



การผลิตแบบลีน สู่...การบัญชีแบบลีน

Lean Manufacturing to Lean Accounting

- พิเชษฐ์ สิกธิโชคสกุลชัย
- อาจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
- E-mail: pijack_si@yahoo.com

บทคัดย่อ

การผลิตแบบลีน เป็นแนวคิดที่เกิดขึ้นในธุรกิจผลิตรถยนต์ของประเทศญี่ปุ่น เพื่อพัฒนาระบบการผลิตให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด โดยการขจัดความสูญเปล่าที่เกิดขึ้น เพื่อสร้างรายได้เปรียบทางการแข่งขัน หลักการที่สำคัญ คือ “การผลิตในจำนวนที่ลูกค้าต้องการ เวลาที่เหมาะสม และคุณสมบัติตรงกับความต้องการของลูกค้า” เมื่อกิจการเปลี่ยนไปใช้การบริหารการผลิตแบบลีน ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงบทบาททางการบัญชี โดยเฉพาะการจัดทำ และนำเสนอรายงานทางการเงินจะเปลี่ยนแปลงเป็นการบัญชีแบบลีน เพื่อสนองตอบต่อผู้บริหารในการใช้ข้อมูลทางการบัญชี ในการวางแผน ควบคุม และประเมินผลการปฏิบัติงาน

คำสำคัญ: การผลิตแบบลีน การบัญชีแบบลีน

Abstract

Lean manufacturing is a concept that is practiced in Japan's automobile manufacturing business. It is an effort to develop manufacturing systems and maximize manufacturing efficiency by eliminating inadvertent wasted tasks. For maximizing a competitive advantage, the main principle is “To manufacture only the needed amount, timely and meet customer needs.” After a business has been changed to follow Lean Manufacturing management, it requires a change in the accounting role, especially in the preparation and provision of financial reports. They

need to be changed to Lean Accounting to meet the executives' need of accounting information for planning, controlling and evaluating the operation performance.

Keywords: Lean Manufacturing, Lean Accounting

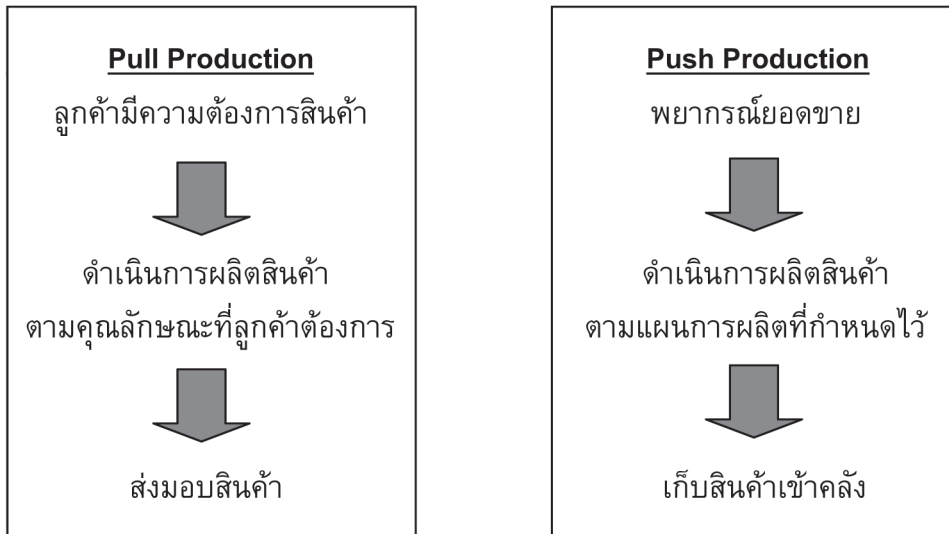
วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจ คือ การแสวงหากำไร ซึ่งปัจจัยที่จะทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นอาจเกิดจาก 2 ปัจจัย คือ (1) การกำหนดราคาขายให้สูง และ (2) การบริหารต้นทุนให้ต่ำ ในอดีตสภาพแวดล้อมทางการแข่งขันไม่สูงมากนัก หน่วยธุรกิจก็มิไม่มากจนเกินไปในปัจจุบัน ทำให้การกำหนดราคาเพื่อให้ได้กำไรตามที่ผู้บริหารคาดหวังจึงไม่เป็นการยาก แต่ในปัจจุบันสภาพแวดล้อมต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ไม่ว่าจะเป็นสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ สังคม เทคโนโลยี หรือแม้แต่การเมืองการปกครองล้วนแต่ส่งผลกระทบต่อการทำงานทางธุรกิจ ทำให้การบรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นด้วยปัจจัยแรกคงเป็นไปได้ยาก ดังนั้น แนวทางในการดำเนินงานจึงมุ่งไปที่การจัดการต้นทุน (Cost Management) เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพต่อองค์กร

