

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció

**NOTA TÈCNICA**

**Abril 2018**

**LA NECESIDAD  
DE LA  
CONTABILIDAD LEAN<sup>1</sup>**

---

Document realitzat per José Miguel Vilalta, Matching Place SL

## 1. Introducción

En los próximos años el mundo será bastante diferente de como lo conocemos hoy. Dispondremos de más y mejores productos y servicios. Además, nuestra forma de vivir dependerá mucho de estos nuevos productos y servicios y de la forma de obtenerlos. Todo ello nos llevará a un mundo muy diferente del actual, cuyo modelo de operaciones está agotado. En un mundo futuro y cercano:

1. Tendremos más productos y servicios que cubrirán nuestras necesidades y otras nuevas y que se obtendrán mediante sistemas más eficientes.
2. La operativa de las empresas productivas de bienes y servicios tendrán un nivel de competitividad superior al actual, lo que hoy se denomina empresa excelente y reconocida como *World Class*. Dispondrán de mayores niveles de productividad, con calidad total, con respuesta rápida al cliente, con personalización del producto y con bajos costes y gran flexibilidad.
3. El trabajo también será muy diferente, las tareas desarrolladas por las personas serán mucho más creativas y podrán realizarse en la distancia gracias a los avances en la tecnología y en las comunicaciones.
4. La actividad de las empresas estará enfocada a servir a los clientes y a la comunidad en general, y todo ello con plena defensa de la responsabilidad social e integrada en la sociedad del conocimiento. Nuestro objetivo será la sociedad y el cliente. Esto será crear valor.

El Lean Management es una de las respuestas que se está dando desde el mundo de la dirección y las operaciones de las organizaciones para afrontar con éxito los retos expuestos. Para la difusión y apoyo de estas tendencias de gestión en las operaciones, James P. Womack creó en 1997 el *Lean Enterprise Institute*, en Estados Unidos. Hoy hay una red global impulsada que une a los diferentes institutos en la Lean Global Network. En España fue creado el Instituto Lean Management en 2006, está ubicado en Sant Cugat del Valles (Barcelona) y tiene como presidente al Dr. Lluís Cuatrecasas.

Esta Nota Técnica tiene como objetivo introducir el *Lean Management* y exponer la necesidad de adaptar la contabilidad convencional y así poder transformarla en la *Lean Accounting*.

## 2. Introducción al Lean Management

El sistema *Lean Management* se está implantando con fuerza como modelo de funcionamiento en las organizaciones, de la misma manera que en el siglo pasado se extendió el modelo de Henry Ford. El modelo *Lean* se acabará imponiendo en este siglo de una forma generalizada y acabará afectando a la forma de operar de las empresas. Este sistema que proviene y fue desarrollado por Toyota se explica de una forma muy fácil:

- Persigue que los productos y servicios se ajusten a las necesidades de la demanda. Los deseos de los clientes son el objetivo que satisfacer. A esto se le llama valor.

- Este sistema además fomenta la participación de los empleados, generando más flexibilidad y motivación.
- Promueve mayores niveles de eficiencia y lo hace de una forma especial porque busca eliminar los recursos que no son necesarios para cubrir las necesidades del cliente.
- El alto nivel de competitividad se consigue por medio de una alta productividad, con mayor calidad, respuestas más rápidas, personalización, bajos costes y más flexibilidad.

La excelencia en la gestión tendrá como objetivo principal sus clientes. Ello implica cambios profundos en las organizaciones y en sus objetivos y que han sido heredados del siglo XX. Esta forma de trabajar “antigua” se suele centrar en objetivos relacionados con la propia organización y su desarrollo, lo que en la práctica implica que no se tengan demasiado en cuenta las necesidades reales de los clientes, de las personas y de los grupos sociales. Debemos generar valor al cliente, es decir, ofrecerle lo que desea, la cantidad que desea y en el momento que lo desea. Esto afecta a toda la empresa, no sólo al área de operaciones. La comunicación y la coordinación entre departamentos y procesos deberá mejorar (y cambiar), buscando las mejores opciones de que este valor a entregar al cliente fluya evitando pérdidas en todo tipo de recursos empleados. Pero no sólo se trata de obtener esto, lo tendremos que hacer con el mínimo coste, con la máxima rapidez de respuesta y flexibilidad. Esto será posible con la incorporación de las nuevas tecnologías y sobre todo con el uso de las TIC. A esto se le llama “Factoría 4.0” (ver figura 1).

Productos / Servicios – Siglo XX	Productos / Servicios – Siglo XXI
1. Muy estandarizados	1. Muy personalizados
2. Gama restringida	2. Gran variedad
3. Prestaciones limitadas	3. Amplia variedad de prestaciones
4. Costes elevados	4. Costes en continua reducción
5. Ciclos de vida largos	5. Ciclos de vida cada día menores
6. Mercados en expansión	6. Exceso de oferta sobre demanda
7. La calidad, un factor más	7. Calidad Total, condición previa
8. Clientes poco exigentes	8. Altos niveles de exigencia de los clientes
9. Plazos de entrega largos	9. Plazos de entrega muy cortos
10. Asesoramiento mínimo al cliente	10. Asesoramiento muy importante

**Figura 1.** Evolución de los productos/servicios del siglo XX al siglo XXI

La mayor parte de las actividades de que se componen las operaciones (producción de bienes y servicios) tal como se están realizando en la actualidad son puro desperdicio (actividades que NO aportan valor al cliente, pero que la empresa desarrolla y, por tanto, debe pagar). De esto trata el sistema *Lean*, de eliminar los desperdicios. En nuestra actual manera de pensar es difícil entender que deberemos eliminar actividades tales como:

- Los controles y las comprobaciones.
- Las esperas y las colas.
- Los almacenes llenos de todo tipo de materiales y repuestos.

- Las personas moviéndose.
- Los movimientos y/o transportes que realmente no son necesarios.

En la figura 2 se muestra una relación de fallos/desperdicios habituales de las operaciones de producción tal y como se desarrollan en la actualidad.



