factor crítico na formulación e desenvolvemento dunha estratexia¹⁰.

Nesta liña, os sistemas de información estarán deseñados de forma que permitan:

- Percibir-los cambios orixinados no ambiente.
- Percibir-la obtención de información relevante para o logro das metas e obxectivos da organización.

Para iso, deben de poder adaptarse ós cambios de ambiente de forma que se dea unha congruencia entre ámbolos dous (sistema de información e ambiente), situando á empresa nas mellores condicións para formula-la súa estratexia¹¹. Así, ante unha baixa incerteza ambiental, os decisores utilizan sistemas de información para coordinar e controlar, mentres que, a medida que aumenta a percepción da incerteza ambiental, se busca información adicional para planificar.

O anterior implica que *o uso da contabilidade de xestión para a formación do custo e o prezo do produto, coa finalidade de toma de decisións a curto prazo, debe ser superada e esixe a elaboración dun sistema de información adecuado ás demandas informativas postas de*

manifesto no proceso de implantación e análise da estratexia, necesidades que están en relación coas notas características das decisións estratéxicas:

- Complexas e non rutineiras.
- Afectadas polo medio interno e externo da empresa (en particular, as oportunidades do sector ou do ambiente, preferencias e cultura internas).
- A longo prazo.
- Relacionadas cos recursos dispoñibles.

A interdependencia existente entre as características do produto e o seu custo e o feito de que a supervivencia da empresa dependa de que os seus custos non sexan maiores cós dos seus rivais esixe, en ausencia de diversificación, que a empresa deba mirar, máis alá de si mesma, o seu mercado e determina-las estruturas de custo e as tecnoloxías utilizadas pola súa industria.

O papel da contabilidade estratéxica esixe a consideración por parte do contable non só da estrutura de custos da propia empresa, senón tamén a de tódalas empresas do mercado, ó tempo que acentúa a interrelación de demanda e factores de custo e a necesidade de que sexan considerados simultaneamente. Ademais, parece oportuna a necesidade de realiza-la contabilidade de xestión dende o momento do deseño do proceso para permitir que este axude directamente a resolver-los desafíos do mercado, a enfoca-la contabilidade de xestión cara ó valor engadido da empresa en relación cos seus competidores e contribúa a controla-la actuación da empresa no mercado mediante o uso de variables estratéxicas.

A necesidade dunha evolución da contabilidade é evidente; para iso deberá contar cunha información relevante e oportuna a través do coñecemento das variables e factores, tanto internos como do contorno, que afectan á competitividade empresarial.

Agora ben, para que un sistema de contabilidade de xestión logre as súas funcións básicas (apoyo para o proceso de toma de decisións da dirección e para o control) debe adaptarse ós novos intereses da empresa. Así, se antes o interese primordial era, como xa vimos, a redución de custos co descoido doutras magnitudes,

hoxe os puntos prioritarios de atención cambiaron: a empresa atópase nun proceso de mellora continua, buscando competir a través dos baixos custos, alta calidade ou entregas máis rápidas, e os sistemas contables deberían ter un carácter proactivo, é dicir, deberán axudar a este proceso de mellora continua, fornecendo información relevante sobre puntos fortes da organización e sobre as ameazas e oportunidades do medio. A medida que se acelera a difusión da tecnoloxía, será necesario xestionar máis activamente o proceso de cambio na xestión de desenvolvemento/sistema de contabilidade de xestión.

3. CONDICIONANTES ACTUAIS DO SISTEMA INFORMATIVO CONTABLE

A consideración do papel da contabilidade como fornecedora de datos, non só para o control e medida das operacións da empresa senón tamén para a planificación, supón a participación do contable na dirección estratéxica da empresa a través de tres procesos básicos xa citados:

- a) O *diagnóstico da empresa*: formulación do diagnóstico estratéxico da empresa.
- b) *Planificación estratéxica, táctica e operativa*: fornecemento da información para a planificación e o control, recepción de forma ascendente das distintas metas fixadas conforme ós obxectivos estratéxicos deseñados.
- c) O *control da empresa*: así como dos informes relativos ó seu seguimento e control, verificación da viabilidade económica e financeira dos proxectos e programas, información sobre logros e dificultades detectadas.