แนวคิดในการบริหารเปลี่ยนแปลงไปตามยุคตามสมัย เพื่อให้สอดคล้องกับปัจจัยต่างๆ ในการดำเนินงาน และในปัจจุบันได้มีการนำเอาแนวความคิด “Lean” มาใช้ในการจัดการ เพื่อลดต้นทุนการผลิตและต้นทุนในการดำเนินงาน โดยหวังว่าองค์กรจะได้รับผลตอบแทนทั้งในระยะสั้น และระยะยาว

ความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับ Lean

ระบบการผลิตแบบ Lean มีต้นกำเนิดจาก Toyota Production System: TPS ของประเทศญี่ปุ่น โดย Taiichi Ohno ซึ่งพยายามปรับปรุงกระบวนการผลิตรถยนต์เพื่อให้สามารถแข่งขันกับประเทศยักษ์ใหญ่ออย่างสหรัฐอเมริกา ซึ่งตอนนั้นรถยนต์ FORD เป็นผู้นำตลาดรถยนต์ รูปแบบการผลิตของ FORD มุ่งเน้นการผลิตในจำนวนมาก แต่สำหรับ TPS มีหลักการที่สำคัญ คือ “การผลิตในจำนวนที่ลูกค้าต้องการ เวลาที่เหมาะสม และคุณสมบัติตรงกับความต้องการของลูกค้า” การผลิตในลักษณะนี้ เรียกว่า การผลิตแบบดึง (Pull Production) สำหรับคำว่า Lean Manufacturing เกิดขึ้นหลังจาก James P. Womack และคณะ ได้ทำการศึกษาระบบ TPS เป็นเวลาหลายปีแล้วสรุปออกมาเป็น “แนวคิด และหลักการผลิตแบบลีน”

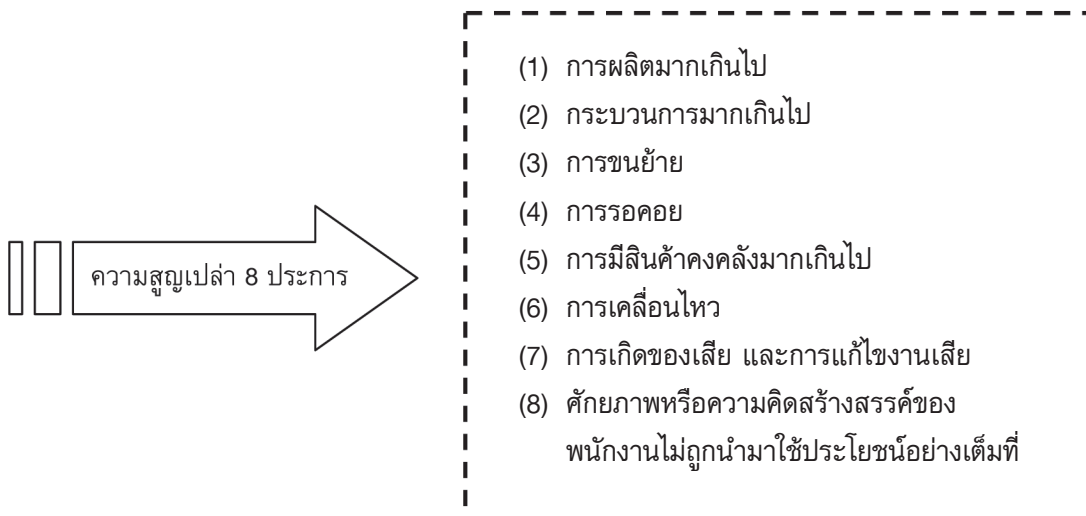
จำนวนการผลิตสำหรับการผลิตแบบดึงจึงขึ้นอยู่กับลูกค้า หมายถึง ลูกค้าเป็นตัวกำหนดจำนวนสินค้าที่องค์กรจะทำการผลิต ซึ่งแตกต่างจากการผลิตแบบผลัก (Push Production) ที่จะทำการผลิตโดยคำนึงถึงกำลังการผลิตเต็มที่ของตนโดยไม่ได้พิจารณาความต้องการของลูกค้า เปรียบเทียบการผลิตแบบดึง และแบบผลักได้ตามภาพที่ 1



