

Los beneficios de la empresa durante la implantación del lean

Jordi Olivella Nadal

Director de Comunicación del Instituto Lean Management

La implantación del lean conlleva una reducción de los stocks, que puede dar lugar a una disminución de beneficios. Esto, en buena lógica, dificulta la aceptación de lo que se está haciendo por parte de los sectores de la dirección poco conocedores del lean. Se trata de una situación sorprendente, ya que, mientras los parámetros técnicos –como la productividad de la maquinaria y de la mano de obra, la calidad y las entregas a tiempo– mejoran, la cuenta de resultados exhibe un castigo, no debido a los gastos derivados de las mejoras –casi siempre muy pocos– sino a un aparente incremento en los costes operativos de la compañía.

La explicación que se da a este hecho es, con frecuencia, que la contabilidad tradicional está pensada para la producción en masa, y que por tanto no refleja bien los progresos de la producción en flujo. Esto es cierto, y cuando seleccionamos las medidas de gestión, efectivamente, tenemos que adoptar aquellas que apoyan los principios de producción que estamos aplicando, siguiendo el principio esencial de ajustar las medidas de control de gestión a los objetivos de la empresa. Pero en relación a los datos de la contabilidad oficial necesitamos explicaciones más detalladas y argumentos aceptables para cualquiera, aunque no conozca la producción en flujo. Los resultados de la contabilidad oficial son un elemento de la vida de la empresa que no es optativo, está allí y tenemos que saber como tratar con él.

La disminución del nivel de stocks propia de la etapa inicial de la implantación del lean provocará una disminución de los beneficios, salvo que se puedan aumentar en la misma medida las ventas. En efecto, en la relación entre stocks y resultado se dan dos fenómenos paralelos: si aplicamos un exceso de capacidad a la producción de stocks –o sea, a producción no vendida– mejoramos los resultados; por el contrario, si vendemos stocks preexistentes de producto fabricado y no los reponemos, solo un incremento de las ventas nos salvará de empeorar los resultados.

Veamos un ejemplo numérico. En la tabla 1 se muestran unos posibles valores de coste de producción –fijo y variable–, producción normal, precio de venta, stock inicial, ventas, coste comercial y coste de administración para un determinado producto. Los resultados, con un uso normal de la capacidad y manteniendo el stock, se muestran en la tabla 2. Se ha utilizado un esquema de costes por producto. ¿Cuáles serían los resultados si, con las mismas

ventas, producimos solo el número de unidades necesario para que el stock pase a ser cero? Podemos contabilizar los costes, para estos nuevos datos, desde dos puntos de vista distintos. Supongamos, primero, que imputamos la totalidad de gastos fijos de producción a las unidades producidas en el periodo –que serán 5.000. En la tabla 3 vemos los resultados. El coste por unidad pasará a ser de 140€ (60€ de costes variables y $400.000\text{€}/5.000=80\text{€}$ de costes fijos imputados). El coste de producción sigue siendo menor que el precio de venta, de 150€. El resultado es difícil de interpretar: ¿Cómo explicar que la aplicación del lean ha dado lugar a un incremento del coste unitario?

Si consideramos el coste de subactividad, apreciaremos mucho mejor qué es lo que realmente ha sucedido. El cuadro con los datos se presenta en la tabla 4. Aquí el coste por unidad no se altera, en tanto que los costes de producción fijos se imputan en base a una producción normal, y no a la del periodo. De esta forma, no se imputan todos los costes de producción fijos, que han de incluirse en una cuenta de gasto específica –los costes de subactividad. Tenemos, pues, una explicación razonable: para eliminar los stocks fabricamos menos, con lo que parte de los costes en los que incurrimos no generan ingresos. Se trata de los costes de producción fijos correspondientes a la capacidad de producción que no se llega a utilizar.