**Figura 2.** Fallos en gestión y tiempos

Hoy la competitividad implica tener una:

- Calidad asegurada
- Alta productividad y bajos costes
- Respuesta rápida
- Amplia variedad en la gama de productos y servicios
- Gran flexibilidad

Los sistemas tradicionales de gestión hacen énfasis en la producción a gran escala, buscan la máxima productividad y los costes mínimos por medio de economías de escala. **La productividad es la base de su capacidad competitiva, aunque la productividad está basada en las operaciones y no los procesos.** La operativa en grandes series permite elevadas productividades, pero es a cambio de:

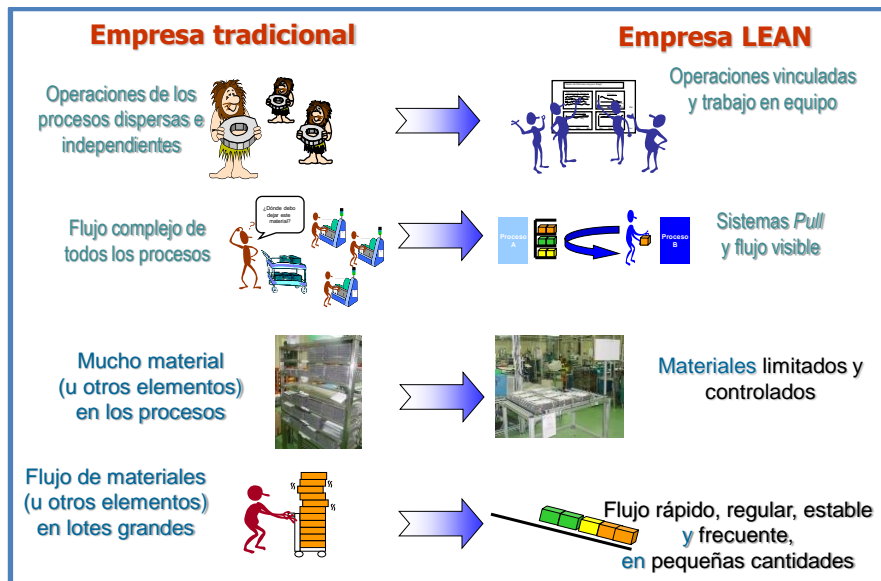
1. Elevados volúmenes de producción (que se ha de vender).
2. Poca flexibilidad y elevados niveles de stock.
3. Respuesta lenta debido al tamaño de los lotes un nivel de calidad incierto y costoso.

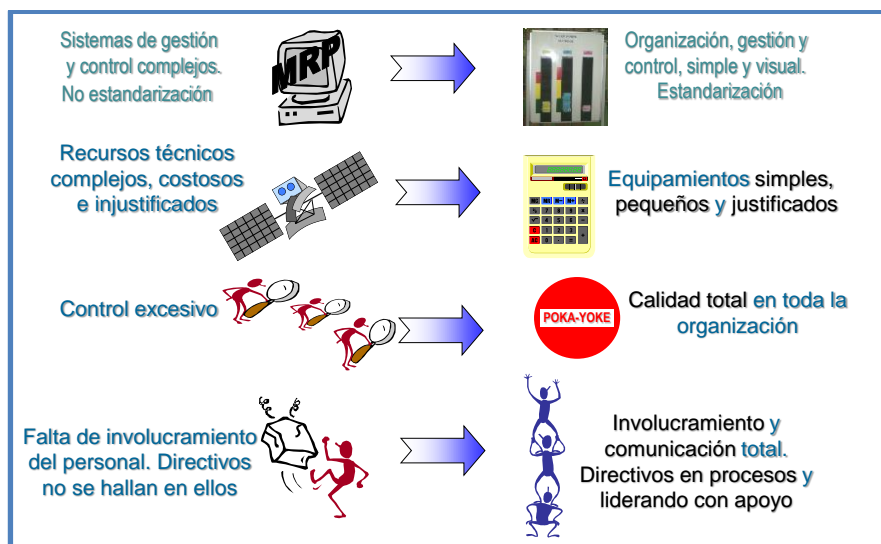
En cambio, el sistema *Lean* se caracteriza por:

- **Volúmenes** de producción **ajustados** a las necesidades (pull)
  - **Bajos costes** derivados de eliminar toda clase de desperdicios
  - **Productividad elevada** por la condición lean del sistema
  - Niveles de **stock** muy **bajos** por equilibrado y lotes mínimos
  - **Flexibilidad** para ajustarse a las fluctuaciones de la demanda
  - **Respuesta muy rápida** por flujo y con lote mínimo (*Just in time*)
  - **Calidad** asegurada en cada operación (*Jidoka, poka-yoke*, autocontrol)
  - **Variedad** de productos **elevada** por operar con pequeños lotes
- Menos costes,  
más beneficios**

**Más  
satisfacción  
del cliente**

El sistema *Lean* ha llegado para quedarse, por lo que las empresas deberemos adaptar nuestros cálculos para hacer los costes, pasando de los sistemas “tradicionales” a los “modernos”. Las diferencias merecen la pena, y de esto depende la competitividad y el desarrollo futuro de las empresas. En la misma línea están las ideas de la *Fabrica 4.0*, el *World Class Manufacturing*, *Seis Sigma* o el sistema de TOQ (Teoría de las Limitaciones). En la figura 4 se compara la empresa tradicional y la empresa *Lean*.





Figuras 4. Comparación entre la empresa tradicional y la empresa Lean (Fuente Lluís Cuatrecasas / Instituto Lean Management de España)

Un ejemplo... la competitividad no sólo se expresa en €...

**Ejemplo 1**

Lay Out en base a funciones desarrolladas			Lay Out en base a celdas y proceso		
Máquina / Actividad - Preparación .....	1	minutos	Maquina / Actividad - Preparación .....	4	minutos
Máquina / Actividad - Torneado .....	4	minutos	Maquina / Actividad - Torneado .....	4	minutos
Máquina / Actividad - Pulido .....	6	minutos	Maquina / Actividad - Pulido .....	6	minutos
Máquina / Actividad - Control .....	4	minutos	Maquina / Actividad - Control .....	4	minutos
<b>Total .....</b>	<b>15</b>	<b>minutos</b>	<b>Total .....</b>	<b>18</b>	<b>minutos</b>
Coste MOD en producto .....	5,00 €		Coste MOD en producto .....	6,00 €	
Gastos Fijos en producto.....	15,00 €		Gastos Fijos en producto.....	18,00 €	
Materias Primas y otros materiales .....	1,50 €		Materias Primas y otros materiales .....	1,50 €	
<b>Total .....</b>	<b>21,50 €</b>		<b>Total .....</b>	<b>25,50 €</b>	
Lead Time .....	6	semanas	<b>Lead Time .....</b>	<b>2</b>	<b>días</b>
Inventario .....	25	días	<b>Inventario .....</b>	<b>5</b>	<b>días</b>
Lote (10 días) .....	2.500,0	unidades	<b>Lote (10 días) .....</b>	<b>250,0</b>	<b>unidades</b>
Entregas a tiempo .....	82,00%		<b>Entregas a tiempo .....</b>	<b>98,00%</b>	

**Nota: hay una gran mejora, pero el coste del producto ha crecido ... no se podrá aprobar ...ojo que el estándar nos engaña i**

Figura 5. Ejemplo de diferencias en tiempos, unidades y entregas a tiempos

**Las ideas principales del sistema Lean son:**

- Fabricar sólo lo que quiere el cliente.
- Eliminar los desperdicios.
- Fabricar en flujo.
- Utilizar metodología y herramientas para cambios rápidos.
- Reducir el Lead Time.
- Trabajar en lotes pequeños.
- Reducción de los stocks.
- Ganar en plazo de entrega.
- Buscar el exceso de capacidad.