ภาพที่ 1 เปรียบเทียบระหว่างการผลิตแบบดึง และแบบผลัก

Lean มีวัตถุประสงค์ที่จะพยายามขจัด “ความสูญเปล่า” (Waste/MUDA) ที่เกิดขึ้นกับกระบวนการดำเนินงานขององค์กร ความสูญเปล่าประกอบด้วย 8 ประการ ตามที่แสดงในภาพที่ 2

สำหรับแนวคิดหลัก 4 ประการที่เป็นพื้นฐานของระบบ TPS มีดังนี้ (ประดิษฐ์ วงศ์มณีรุ่ง และคนอื่นๆ, 2552: 4)



ภาพที่ 2 ประเภทของความสูญเปล่า

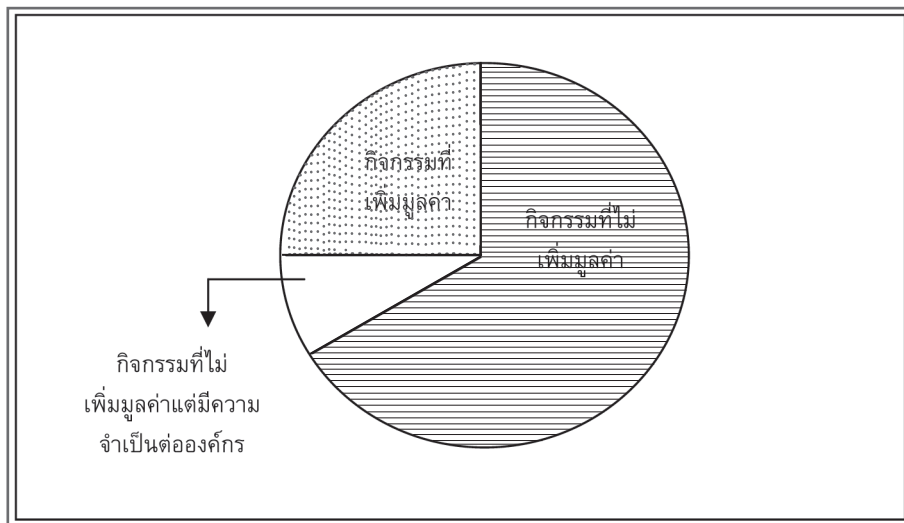
1. Just In Time: JIT หรือระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี หมายถึง ระบบการผลิตที่ไม่ให้เกิดส่วนเกินในปัจจัยการผลิต (วัตถุดิบ) และสินค้าที่ผลิตได้ ในส่วนของปัจจัยการผลิตหากไม่ให้เกิดส่วนเกินก็ต้องเกิดจากความร่วมมืออันดีระหว่างองค์กรกับผู้ขายวัตถุดิบในการที่จะส่งมอบวัตถุดิบได้ทันเวลาที่องค์กรต้องการ และสำหรับสินค้าที่ผลิตได้ก็ให้เกิดสินค้าคงเหลือในคลังน้อยที่สุด เพราะรูปแบบการผลิตเน้นที่ความต้องการของลูกค้า