En calquera caso, a relevancia actual da contabilidade de xestión dependerá de distintas circunstancias.

En primeiro lugar, do seu *fornecemento de información ligado á estratexia e á capacidade de adaptación da empresa*: A medida que a competencia se foi incrementando, os obxectivos estratéxicos variaron. Así, centra-la estratexia da empresa unicamente na redución dos custos pode ir en detrimento da política de calidade ou do nivel de existencias¹².

A configuración actual dos obxectivos empresariais concrétese na *competencia simultánea en custo, calidade e tempo*: o éxito vén dado pola necesidade de fabricar produtos de alta calidade pero garantindo os prazos de entrega a un custo competitivo; ou, o que é o mesmo, as novas tendencias sintetízanse no compromiso de producir *maior calidade, en menor tempo e co menor custo posible*.

En segundo lugar, o interese da contabilidade dependerá de que *forneza máis e diferente información*, reflectindo tanto a súa imaxe interna como externa, a utilización de novas tecnoloxías e instrumentos, coordinando as actividades dos seus diferentes órganos e dando resposta a cuestións relativas a control de calidade, inventarios en tempo real, consideración do ciclo de vida, novas formas organizativas, aproveitamento da capacidade, información sobre competidores, técnicas e materiais novos, posibilidades financeiras do mercado... etc., buscando, máis que información sobre custos, a eliminación dos mesmos¹³. Para isto, haberá de ter en consideración que:

- Ten que poñer en evidencia a cadea de valor da empresa (elementos e actividades que aumentan o valor do produto para o cliente).
- Ten que subministrar un enfoque global a través da análise, non só dos custos de produción e non produción senón tamén de aspectos como deseño, investigación e desenvolvemento, marketing, distribución...
- Ten que ter en conta a etapa do ciclo de vida en que se atope o produto (o sistema de control elaborárase de forma diferente se nos atopamos na etapa de deseño e desenvolvemento, na de lanzamento ou na de madurez).

En definitiva, é necesario desenvolver novos sistemas de contabilidade¹⁴ que sexan soporte da nova estratexia de produción (que non estará dirixida só ó custo). Para que isto se poña en práctica *necesítase*:

- 1) *Reorienta-lo sistema de medición da empresa*, establecendo medidas consistentes cos obxectivos últimos da empresa, e
- 2) *completa-la óptica financeira con indicadores non financeiros*.

A resposta ás novas necesidades de información sobre variables distintas ó custo supón a articulación de novos indicadores, isto é, supón a articulación de indicadores ou medidas non financeiras¹⁵ (medidas de deseño, de produción, de satisfacción do cliente), mediante a utilización de medicións, índices, ratios ou porcentaxes dos requisitos establecidos e de comparacións dun estado co anterior ou a previsión de situacións futuras.

Un bo sistema de medida do rendemento é un primeiro paso cara á consecución da excelencia, pero non é o único. Temos que considerar, igualmente, a retroalimentación rápida; a sensibilidade á contribución de varias actividades e produtos; os sistemas de medida flexibles e cambiantes; as medidas de control e de custo global do produto; a identificación, medida e eliminación do custo de non engadir valor; ademais, temos que considera-la posibilidade de centrarse en áreas como calidade, tempo de ciclo e complexidade dos produtos; a reclasificación de custos baseados nas características de asignabilidade e valor engadido tanto de produtos como de actividades; alenta-lo seguimento de custos específicos a produtos e procesos para reducir asignacións subxectivas e eliminar as súas distorsións.

4. XESTIÓN E INFORMACIÓN COMPETITIVAS NO ÁMBITO DAS PMES

Nos momentos actuais, a *competitividade* das PMES, como a das grandes empresas, *pasa pola innovación, tanto na xestión como na tecnoloxía*. Ámbalas dúas se relacionan e se complementan e supoñen a colaboración entre a administración pública, a iniciativa privada e as empresas.