**El Sistema *Lean Accounting* debe adaptarse porque:**

- Las empresas que aplican *Lean* mejoran su nivel de beneficios.
- Las empresas que aplican *Lean* mejoran sus plazos de entrega.
- Las empresas que aplican *Lean* ven crecer la rotación de sus existencias.
- Las empresas que aplican *Lean* consiguen importantes reducciones en costes al eliminar los desperdicios.
- Las empresas que aplican *Lean* aumentan sus niveles de calidad en todos sus procesos, productos y servicios.
- Las empresas que aplican *Lean* tiene un mayor índice de satisfacción de sus clientes y de sus empleados.

**3. La necesidad de que la contabilidad se adapte al Sistema *Lean***

La adopción del sistema de fabricación *Lean* consigue mejoras importantes en la productividad, la calidad, la flexibilidad, los plazos de entrega y en reducir costes. A pesar de ello, muchas empresas han introducido estas prácticas de *Lean Manufacturing*, pero con frecuencia no aprecian las mejoras esperadas en sus costes. Este es el motivo que lleva a que se escriba tanto sobre los problemas con la contabilidad de costes y la necesidad de introducir cambios, existiendo un reconocimiento de esta problemática no sólo en el entorno empresarial, también así en el ámbito académico. Hoy aún no hay consenso acerca de cómo deben ser llevados a la práctica estos aspectos del cálculo de costes dentro de la denominada contabilidad de gestión y cómo deben hacerse los cambios y el enfoque que debemos dar para que desde el departamento financiero y contable también se apoye (con números) la fabricación bajo el entorno *Lean*.

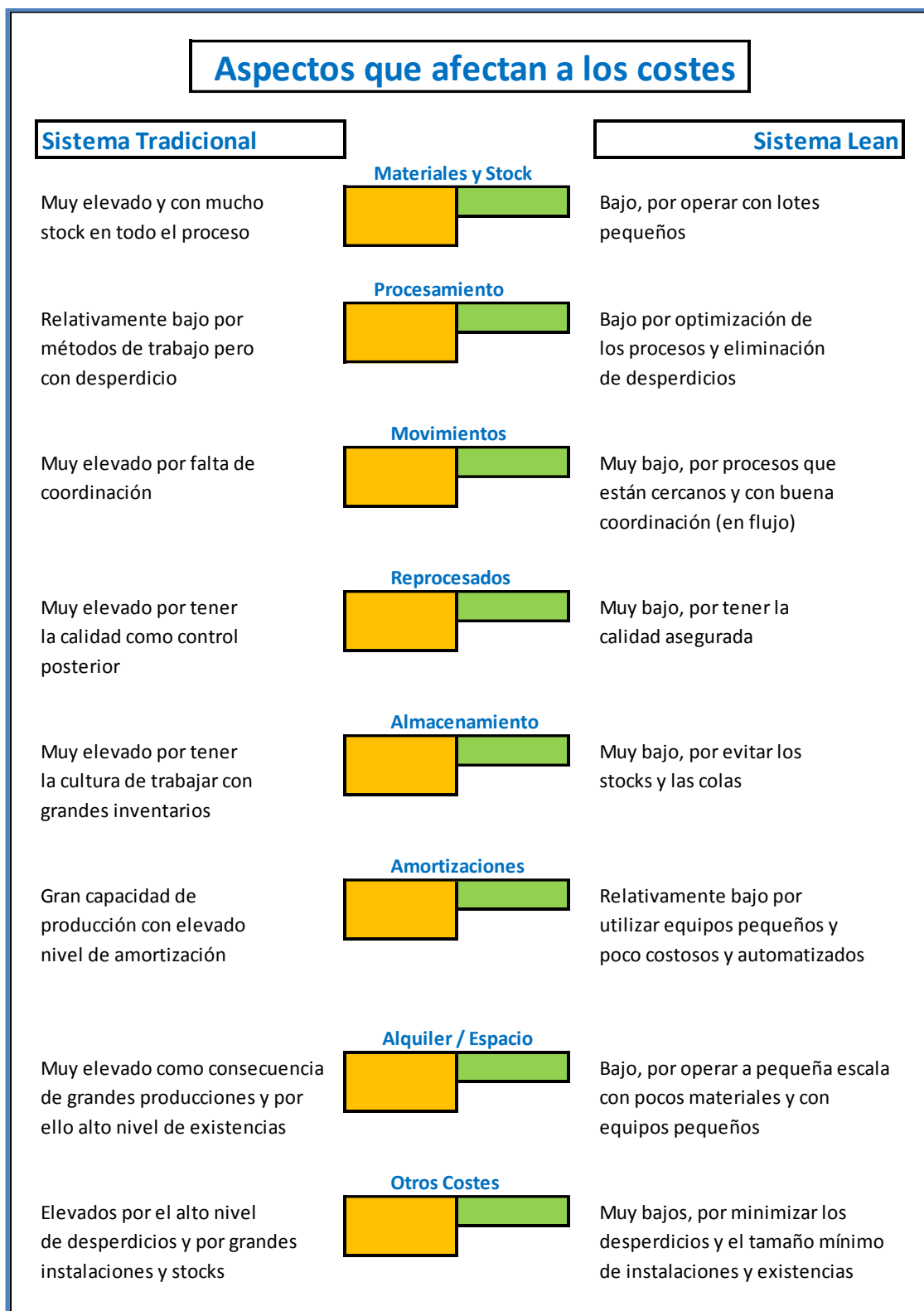
La problemática es que los sistemas de contabilidad de gestión en la mayoría de empresas siguen utilizando unos sistemas de costes que fueron desarrollados a principios del siglo XX, y para empresas basadas en sistemas de producción que se apoyaban en gamas de productos muy reducidas (con poca customización) y con muchas unidades estandarizadas que se fabricaban en masa, buscando así aprovecharse de las economías

de escala y en las que el beneficio se maximizaba cuando la mano de obra y la maquinaria se maximizaban en su utilización. Este era el sistema para bajar el coste medio, por medio de las grandes producciones, las cuales están basadas en estimaciones y previsiones de venta, y si éstas no estaban claras, aun así, se fabricaba. Es el conocido sistema *push*, fabrica y luego ya venderemos. **El sistema *Lean* trabaja bajo la filosofía *pull*, es decir, no se fabrica nada hasta que se tiene el pedido del cliente, y luego rápido a servir lo que quiere, como lo quiere, cuando lo quiere, con calidad total y al menor coste.** Ello implica trabajar con un proceso nivelado, ajustado y haciendo sólo las actividades que son necesarias y como consecuencia de ello (por necesidad), con una organización dotada de gran flexibilidad y adaptabilidad.