2. Autonomation หรือ Jidoka เป็นการควบคุมการผลิตแบบอัตโนมัติ ซึ่งสายการผลิตหรือเครื่องจักรจะหยุดทันทีเมื่อตรวจพบของเสีย ซึ่งแตกต่างจากระบบการผลิตเดิมที่จะทำการผลิตสินค้าต่อเนื่อง และจะทำการตรวจสอบเมื่อถึงจุดที่กำหนด หากเกิดของเสียในสายการผลิต ก็เสียต้นทุนไปมากแล้ว และเสียเวลากับการแก้ไขงานที่บกพร่องนั้นด้วย

3. Flexible Workforce เป็นการปรับจำนวนพนักงานที่ทำงานให้สอดคล้องกับระดับการผลิตตามความต้องการของลูกค้า แนวคิดนี้จะช่วยลดแรงงานส่วนเกินในกระบวนการผลิต

4. Creativity เป็นการใช้ประโยชน์จากคำแนะนำหรือข้อเสนอแนะของพนักงาน โดยเฉพาะพนักงานในระดับปฏิบัติการซึ่งสัมผัสกับเนื้องานโดยตรง ย่อมทราบรายละเอียดงานได้มากกว่าพนักงานในระดับอื่น

หากพิจารณาถึงขั้นตอนในการปฏิบัติงานขององค์กรต่างๆ ตั้งแต่การออกแบบผลิตภัณฑ์ การจัดซื้อวัตถุดิบ การเตรียมการผลิต การผลิต (การแปรสภาพ) การขาย และเรียกเก็บเงิน ซึ่งถือเป็นกิจกรรมโดยปกติขององค์กร แต่ถ้าพิจารณาลงไปในรายละเอียดของแต่ละกิจกรรม ผู้บริหารต้องจำแนก/แยกแยะกิจกรรมต่างๆ ตามภาพที่ 3



ที่มา: ดวงมณี โกมารทัต, 2552: 2

ภาพที่ 3 ประเภทของกิจกรรมในกระบวนการดำเนินงาน

สาเหตุที่ต้องพิจารณากิจกรรมเป็น 3 ลักษณะ ก็เพื่อตอบสนองแนวคิดเกี่ยวกับ Lean ที่จะพยายามลดสิ่งที่ฟุ่มเฟือย หรือไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่สินค้าหรือบริการขององค์กร “มูลค่าเพิ่ม” (Value Added) ในที่นี้หมายถึง มูลค่าเพิ่มในมุมมองของลูกค้า ซึ่งอาจเป็นการส่งมอบสินค้าให้ถึงมือลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว รูปลักษณะของสินค้าเป็นไปตามที่ลูกค้าคาดหวัง หรือการบริการหลังการขายที่ประทับใจ เป็นต้น

จากภาพข้างต้นจะเห็นว่ากระบวนการดำเนินงานขององค์กรหนึ่ง อาจประกอบไปด้วย

(1) กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า (Value Added Activities) กิจกรรมนี้องค์กรต้องรักษาไว้เพราะสร้างประโยชน์ให้แก่องค์กร เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์ กระบวนการแปรสภาพ เป็นต้น

(2) กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Non-Value Added) ซึ่งสามารถจำแนกออกได้อีก 2 ลักษณะ คือ

(2.1) กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าแต่มีความจำเป็นต่อการดำเนินงานขององค์กร เช่น การตรวจสอบคุณภาพสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