Coste de producción fijo	400.000 €
Coste de producción variable por unidad	40 €
Capacidad normal de producción	10.000 unidades
Ingreso por venta por unidad	100 €
Stock inicial en unidades	5.000 unidades
Ventas en unidades	10.000 unidades
Coste comercial	100.000 €
Coste administrativo	100.000 €

Tabla 1. Datos del ejemplo

	Unidades	Valor unitario	Valor total
Stock inicial productos acabados	5.000	100	(500.000)
Producción del periodo	10.000	100	(1.000.000)
Stock final productos acabados	5.000	100	500.000
Coste de las ventas			(1.000.000)
Ventas	10.000	150	1.500.000
Margen industrial			500.000
Coste comercial y administrativo			(200.000)
Resultado			300.000

Tabla 2. Resultados sin reducción de stocks

	Unidades	Valor unitario	Valor total
Stock inicial productos acabados	5.000	100	(500.000)
Producción del periodo	5.000	140	(700.000)
Stock final productos acabados	0	100	0
Coste de las ventas			(1.200.000)
Ventas	10.000	150	1.500.000
Margen industrial			300.000
Coste comercial y administrativo			(200.000)
Resultado analítico de la actividad			100.000

Tabla 3. Caso de reducción de stocks con imputación total de costes

	Unidades	Valor unitario	Valor total
Stock inicial productos acabados	5.000	100	(500.000)
Producción del periodo	5.000	100	(500.000)
Stock final productos acabados	0	100	0
Coste de las ventas			(1.000.000)
Ventas	10.000	150	1.500.000
Margen industrial			500.000
Coste comercial y administrativo			(200.000)
Coste de subactividad			(200.000)
Resultado			100.000

Tabla 4. Caso de reducción de stocks con costes de subactividad

Tener buena información y saber el porqué de las cosas es bueno para la toma de decisiones. En concreto, con un análisis como el que hemos efectuado, podemos ver que el problema que nos está generando el lean en los resultados no es permanente, y que, una vez disminuido el stock, no volverá a aparecer. Sin embargo, la disminución del beneficio durante el periodo de implantación no se ha resuelto, el menor beneficio lo sigue siendo por muy bien que lo expliquemos.

Pero, ¿realmente la contabilidad oficial “está mal”? A fin de cuentas, la disminución de los stocks se puede hacer de una forma que no perjudica a los beneficios: se pueden vender. Se trata de cubrir el coste, tanto directo como imputado, aunque se genere poco o ningún beneficio. Teóricamente, la venta de los stocks sin pérdidas siempre es posible, ya que los stocks no pueden estar valorados por encima de su valor de realización. En el ejemplo que hemos utilizado, si estamos vendiendo unidades a 150€, no es impensable que podamos desprendernos del stock vendiéndolo a 100€ la unidad.

Con stock final:	5.000 unidades	0 unidades
Gastos de producción	(1.000.000)	(700.000)
Ingresos por ventas	1.500.000	1.500.000
Gastos comercial y administrativo	(200.000)	(200.000)
Saldo de movimientos de tesorería	300.000	600.000

Tabla 5. Gastos e ingresos con reducción de stocks

La estrategia sería, pues, vender todo el stock a nuestros clientes, a bajo precio, al final del periodo –para no perjudicar las ventas período. Habríamos disminuido el stock sin generar problemas en el beneficio de ese período. Naturalmente, en el siguiente periodo las ventas se resentirían gravemente, pues los clientes estarían utilizando las unidades del stock que habrían adquirido. El menor beneficio derivado de la reducción del stock se habría desplazado de un periodo a otro y, además, se habría incrementado al vender a menor precio. Pero esto no lo reflejaría la contabilidad oficial hasta el periodo siguiente.

La contabilidad oficial no refleja expectativas de beneficio futuro, sean debidas a ventas, mejoras de calidad o productividad, nuevos productos o cualquier otra causa. Por tanto, si sacrificamos el presente la utilización de la capacidad para conseguir ganancias futuras la contabilidad oficial nos va a sancionar. Eso sí, ya desde un buen comienzo, la generación de tesorería mejora –como se muestra en la tabla 5. Y, desde luego, al cabo de poco tiempo mejoran también los beneficios, por lo que no hay razón para el desanimo -aunque tengamos que dar al principio, eso sí, muchas explicaciones.