En la producción basada en la filosofía *Lean* los productos que tienen flujos de proceso similares se agrupan en una misma cadena de valor (llamada *value stream*) por medio de células flexibles de fabricación, en contraposición a la gestión de la producción por medio de cadenas de producción con los típicos departamentos funcionales. Esta nueva manera de gestionar las operaciones es la que está siendo promovida por algunos profesionales de la contabilidad de gestión y además por bastantes académicos e investigadores como forma novedosa para la confección de los costes en empresas que trabajan bajo *Lean*. Precisamente, esto es lo que promovió la creación del concepto de *Lean Accounting* en el Congreso sobre contabilidad *Lean* que se desarrolló en Detroit en el año 2005.

La contabilidad *Lean* que proponen los creadores del *Lean accounting* se basa en el hecho de que, en el sistema de fabricación bajo entorno *Lean*, las empresas se organizan por cadenas de valor (*value stream*) en lugar de hacerlo por departamentos funcionales. La propuesta suya nace de la necesidad de que los informes financieros, y el cálculo de los costes se ajusten y se alineen con estas cadenas de valor y no a los departamentos tradicionales. A ello debemos añadir que hoy y en el futuro aún más, la composición de coste cambiará, tal como puede verse en la figura 3. Cada día hay menos coste directo y, por ello, los sistemas tradicionales de reparto, imputación y de unidades de obra no son hoy los más correctos para imputar los costes indirectos. **La gestión de las operaciones ha avanzado más rápido que la gestión y cálculo de costes.** Será a partir del VSM (*Value Stream Map*) de donde la empresa podrá implantar el VSC (*Value Stream Cost*). Este sistema es más simple, más ágil y de más fácil cálculo. Esta información está presente en la planta de operaciones y se puede ver cada día por parte de las personas que están allí trabajando en cada una de las operaciones de la cadena de valor (es visión horizontal de las empresas frente a la visión vertical anterior). De esta forma se pueden calcular las cuentas de resultados por cadenas de valor. Este sistema de trabajar permite mejorar el proceso, y pone a la luz, todas aquellas operaciones que no añaden valor al cliente y los trabajadores que participan en el proceso pueden aportar soluciones innovadoras, proponer cambios, y todo ello en base a los requerimientos del cliente. La gente está más motivada y las decisiones de mejora (continua) se acercan a donde está el aspecto que se puede/debe mejorar.





**Figura 3.** Aspectos que afectan a los costes en el sistema tradicional y en el sistema *Lean* (Fuente Lluís Cuatrecasas / Instituto Lean Management de España).

**La IDEA BASICA: El coste de lo que se fabrica y NO se vende se lleva desde la Cuenta de Resultados al Balance, donde aparece como stock. Este coste NO se va a reconocer hasta que las mercancías sean vendidas, momento en que regresa desde el Balance a la Cuenta de Resultados, días o meses después.**

Debido a ello la Cuenta de Resultados NO muestra el verdadero resultado. El sistema de costes tradicional / estándar, no puede reflejar esta distorsión. Necesitamos prácticas alternativas. En *Lean* se eliminan desperdicios y nos alejamos del concepto de saturar a las máquinas y a los trabajadores (fabricación en masa). Ello implicará una nueva forma de calcular los costes en base al flujo de valor (*Value Stream Map*), una nueva forma de valorar los stocks y la necesidad imperiosa de que los estados financieros (o el Cuadro de Mando) deben considerar NO solamente información financiera, pues hay muchas variables clave de gestión y de las cuales depende la implementación y éxito del Plan Estratégico, que NO se expresan en €, tales como la satisfacción del cliente, la satisfacción de los empleados, el plazo de entrega, el nivel de calidad basado por ejemplo en PPM'S (partes por millón), el número de nuevos desarrollos, las propuestas de mejora por parte de los empleados, el *time to market* de los nuevos desarrollos, la fidelidad del cliente, las horas de formación, el % de salario variable sobre el total de salarios, etc.

La situación actual pone a la empresa frente a un dilema importante, pues aparecen muchos problemas en el caso de seguir utilizando el sistema de coste estándar:

- Está basado en la fabricación en masa (apoyado en la eficiencia de los grandes lotes).
- El cálculo con coste estándar está más enfocado a terceros que no a los propios directivos/gestores de la empresa.
- La idea inicial del coste estándar no está enfocada en la mejora los procesos, sino en cuantificar los costes de la producción.
- Las mejoras de *lead time*, del plazo de entrega y la reducción de las mermas no son evaluados por los sistemas de coste tradicional, a pesar de ser aspectos estratégicos.
- Cuando se comienza a implementar *Lean Manufacturing*, al inicio y de forma temporal, los resultados de la empresa tienden a empeorar, lo que preocupa a los directivos y accionistas que siguen pensando en coste estándar.
- En el siglo pasado, las empresas solían tener en un nivel cercano al 60% de Mano de Obra Directa, un 30% en materiales y sólo 10% en gastos indirectos. Al ser este 10% muy pequeño, no afectaba demasiado al cálculo de los costes.
- Hoy, la Mano de Obra Directa está entre 5 y 15 % y además el stock para *Lean* no es un activo, es un desperdicio y, por ello, se reduce siendo por tanto casi un valor depreciable a nivel del cálculo costes.
- Además, la dificultad de cálculo y las variaciones del Coste Estándar hacen que éste sea difícil de entender por los empleados y por los directivos (ver la figura número 5).