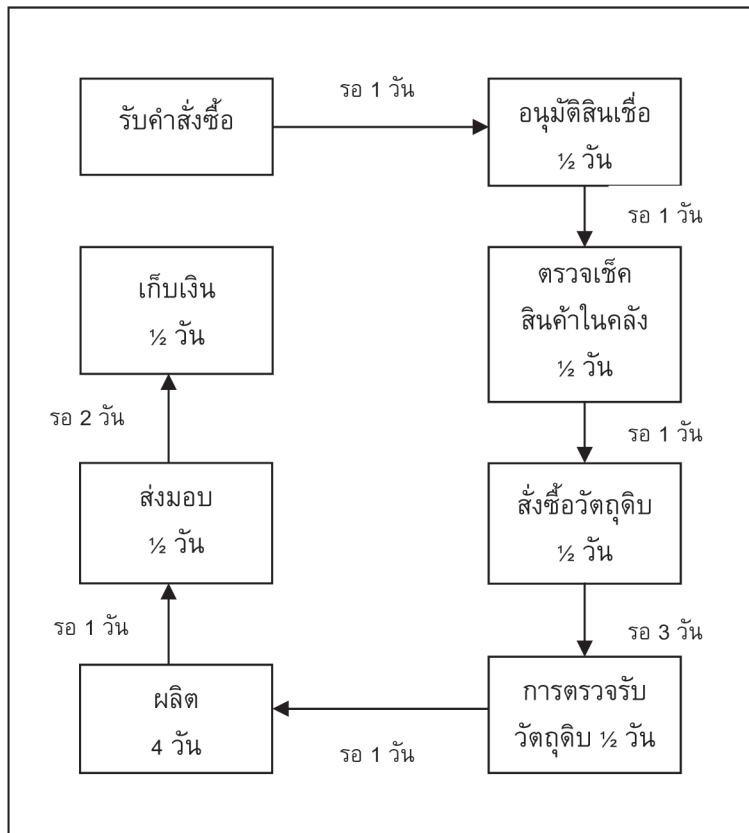
(2.2) กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าและไม่สร้างประโยชน์ให้แก่องค์กร เช่น การรอคอยวัตถุดิบจากผู้ขาย (Suppliers) การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบระหว่างคลัง หรือการเคลื่อนย้ายชิ้นส่วนระหว่างจุดผลิต เป็นต้น

ดังนั้น หากผู้บริหารสามารถจำแนกกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรได้ตามที่กล่าวข้างต้น ก็จะสามารถชี้เฉพาะลงไปได้ว่ากิจกรรมใดที่องค์กรต้องกำจัด

หรือหลีกเลี่ยง เพื่อให้กระบวนการกระชับและรวดเร็วขึ้น เพื่อตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้าได้อย่างทันทั่วทั้งที่ เครื่องมือที่ใช้ในการช่วยพิจารณากิจกรรมต่างๆ ภายใต้แนวคิด Lean คือ **สายธารแห่งคุณค่า (Value Stream)** สายธารแห่งคุณค่าเป็นการพิจารณากิจกรรม/กระบวนการผลิต/ดำเนินงานเพื่อให้ได้สินค้า/บริการที่ลูกค้าต้องการ หรือเปรียบเสมือนการมองกระบวนการทั้งหมดจากระดับสูงเพื่อให้เห็นการไหลของกระบวนการทั้งหมด (ประดิษฐ์ วงศ์มณีรุ่ง และคนอื่นๆ, 2552: 45) โดยเริ่มตั้งแต่ต้นน้ำ คือ การออกแบบผลิตภัณฑ์ จนถึงปลายน้ำ คือ การส่งมอบหลังจากที่เห็นกระบวนการทั้งหมดภายใต้สายธารแห่งคุณค่า ก็จะสามารถพิจารณากิจกรรมที่เพิ่มหรือไม่เพิ่มมูลค่าดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นได้ง่ายขึ้น