Nesta liña, a *capacidade para competir* dunha empresa é explicada non só polos seus aspectos propios senón que depende, ademais, das condicións competitivas do país no que se integra, de aí que, na actualidade, a dirección das empresas teñen que ter un carácter estratéxico. Este carácter conségueno apoiándose no coñecemento do seu posicionamento global con respecto ó seu medio, a través da *análise externa* (ameazas e oportunidades) e *interna* (puntos for-

tes e débiles) e planificando a acción que vai segui-la organización empresarial para lograr unha *vantaxe competitiva* e controlar este sistema, co fin de que lle permita redeseñar e reestructuralas solucións adoptadas para alcanza-los obxectivos e metas propostas.

Supón, pois, un proceso participativo que integra toda a organización e caracterízase pola creatividade e a innovación, enfocando variables económicas, culturais, políticas, tecnolóxicas..., de aí que implique unha *actitude estratéxica* (é dicir, a vontade de adapta-la empresa ós cambios do medio) e unha *postura estratéxica* (maneira de afronta-lo medio e a capacidade interna de darlles resposta ós retos e impactos daquel).

Cómpre adoptar decisións estratéxicas correctas co fin de alcanza-los obxectivos establecidos e que, ó tempo, impliquen unha mellora na posición competitiva da empresa, contribuíndo así á permanente adaptación da empresa no seu medio.

Ata hai relativamente pouco tempo, as PMES non estaban demasiado sensibilizadas cos problemas dunha xestión analítica e, polo tanto, limitábanse á estruturación dunha contabilidade financeira que respondía ás obrigas legais ou fiscais. A información que xeraban a través do seu balance ou das súas contas de perdas e ganancias satisfacía á administración dos impostos, ós seus asociados, ós seus banqueiros..., pero ¿ocorría o mesmo cos seus xestores?

Evidentemente non, posto que estes non recibían información sobre como foran empregados os medios de actividade, sobre os datos característicos da actividade interna, sobre a formación do custo...

Na actualidade, gracias ós sistemas informáticos, toda esta información pode ser codificada e reclasificada moi rapidamente e son xa moitas as empresas pequenas e medianas que estruturan un sistema contable de custos. Pero esta é só unha primeira etapa, un primeiro paso no entendemento do labor que para a xerencia dunha PME pode desenvolve-la contabilidade.

A tecnoloxía da información abarata os custos de tratamento e elaboración e diminuíu o tempo e os custos de procesamento, pero, ademais, no actual contexto productivo¹⁶, *o papel da contabilidade vese acentuado como medio de entende-lo proceso organizativo e facilita-lo*

aproveitamento das oportunidades e a fluída comunicación a través de toda a organización, o que supón unha vantaxe competitiva máis. Este será un motivo suficientemente importante como para que o pequeno e mediano empresario asuma un novo e incrementado interese pola utilización e demanda de datos contables.

Ademais da xestión do custo, entre os *factores clave* que determinan o éxito empresarial está a redución de tempos e a busca da calidade total. As PMES deberían facer non só un estudio exhaustivo do tempo invertido no proceso e reducir, se é posible, eliminar, tódalas actividades que se realizan e non engaden valor, senón tamén comprometerse cunha estratexia de calidade. Face-las cousas ben á primeira, realizar entregas a tempo, ofertar a un prezo razoable... son condutas que supoñen aforros significativos de custos, unha maior eficiencia e a unha maior satisfacción do cliente.

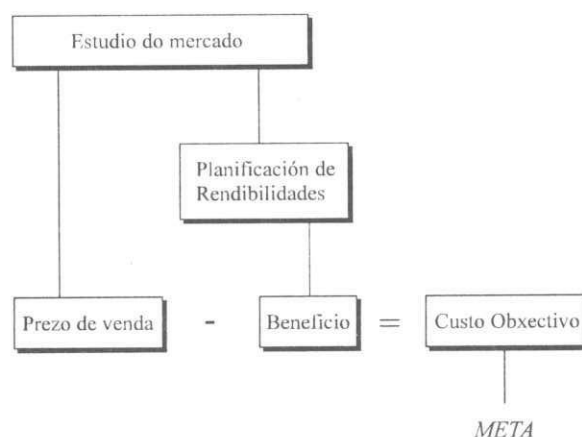
O que nós propoñemos para o tipo de empresas que nos ocupa (as PMES) non é un cambio radical do sistema contable que están utilizando, dado que este pode atender aínda razoablemente os requirimentos informativos normais dunha empresa tradicional¹⁷, senón que tratamos de lograr unha concienciación e unha postura e actitude estratéxica axeitadas para que os directivos da empresa entendan que así como a *innovación* e a *tecnoloxía* son requisitos previos para competir de forma duradeira, tamén o é a correspondente información estratéxica e que, sen ela, será moi difícil permanecer no mercado.