**Por estos motivos y dado que el coste estándar NO se entiende con el sistema *Lean*, se debe proponer y poner en marcha una nueva manera de hacer los números en contabilidad. Se trata de que, en lugar de cuantificar los costes por departamento, éstos estén basados en el Mapa de Flujo de Valor (*Value Stream Map*), donde se puede contemplar claramente TODO lo que se hace en operaciones para CREAR EL VALOR al cliente y ver como asociarlo de forma FACIL a un producto o línea. **Antes estábamos enfocados en conocer los COSTES, ahora estamos enfocados en CREAR VALOR al cliente, (aunque el cálculo de los costes sigue siendo importante).****

Este nuevo enfoque implica que el sistema de contabilidad de gestión y el sistema de cálculo de los costes en particular, deben aportar otro tipo de información, más estratégica (para la toma de decisiones) y que permita a la empresa ganar competitividad en beneficio de clientes, empleados, proveedores y entorno en general. Si todo esto se consigue, también en beneficio de los accionistas. Necesitamos información que los “sistemas tradicionales” no aportan y que sí lo hacen los “nuevos sistemas”, información enfocada a:

- Incrementar las ventas.
- Reducir los costes de los procesos.
- Tomar mejores decisiones (operativas y estratégicas).
- Identificar el potencial que aporta el Sistema Lean.
- Reducir los costes, reduciendo los desperdicios.
- Eliminar la información de los costes tradicionales porque es:
  - Es cara.
  - Es lenta.
  - No se entiende bien.
  - Va contra el Sistema Lean.
  - Es engañosa.
  - Es confusa.
  - No está enfocada a la mejora continua.
  - No mira a medio y largo plazo (estratégico).
  - No motiva a las personas.
  - Provoca stock y grandes lotes.

Por todo ello necesitamos un nuevo sistema de contabilidad de gestión para:

- Identificar correctamente el resultado (beneficio o pérdida).
- Poder entender el sistema de costes y poder tomar así las decisiones correctas (objetivo de la contabilidad de gestión).
- Poder medir el desempeño de nuestros empleados.
- Eliminar todo tipo de desperdicios (según Lean hay 7, aunque algunos autores hablan de alguno más).

- Poder evaluar cada uno de nuestros procesos y así mejorarlos (no se puede mejorar lo que no se puede medir).

Este nuevo sistema de costes (Lean accounting) debe:

- Ser un sistema que soporte la aplicación de Lean Manufacturing y Lean Management.
- Ser un sistema que se fácil de medir y cuantificar.
- Ser un sistema barato de implementar.
- Ser un sistema que ayude en la toma de decisiones estratégicas (medio/largo plazo).
- Ser un sistema que ayude a toda la empresa a enfocarse en la creación de valor al cliente (nuestra razón de ser y quien, además, paga las nóminas).

Todo ello viene acompañado además por un nuevo entorno muy diferente y próximo, como ya se ha comentado al principio de este artículo donde:

- Habrá gran variedad de productos/servicios y con poco volumen.
- Deberemos reducir los tiempos (de desarrollo, de fabricación, de entrega).
- El Dpto. Financiero tendrá problemas para “repartir” los costes fijos (flexibilidad y polivalencia de las personas).
- El Dpto. Financiero tendrá problemas para poder cuantificar no sólo los nuevos desarrollos sino también el lanzamiento de nuevos productos y servicios.
- El Dpto. Financiero tendrá más problemas en cuantificar un coste “justo”.
- Habrá una baja participación en % de la mano de obra directa y no será fácil asignar la mano de obra indirecta ni encontrar estos criterios.
- El concepto de “mano de obra” por producto ya no será útil para tomar decisiones.
- La fábrica trabajará bajo demanda y con cambios frecuentes y rápidos.
- Se fabricará pieza a pieza y el control de existencias ya no será importante.
- Los costes deberán conocerse rápidamente y la mano de obra directa ya no será un factor importante.
- Con los proveedores tendremos relaciones a largo plazo y nos ayudarán. No será sólo una relación transaccional y a corto plazo, será relacional y estratégica.
- Los sistemas operativos estarán integrados con las comunicaciones (4.0).
- Cada día los organigramas tendrán menos niveles y serán más horizontales.
- Las personas serán consideradas un activo, aunque no estén reflejadas en el balance de la empresa.

- Las personas necesitarán más autonomía, el control del proceso deberá delegarse y a la vez, deberá evaluarse. Nuevas herramientas de reporting.
- Aparecerán nuevos sistemas de retribución ajustados al desempeño de cada persona y ello estará basado en el desarrollo, la polivalencia y la flexibilidad de las personas.

Por lo tanto, en el futuro:

- Ya no se tratará de controlar las operaciones, deberemos apoyar a las operaciones, pues éstas son las que nos darán las ventajas competitivas.
- Deberemos pasar del coste basado en el producto al coste basado en el flujo de valor.
- Tendremos que pasar de los sistemas de coste estándar al KAIZEN (mejora continua) y a la reducción permanente de desperdicios. El reparto de los costes indirectos ya no tendrá sentido.
- No se buscarán las economías de escala, deberemos conocer y calcular el coste sin considerar el volumen de fabricación.
- En definitiva, no se tratará de controlar los procesos, se tratará de ver los procesos y como mejorarlos.

#### 4. Conclusiones

La gestión de las operaciones en la empresa ha cambiado de forma importante y cambiará mucho más en los próximos años. **Antes se consideraba el stock como un activo. Hoy en el mudo Lean, el stock es considerado un desperdicio (waste).**

Antes nos interesaba que las máquinas y los empleados no parasen nunca, y si se paraba el producto no pasaba nada. **Hoy las máquinas y los trabajadores si en algún momento están parados no pasa nada, pero el producto, éste, no puede parar.**

Hace años nos interesaba la relación “piezas por minuto”, **hoy nos interesa otra muy diferente, el cuantos “minutos por pieza”.**

Todos estos cambios necesitan un nuevo enfoque a la hora de hacer los costes. Desde mi experiencia profesional por lo visto en empresas industriales y de servicios, así como en libros, conferencias y con las personas del Instituto Lean Management en España, este cambio de mentalidad en la contabilidad es urgente. Quiero también dejar constancia de mi admiración por mundo Lean y aunque yo sea economista (y abogado) y mis “conocimientos” las finanzas y la estrategia empresarial, **debo reconocer que con esta metodología se puede “hacer más con menos”, y esto va muy bien para mejorar los aspectos financieros de las empresas.**

Los nuevos sistemas de contabilidad de gestión han de entender que *Lean* es un método científico, que trata de poner a prueba nuestro sentido común (y anticuado). Por ejemplo, si preguntamos en muchos sitios por qué no usan el método del flujo pieza a pieza, explican que es de sentido común que al juntar varias piezas se va más rápido... y este sentido común es erróneo bajo filosofía *Lean*. La contabilidad de costes es abierta, no tiene normas de obligado cumplimiento, a diferencia de la contabilidad financiera, por lo tanto, debemos adaptarla.