ตัวอย่างความสูญเปล่า

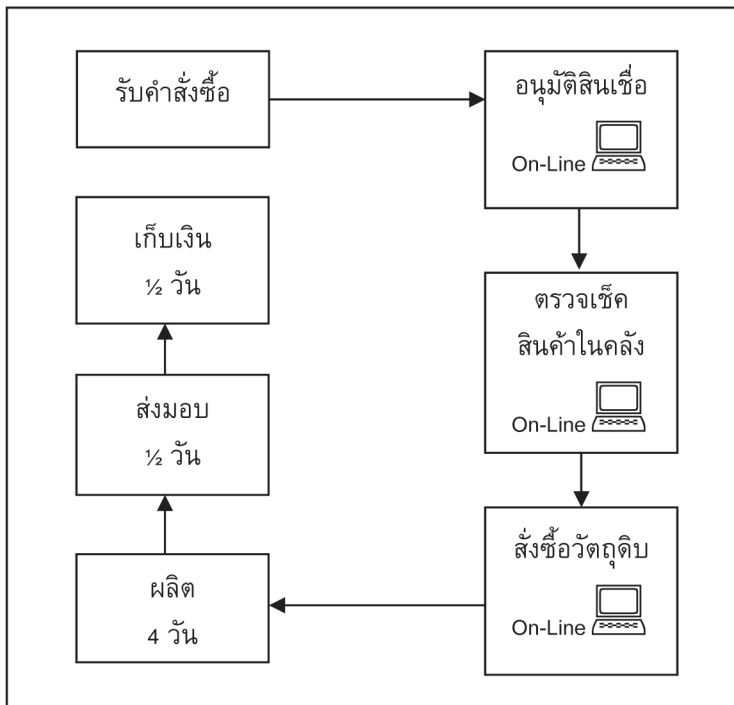
ความสามารถในการแข่งขันขององค์กรในปัจจุบัน ขึ้นอยู่กับความเร็วในการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า แม้ว่าองค์กรจะสามารถผลิตสินค้าที่มีคุณภาพดีเลิศ แต่ถ้าไม่สามารถส่งมอบสินค้าได้ภายในระยะเวลาที่ลูกค้ากำหนด ก็ไม่อาจก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรได้ ดังนั้น ปัญหาที่พบบ่อยในหลายองค์กร คือ กระบวนการในการดำเนินงานมากเกินไป รวมทั้งมีระยะเวลาในการรอคอยก่อนที่จะสามารถดำเนินการในขั้นตอนต่อไปจนส่งผลให้ Lead Time ตั้งแต่รับคำสั่งซื้อจนถึงการส่งมอบสินค้าหรือบริการนาน พิจารณาจากแผนภาพแสดงตัวอย่างขั้นตอนการรับคำสั่งซื้อในภาพที่ 4



ภาพที่ 4 กระบวนการ ระยะเวลาในการดำเนินงาน และเวลารอคอย ก่อนกำจัด/ลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า

จากภาพที่ 4 แสดงกระบวนการ ระยะเวลาในการดำเนินงานของแต่ละขั้นตอน และเวลาในการรอคอยที่ทำให้ Lead Time ยาวนานเกินไป ประมาณ 17 วัน กว่าที่จะสามารถส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าได้ หากองค์กรกำจัด หรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า และลดเวลาในการรอคอย เช่น การนำเอาระบบเทคโนโลยีมาช่วยในการพิจารณาอนุมัติสินเชื่ออัตโนมัติ การตรวจเช็คสินค้าคงเหลือที่อยู่ใน

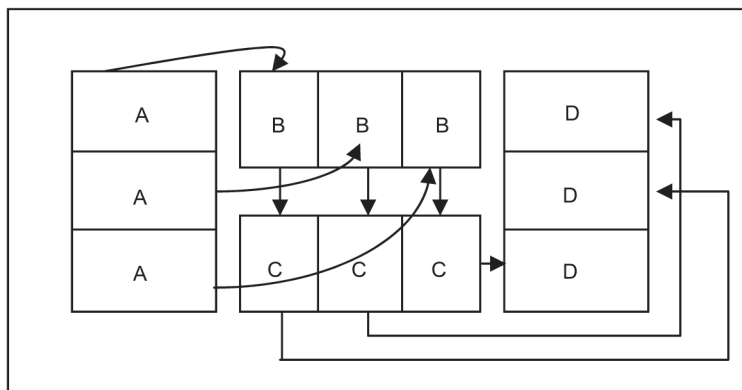
คลังสินค้า On-Line ว่าเพียงพอต่อการขายหรือไม่ รวมทั้งการทำข้อตกลงกับผู้ขายวัตถุดิบเพื่อให้การจัดส่งวัตถุดิบเป็นไปด้วยความรวดเร็วตามระบบ Just In Time เป็นต้น ก็จะทำให้ลูกค้าได้รับสินค้าในระยะเวลาอันสั้น ซึ่งจะสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า จากตัวอย่างข้างต้นหากปรับปรุงกระบวนการแล้ว Lead Time คงเหลือเพียงประมาณ 5 วัน ซึ่งลดลงไปมากกว่า 2 เท่า ตามภาพที่ 5