A reiteradamente citada neste traballo relación información-decisión esixe a análise dos diferentes elementos configuradores das decisións estratéxicas nas que a súa finalidade, a *excelencia empresarial*, é un proceso continuo que supón a necesidade de alcanzar vantaxes competitivas sostidas en tódolos procesos de xestión e, posto que a maioría das decisións de xestión se apoian nun sistema informativo, este debe estar capacitado para a adaptación.

O sistema de información de xestión será o punto central do sistema informativo da empresa, reflectindo tanto a súa imaxe interna como externa e coordinando as actividades dos distintos órganos da mesma. Mediante a integración co sistema de xestión da empresa e xunto cos

sistemas operativos e co sistema contable de xestión obtense un enfoque global e unha maior flexibilidade e capacidade de reacción.

Pero a concienciación do interese dun sistema renovado de información non debe entenderse no sentido de esixir a tódalas PMES complexos sistemas de información, senón que se trata, sobre todo, de establece-la capacidade e a actitude para recoñecer-los retos e oportunidades do mercado e a disposición da empresa para adaptarse ós mesmos.



O custo resulta da estratexia de deseño e da capacidade operativa da empresa e é reflexo, polo tanto, dunha visión interna. A súa determinación realízase a través dos custos estimados acumulativos do plan básico do produto.

Sen embargo, non podemos esquecer que o estudio do medio empresarial ten dous aspectos diferenciados: a forma en que se organiza a entidade e as influencias ambientais que afectan á conducta das persoas pertencentes á organización; de aí que o cambio do medio básico da empresa poida vir motivado por distintas causas:

- Influencias ambientais externas (que afectan á incerteza);
- factores internos de organización (estratexias da organización, coherencia interior das súas unidades, interdependencias entre as mesmas, estilo de dirección...);
- factores específicos do sector (que afectan ó proceso de control de xestión).

Así, e polo que respecta á análise interna, é importante que o pequeno empresario se con-

ciencia de que calquera sistema de información de xestión que se limite a controlar ou mante-lo custo, sen interesarse polo valor, é incompleto. É necesario que se sobrepen os sistemas de información de xestión baseados na idea de *valor engadido* (prezo de venda-custo de compra dos materiais) dirixíndoos cara á idea de *cadea de valor* xa citada (os produtos adquiren valor a través do seu paso polo proceso global: este valor transfíreselle ó cliente mediante o prezo que este paga).

O prezo dun produto está en función do conxunto de atributos do mesmo, os cales dependen da forma na que se desenvolveron as distintas actividades do proceso.

Posto que o proceso se considera nun sentido amplo (deseño, produción, marketing, distribución, servizo postvenda), é evidente que o coñecemento por parte da empresa dos atributos dos distintos produtos, así como das actividades que os motivan, é condición indispensable para determina-las súas *vantaxes competitivas*.

Nesta liña, a idea de cálculo do custo co obxectivo de valoración de existencias debe ser superada, dirixíndose a unha óptica de avaliación e toma de decisións nas que se destaca o interese por coñecer non só os custos de fabricación senón tamén os orixinados en áreas distintas á produción, incidindo na relación existente entre o custo de cada actividade e a cadea de valor da empresa e reflectindo os efectos das variacións de custo de cada actividade sobre o custo total...

É certo que en moitas ocasións certas cualidades e, polo tanto, o valor non son medibles directamente en cartos, pero, xeralmente, admiten medicións aproximadas a través das características medibles das prestacións da empresa, como son a súa calidade, a diversificación do produto, o seu prazo de dispoñibilidade a partir do pedido, o seu carácter máis ou menos innovador, a eficacia do servizo postvenda, etc. Moitos destes compoñentes do valor poden medirse con indicadores non financeiros correspondentes ós procesos internos (prazo de dispoñibilidade, índice de defectos, número de opcións, etc.).