El auténtico cambio en la organización se produce cada vez que el Director General cambia su enfoque. John Shook define *Lean* como “Aprender a Aprender” y esta es la base de la transformación *Lean*. Y es importante reconocer que el CEO/Director General también tiene que aprender (apoyando la mejora continua), y cada vez que aprende algo, cambia su foco y toda la organización cambia. En todas las empresas lo que la gente hace es preocuparse (y ocuparse) de lo que le preocupa a la Dirección y no dan importancia a aquello que la Dirección no le da importancia.... ¡Normal! Si no tenemos apoyo desde “arriba” no será fácil cambiar la contabilidad de gestión y el sistema de hacer costes.

**1.- Lo primero que tenemos que entender y aprender es como hacer productos que la gente compre.** Así de fácil y así de complicado. Toyota, es número uno mundial porque hace coches que la gente quiere comprar, aunque por cada coche que Toyota vende hay muchas otras marcas. Así que la primera cuestión será esta, **¿Está nuestro sistema de costes enfocado a medir la satisfacción y el valor entregado al cliente?** Si nuestros costes no están enfocados al cliente hay que cambiarlo, seguir haciendo los números como siempre no tiene sentido.

**2.- Lo segundo es sobre como medimos la productividad.** *Lean* “trabaja” para reducir los costes (desperdicios, lo que el cliente no valora, y por tanto no nos va a pagar). Se trata de saber y evaluar como nuestro producto/servicio pasa a través del proceso de forma que podamos medir y así reducir los costes de cada operación eliminando todos los “costes no necesarios”. Por lo tanto, la segunda pregunta es, **¿Está nuestro sistema de costes enfocado a la productividad?**, Si no es así, quizá lo que estamos haciendo es un escándalo folklórico. Tenemos que entender que es lo que hace el producto y cuál es el impacto de las actividades en el producto, en su calidad, en su plazo de entrega, en su forma de funcionar. Necesitamos evaluar la productividad, para después poder mejorarla.

**3.- ¿Tiene nuestro sistema de costes un enfoque de mejora continua hacia nuestros proveedores?** Cuando tenemos un producto complejo, buena parte de las innovaciones y operaciones vienen de los proveedores. Debemos entender desde costes las interacciones entre nuestro sistema productivo y nuestros proveedores (supply chain). **Se trata de ganar competitividad.** Se puede reducir el coste de lo que compramos “apretando” a los proveedores o podemos reducir el coste de las compras de manera sostenible entendiendo y participando en sus procesos y ayudándoles a mejorar (con el beneficio para nosotros).

**4. Hemos de tener una respuesta clara a la pregunta ¿tienen nuestros empleados bien definidos los objetivos en su puesto de trabajo?** Debemos saber si el trabajador

conoce todos sus requerimientos de trabajo y si los entiende desde el punto de vista de cuales aportan valor para el cliente y cuáles no. **¿Tenemos el estándar definido para cada uno de esos puestos de trabajo?** En caso de que los haya, ¿qué ideas tiene el operario para mejorar ese estándar? Y así es como debería informarnos los sistemas de coste. **Además, hoy en la empresa no necesitamos gente especializada, necesitamos personas polivalentes**, por lo tanto, la forma de cuantificar este coste deberá ser diferente.

Cuando comenzamos a implantar *Lean* en una empresa, al bajar a planta con el Director General para ver el proceso y las mejoras, debemos procurar que los números que vea sean los números de la propia fábrica, (no los de contabilidad, pues no serán buenos). Si mira los números preparados en las oficinas (basados en sistemas tradicionales), a pesar de las mejoras que ha visto en la planta, podría suceder que inmediatamente le deje de interesar al DG la implantación *Lean* y posponga para más adelante el seguir con la implementación de mejoras. Es una oportunidad que no se puede perder. Recuerdo una empresa de Navarra, que cuando los dos ingenieros fichados para comenzar a implantar *Lean* empezaron su trabajo y sus “cambios”, la gente se iba al departamento de personal para decir que se marchaban antes de que la empresa se hundiera, debido a las “cosas tan raras” que hacían los nuevos ingenieros. Gracias al apoyo del Director General en esta nueva forma de trabajar pudieron seguir mejorando día a día. Hoy esta empresa es líder en España dentro de su sector, y todas las grandes cadenas de alimentación son clientes suyos. **Los cambios que deberemos aplicar son grandes y profundos en toda el área de operaciones y ello nos dice que los sistemas de coste también deberán hacer cambios grandes y profundos para adaptarse y apoyar estas mejoras.**

Hoy continúa la batalla y no sólo dentro del departamento de contabilidad, se habla incluso en el mundo de la gestión empresarial y se trata de saber cómo debemos controlar y evaluar el funcionamiento de un negocio. **La batalla aparece de verdad cuando una empresa comienza a implementar "la metodología Lean", una práctica que enfrentará los costes del sistema tradicional con la productividad.** Las empresas deben replantearse sus negocios con 4 ideas básicas:

**1. Trabajar en Flujo.** Trabajar en flujo implica que los procesos de operaciones deben funcionar como un flujo continuo con el menor número posible de interrupciones. Estos procesos de flujo se llaman flujos de valor y van en contra de los departamentos estancos y funcionales. **Los costes deben basarse en evaluar el flujo de valor.**

**2. Sistema Pull al mercado.** Dar respuesta al mercado implica que éste es quien tira de las operaciones, dando respuesta a la demanda real, no a previsiones de venta o en base al stock que podríamos necesitar. En lugar de fabricar productos/servicios basados en previsiones y estimaciones, se hacen justo y sólo cuando se recibe el pedido del cliente. **El exceso de capacidad no es un problema, es una oportunidad (con las mismas personas y máquinas podemos fabricar más). El MRP ha pasado a la historia. Desde contabilidad la no existencia de stocks o sus bajos niveles harán que no sea un factor determinante, mientras que si lo será el plazo de entrega, que se expresa en días.**



Cuando pasamos de 40 días a entregar en 8 días, está claro que el sistema de coste estándar y el Full Costing no serán los mejores sistemas para explicar la mejora.