Polo tanto, é de grande importancia a identificación das características que constitúen, a xuízo do cliente, o valor das prestacións que realiza a empresa para, conforme ás mesmas, elaborar un sistema de indicadores de eficiencia

que permita administra-lo valor de maneira indirecta.

Por exemplo, poderíamos establecer como "características básicas ou primordiais do valor", base da súa filosofía de actuación cara á unha mellora continua e cara ó logro da competitividade, as seguintes:

- "Non perder tempo".
- "Facelo ben á primeira vez".
- "Prover ou subministra-lo que se demanda e nada máis, nin en cantidade nin en calidade".
- "Non mante-la existencia máis que o que se precisa realmente".
- "Elimina-las actividades que non engaden valor dende o punto de vista do cliente"...

A través destas características básicas evidéncianse uns comportamentos que supoñen un produto obtido máis rápido, mellor e menos caro e para os que haberá que defini-los indicadores ou medidas axeitados e representativos. Evidentemente, por elas soas estas medidas non permiten dirixi-la empresa, pero mostran as consecuencias dunhas accións levadas a cabo polos xestores en relación cuns obxetivos claros e precisos.

Se cada certo tempo estas actuacións en relación cos indicadores citados se mostran graficamente, cun mesmo formato por parte de cada centro de responsabilidade¹⁸ da empresa, a súa graduación no tempo permitiranos determinar cal é o sentido do gráfico que indica unha mellora competitiva.

Pero tamén é evidente que a capacidade para competir non só depende dos seus aspectos propios (condicións competitivas e estratexias que pode xera-la empresa) senón que está en función, igualmente, das condicións, estruturais e políticas, competitivas do medio no que se integra (dotación dos recursos, infraestrutura de transportes, estrutura do sistema tecnolóxico, estrutura competitiva do mercado, relacións entre sectores conexas e auxiliares, tecido industrial, política económica do goberno, papel dos axentes sociais...).

O coñecemento destes factores, obtido mediante unha análise externa (levada adiante no caso de empresas grandes e medianas a través da dispoñibilidade de medios propios), pode supo-

ñer un problema adicional no caso de pequenas empresas. A súa solución pasa por recorrer á utilización de expertos externos, profesionais con bo coñecemento da realidade empresarial. A través do mesmo poderemos lograr un diagnóstico e definición estratéxicos, a materialización da información e, en definitiva, un sistema de información de xestión máis completo, interesado pola identificación do valor.

Esta concienciación da necesidade do coñecemento do posicionamento global da empresa con respecto ó seu medio, así como os medios para alcanzalo, é, ó meu xuízo, unha das funcións que cómpre levar a cabo tanto pola administración pública como polas organizacións empresariais (mediante a colaboración entre ámbalas dúas e a iniciativa privada), como forma de alcanza-la actitude estratéxica e unha maior creatividade e innovación tanto na xestión como na tecnoloxía.