**3. Mejora continua**, la idea es que debemos hacer un esfuerzo constante para reducir los desperdicios y mejorar la productividad. Los empleados en cada organización deben ser animados a ello, sabiendo que ellos son los mejores responsables de encontrar mejoras y de poder implementar los cambios. **Deberemos desde contabilidad “medir” la participación de cada persona, porque no todas las personas van a tener el mismo desempeño (y por tanto el mismo salario).**

Si los responsables de la contabilidad de gestión no puedan entender todos estos cambios y cómo funciona Lean, en el peor de los casos, les parecerá que la aplicación Lean produce pérdidas, y ninguna eficiencia. **Las empresas que practican Lean piensan en la contabilidad en términos de “efectivo” y no son financieros ... Lean está en contra de crear muchos datos e informes por tradición o por una necesidad mal entendida.** Esto estaría considerado como otra forma de desperdicio.

**La solución es la contabilidad Lean Accounting que está basada en el flujo de valor (sugerida por B. Baggaley de la consultora BMA). Los ingresos y costes de la empresa se informan semanalmente para cada una de las cadenas de valor.** Los costes así reconocidos no incluyen asignaciones de costes indirectos o costes estándar, sólo los costes que realmente han ocurrido dentro del flujo de valor la semana pasada. Esto hace que los informes sean más fáciles de entender y se puedan utilizar mejor para el control de costes. Estos informes que muestran estas reducciones de costes o bien, los aumentos en los beneficios, provenientes de las mejoras implementadas por los empleados en la empresa, están a disposición de ellos de forma permanente y actualizada (fábrica visual). El beneficio principal de la aplicación de la contabilidad Lean radica en que es menos compleja y menos costosa que la tradicional.

Aplicar el *Lean Accounting* permite, con el ahorro de tiempo, a los responsables de control de gestión proporcionar nuevos informes más útiles, más estratégicos, como el aumento de ventas, la caída de los costes en determinados procesos de la cadena de valor, encontrar oportunidades de disminución de costes en logística, etc. Poner en práctica este sistema contable no es sencillo, por una razón muy simple, implica cambiar de mentalidad. Si esta nota sirve para reflexionar, perfecto. En otra nota daremos las pautas de cómo podemos implementar Lean Accounting y algunos ejemplos. ¡Mucha suerte!



## Bibliografía:

1. **La Máquina que cambio el Mundo.** Editorial Profit. Año 2017. ISBN 978-84-16583-97-3. Lean Thinking. Autores: Daniel T. Jones & James P. Womack & Daniel Roos.
2. **Las Claves del Éxito de Toyota.** Editorial Gestión 2000. Año 2006. ISBN 978-84-96612-34-1. Autor: Jeffrey K. Liker. Traducción de Lluís Cuatrecasas.
3. **Las Claves del Lean Management.** Editorial Gestión 2000. Año 2006. ISBN 978-84-96612-13-6. Autor: Lluís Cuatrecasas
4. **Lean Management, la gestión competitiva por excelencia.** Profit Editorial. Año 2010. ISBN 978-84-96998-15-5. Autor: Lluís Cuatrecasas
5. **Real Numbers, Management Accounting in a Lean Organizations.** Editorial Managing Times Press. Año 2003. Registro ISBN 0-9728099-0-2. Autores: Jean E. Cunningham and Orest J. Fiume
6. **Practical Lean Accounting, a proven system for measuring and managing the lean enterprise.** Editorial CRC Press. Año 2011. ISBN 978-1-4398-1716-2. Autores: Brian Maskell, Bruce Baggaley, Larry Grasso

## OTROS DOCUMENTOS TÉCNICOS ACCID

- Les inversions d'impacte (Impact investments): Anàlisi de les inversions que generen valor econòmic (Ramon Bastida)
- Ràtios Sectorials 2016. Comptes anuals (balanços i comptes de resultats de 166 sectors) 25 ràtios per a cada sector (ACCID-UPF-BSM-RECC)
- Tancament comptable i fiscal per a les Pimes febrer 2018 (Manuel Rejón)
- Contabilización de las criptomonedas como medio de pago en la compraventa de bienes o servicios (Luz Parrondo)
- Relació de Consultes comptables i respostes ateses el 2017
- Amortitzacions aplicables als exercicis 2017 i 2018. Anàlisi Fiscal i Comptable (J.Baqués i X.González)
- Aumento del control en las secciones de crédito de las cooperativas (Vicente Cebollero)
- Fintech: Nuevas fuentes de financiación (Jordi Carrillo)
- La crisis del Banco Popular: Una valoración sobre los problemas de solvencia y liquidez (Joan Anton Ros)
- Propostes de millora de la regulació de la inversió financera i els mercats (Coord. Xavier Puig i Oriol Amat)
- Plantilla Memòria Abreujada 2016 (F.Gómez, J.Rizo, X.Sentís)
- El Mercat alternatiu Borsari (MaB): una alternativa de finançament per les petites i mitjanes empreses (Graciela Codina, Gemma Garrofé, Sara Medina i Maria Montserrat Roig-UPF)
- Activos financieros: valoración, normas, procedimientos y control (Miguel Harto-Universidad de Extremadura)
- Model de memòria Normal. PGC de fundacions i associacions subjectes a legislació de la Generalitat de Catalunya (Comissió d'Entitats No Lucratives del Col·legi de Censors Jurats de Comptes)
- La Comptabilització dels actius Intangibles. Novetats a partir de 2016 (Ferran Rodríguez-UB)
- Tractament comptable del producte de la venda d'aquesta energia: Rebran el tractament d'ingressos o bé es modificarà el cost d'adquisició de l'immoble? BOICAC N° 105 2016: Consulta 4 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Tractament comptable de l'aprovació d'un conveni de creditors en un procediment concursal, en el que no es fixen interessos per el deute romanent. BOICAC N° 102 de 2015: Consulta 6 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Anti-Fraud Strategy (Nicola Eusebio)
- RÀTIOS SECTORIALS 2015. Comptes anuals (balanços i comptes de resultats de 166 sectors) 25 ràtios per a cada sector (ACCID-UPF-BSM-RECC)
- Tancament comptable i fiscal per a les Pimes desembre 2016 (Manuel Rejón)
- Tractament comptable de la cessió d'un terreny a canvi de la reserva d'aprofitament. BOICAC N° 101: Consulta 2 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Comptabilització de llegats de caràcter no reintegrable rebuts per una entitat sense ànim de lucre. Concordança amb la norma NRV 20<sup>a</sup> del Pla General de Comptabilitat d'entitats sense finalitats lucratives (PCESFL). BOICAC N°100, Consulta 6 (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- La valoració posterior dels fons de comerç en els estats financers. Un estudi introductory (Joan-Emili Masferrer)
- Preparant els pressupostos 2017 de l'empresa (ACCID-CECOT)
- Programari gratuït interactiu dels Ràtios Sectorials 2014 (Luis Muñoz)
- RÀTIOS SECTORIALS 2014 Comptes anuals (balanç i comptes de resultats) de 166 sectors. 25 ràtios per cada sector (ACCID-UPF-BSM-RECC)
- Memòria normal
- Introducció a la filosofia del marge. Claus de la gestió del marge per maximitzar beneficis (Comissió de Comptabilitat de Gestió)

- Plantilla Memòria Pimes 2016
- Plantilla Memòria Abreujada 2016
- Determinación de las pérdidas computables para la reducción obligatoria de capital y para la disolución por pérdidas (BOICAC N°102 de 2015: Consulta 5) (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Relació de consultes ateses el 2015 (ACCID)
- Codi d'Ètica per a Professionals de la Comptabilitat (versió catalana per: ACCID-CCJCC)
- L'obligació de conservació de la documentació comptable i els seus efectes sobre la normativa fiscal (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- Comentari tècnic sobre consulta ICAC Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4)
- 10 errors clau en la negociació bancària (Joan Anton Ros Guasch)
- Comentario técnico sobre consulta ICAC. Fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo (BOICAC N°102/2015 Consulta 2). (Comisión Contabilidad-Fiscalidad)
- La nova normativa Comptable dels ens públics locals (Josep Viñas-Comissió Comptabilitat Pública)
- Tancament Comptable i fiscal per a les pimes - Revisió febrer 2016 (Manuel Rejón)
- Projecte de modificació del PGC PIMES i del PGC de 2007, de les Normes de Formulació de Comptes Consolidats de 2010 i del PGC d'entitats sense finalitats lucratives de 2011 (Comissió comptabilitat ACCID-CEC)
- Mejoras a introducir en la cuenta de pérdidas y ganancias (Subcomisión 2ª)
- Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al proyecto de reglamento del impuesto sobre sociedades (Com. Comptabilitat i Fiscalitat)
- Anàlisi canvis règim econòmic de la nova Llei de Cooperatives de Catalunya (Com. Cooperatives)
- El despacho de nueva generación (Oriol López Villena)
- Aspectes clau del perfil emprenedor global (Ferran Lemus)
- Principales novedades de la Ley de Sociedades de Capital (Departamento Técnico del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya)
- Cierre contable fiscal para las Pymes (Manuel Rejón)
- La factura electrónica: una realidad de las administraciones (Comisión OSI-comisión conjunta CEC-ACCID)
- La fase final de migración a SEPA (Pere Brachfield)
- Efectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores (Ley 14/2013 de 27 de septiembre) (Anselm Constans)
- Impuesto sobre el valor añadido. Criterios de caja: Aspectos relevantes y contabilización (Gemma Palet y José Manuel Lizanda)
- El control presupuestario en las empresas editoriales (Nati Sánchez Aznar)
- El cuadro de mando: soporte de sistema de indicadores (Luis Muñoz)
- Capital humano: un intangible relevante durante la crisis (Joan Anton Ros Guasch)
- El ABC del Credit Manager (Joan Anton Ros Guasch)
- El nuevo impuesto sobre sociedades (Comisión Relaciones Contabilidad-Fiscalidad)
- Nuevas tablas de amortización (Jordi Baqués)

Para consultar los documentos relacionados [clica aquí](#)

## OTROS DOCUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

- Estudio del sector agrícola en Cataluña a través de la Información Contable (M.A.Farreras, E.Rondós i P.Morera)
- El canvi d'escala: un revulsiu per a la sostenibilitat del cooperativisme agroecològic? (L'Aresta Cooperativa Agroecològica)
- La Planificació i l'ús d'indicadors de gestió en el sector hotelier a Catalunya (Nicole Kalembe)
- How to write a study case (Jordi Carrillo)
- Tesi de Màster (TM). Guia per a l'elaboració (Daniel Ferrer i Marc Oliveras)
- Com redactar un cas (Jordi Carrillo)
- Treball Final de Grau (TFG). Guia per a l'elaboració (Daniel Ferrer)
- Perspectives de la ciutadania de la RS corporativa de les empreses a Catalunya (F.Marimon i M.Alonso)
- Anàlisi de les relacions indirectes i les variables d'entorn en la cadena de valor del Quadre de Comandament Integral (Josep Llach Pagès)
- Detecting Accounting Fraud – The Case of Let's Gowex SA (Elena Helbig)
- Un altre finançament per a les empreses Cooperatives (Montserrat Sagarra)
- El método de estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad (Maria J.Masanet Llodrà)
- Associació de Comptables de Catalunya (1924-1940) (Marc Amat)
- Análisis de las modificaciones estatutarias para adaptar el régimen de reembolso del capital social a las normas contables de las Cooperativas (Yolanda Montegut, Joan Josep González, Joseba Polanco y Ramon Bastida)
- Investigación en contabilidad en Cataluña: Diagnóstico de la situación actual y perspectivas (Soledad Moya, Diego Prior y Gonzalo Rodríguez)
- Efectes econòmics de la primera aplicació de les normes Comptables de les Cooperatives adaptades a la NIC 32 i la CINIIF 2 (Ramon Bastida i Lluís Carreras)
- Los indicadores no financieros como herramienta para la gestión de la empresa: análisis empírico en PYMES (Jordi Perramon)
- Efectos de la aplicación de las NIIF en el coste de capital de las empresas españolas (David Castillo Merino, Carlota Menéndez Plans y Neus Orgaz Guerrero)
- Análisis de la inversión empresarial catalana en China (Ana Beatriz Hernández)
- Indicadores de responsabilidad social de las organizaciones del ámbito de trabajo (Montserrat Llobet Abizanda)
- Percepciones de las cooperativas catalanas auditadas sobre el proceso de implementación de la NIC 32 en el capital social (Comisión Contabilidad de las Cooperativas)
- Aplicación de herramientas de la contabilidad de gestión en la administración local (Josep Viñas y Pilar Curós)
- Grado de Implantación del USALI en el sector hotelero de Cataluña (Lucia Clara Banchieri y Fernando Campa)
- El Impacto de la transición al nuevo PGC de las grandes empresas catalanas (M.Àngels Fitó, Francesc Gómez, Soledad Moya)
- El grado de implantación del CMI en las empresas catalanas (Lucía Clara Banchieri y Fernando Campa)

Para consultar los documentos relacionados [clicka aquí](#)



Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció  
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona  
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019  
[info@accid.org](mailto:info@accid.org)  
[www.accid.org](http://www.accid.org)  
[@AssociacioACCID](#)