NOTAS

1. De carácter estratéxico, táctico ou operativo.
2. Para o que haberá que ter en conta que cada alternativa encerra un posicionamento diferente con respecto ós obxectivos perseguidos, un distinto condicionamento da realidade técnico-organizativa á que se vai aplicar e unha concepción do estilo de dirección. Non hai un sistema mellor có outro, senón máis conveniente en función do obxectivo e a realidade considerados.
3. En xeral, adóitanse diferencia-las decisións estratéxicas como aquelas que, para lograr vantaxes competitivas, adoptan a perspectiva do longo prazo. Sen embargo, este prazo non é excluínte posto que a toma en consideración do elemento básico do proceso decisorio (o xa citado axuste continuo), na busca da situación competitiva futura, toma a forma dunha continua adaptación da súa posición competitiva ás circunstancias cambiantes.
4. O tratamento dos compoñentes operativos como parte integrante dun sistema é a única posibilidade de que os fabricantes aproveiten todo o seu potencial para proporcionar valor engadido ós clientes mediante prezos máis baixos, mellor atención no servizo ou mellor calidade.
5. De feito, as decisións estratéxicas pretenden situa-la empresa por diante dos seus competidores mediante unha diferenza positiva, ás veces en contra da lóxica operativa e na idea de que a eficacia operativa non abonda para conseguir unha vantaxe competitiva.
6. Os obxectivos da empresa céntranse, fundamentalmente, na busca dunha vantaxe competitiva a través de racionaliza-lo custo, adiantarse á competencia en canto a necesidades de mercado, calidade, deseño, etc., e proporcionar servizos e produtos ó mercado de forma máis rápida e competitiva.
7. O valor dunha empresa mídese pola cantidade de diñeiro que os clientes están dispostos a pagar polos seus produtos ou servizos.
8. Toda actividade de produción de valor ten un compoñente físico (tarefas necesarias para realiza-la actividade) e outro de tratamento da información (proceso que supón a captura, tratamento e transmisión da información necesaria para realiza-la actividade).
9. Conxunto de elementos externos á organización e condicionantes, directa ou indirectamente, da súa actividade. Unha diferenciación de tales elementos dá lugar á división de dous tipos de ambiente: o ambiente xeral, de incidencia indirecta sobre a organización e que actúa sobre o conxunto de sistemas que se desenvolven nunha área, e o ambiente específico, que condiciona a actividade da organización e cunha relevancia, dende o punto de vista estratéxico, evidente.
10. Illando o sistema obxecto de control e coñecendo como traballa a organización, permitíndonos manternos alerta, detectar problemas e incrementa-las posibilidades da empresa para enfrontarse con éxito ós mesmos.
11. Os sistemas de información condicionan e determinan as percepcións que se teñen sobre o ambiente e a formulación que se fai da estratexia; por iso o novo estado estratéxico terá implicacións significativas sobre o novo sistema de información, podendo requirir do mesmo un novo deseño.
12. A xestión de custos debe ser entendida como o exercicio de dúas etapas sucesivas que xuntan ópticas distintas: a redución e o control de custos. Unha primeira etapa da xestión de custos, tanto en realización como en importancia, trata de reduci-los custos a través da mellora das técnicas de deseño e produción dende a primeira fase do

ciclo de vida: o deseño, tanto de produtos como de procesos. A segunda etapa controla as actividades de produción, aplicando os estándares establecidos na primeira fase. Xorden así dous procesos:

— A planificación dun produto determinado que satisfaga as necesidades do cliente e asuma os custos-obxectivo derivados do plan de beneficios do mesmo (os deseños do novo produto créanse a partir dos custos-obxectivo).

— O control do departamento de deseño sobre o cumprimento destes custos-obxectivo.

O mellor coñecemento das actividades supón unha máis exacta determinación dos custos estimados e, en definitiva, mellora a xestión do custo a través da súa redución e control.

13. Se consideramos como *actividade* calquera acción, actuación ou tarefa que ten como obxectivo engadir valor ó proceso empresarial, os custos son consecuencia da realización de determinadas actividades derivadas das decisións tomadas.
14. Elementos que hai que tomar en consideración á hora de elixir un sistema de custos serán:

— O tipo de mercado en que compiten os produtos (en declive, en crecemento),

— o tipo de tecnoloxía,

— o tipo de estratexia,

— os factores críticos de éxito.

15. As medidas financeiras, utilizadas nun sistema contable tradicional, son aquelas que miden a eficiencia en termos e unidades monetarias. O seu inconveniente principal é que a valoración económica de determinados aspectos é incerta.
16. As novas prácticas de fabricación son unha combinación de novas tecnoloxías, estratexias e formas de organización.
17. É importante non esquecer que cada modelo de información interna debe ser relacionado coas características técnico-organizativas da empresa que o acolle e cos dos seus provedores e clientes.
18. Aínda que é evidente que este sistema, así definido, non ten por que servir ás necesidades de tódolos xestores, que poden elaboralos seus propios indicadores locais, si é certo que estes últimos deben ser coherentes cos citados con carácter xeral.