ภาพที่ 5 กระบวนการ และระยะเวลาในการดำเนินงาน หลังกำจัด/ลดกิจกรรมไม่เพิ่มมูลค่า

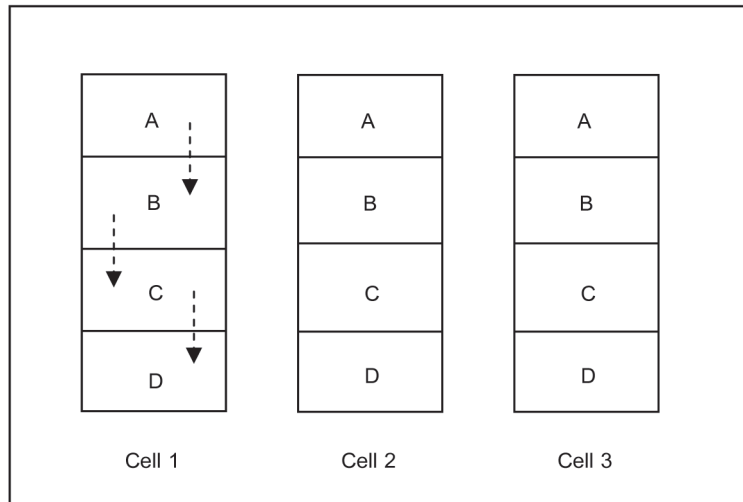
ความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นจากกระบวนการผลิตที่สำคัญอย่างหนึ่ง คือ การเคลื่อนย้ายชิ้นส่วนระหว่างจุดผลิตที่เกิดจากการจัดผังโรงงานที่ทำให้เกิดความสิ้นเปลืองเวลา ต่อไปนี้ขอยกตัวอย่างโรงงานผลิตสินค้าแห่งหนึ่งที่มีกระบวนการผลิต

ประกอบด้วย การขึ้นรูป การพ่นสี การเคลือบสี และการหีบห่อ พิจารณาภาพที่ 6 แสดงการจัดผังโรงงานแบบเก่า และภาพที่ 7 แสดงการจัดผังโรงงานแบบ Cell



สมมติ A = เครื่องจักรขึ้นรูป B = เครื่องจักรพ่นสี C = เครื่องจักรเคลือบสี D = เครื่องจักรหีบห่อ

ภาพที่ 6 การจัดผังโรงงานแบบเก่า



สมมติ A = เครื่องจักรขึ้นรูป B = เครื่องจักรพ่นสี C = เครื่องจักรเคลือบสี D = เครื่องจักรทึบห่อ

ภาพที่ 7 การจัดผังโรงงานแบบ Cell

จากภาพการจัดผังโรงงานแบบเก่า ซึ่งแยกเครื่องมือเครื่องจักรตามลักษณะการทำงานเป็นกลุ่มๆ จะทำให้เกิดความยุ่งยาก และสูญเสียเวลาในการเคลื่อนย้ายชิ้นส่วนจากจุดผลิตหนึ่งไปยังอีกจุดผลิตหนึ่ง แต่สำหรับ Lean จะจัดผังโรงงานในรูปแบบ Cell (Cell Manufacturing) **การจัดผังโรงงานแบบ Cell** หมายถึง การรวมกลุ่มพนักงาน อุปกรณ์ และเครื่องมือเครื่องใช้สำหรับการผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง หรือกลุ่มของสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เพื่อให้เกิดความต่อเนื่อง (ไฮเชอร์ และเรนเดอร์, 2551: 181) ซึ่งจะช่วยลดความสูญเสียเปล่าในการเคลื่อนย้าย รวมทั้งการไหล (Flow) ของชิ้นส่วนไม่สะดวก การจัดผังโรงงานแบบ Cell จะเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บข้อมูลทางการบัญชี และประเมินผลการปฏิบัติงานของแต่ละ Cell ได้

Lean Accounting

ตามที่ได้อธิบายไว้ข้างต้นว่าเมื่อแนวความคิดในการบริหารเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม

ทางการแข่งขัน ดังนั้น ข้อมูลทางการบัญชีจึงควรที่จะต้องสามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหาร เพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุม และประเมินผล เมื่อองค์กรได้นำ Lean มาใช้ในกระบวนการผลิตบทบาทของนักบัญชี โดยเฉพาะบัญชีบริหาร จึงต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับแนวคิดดังกล่าวด้วย

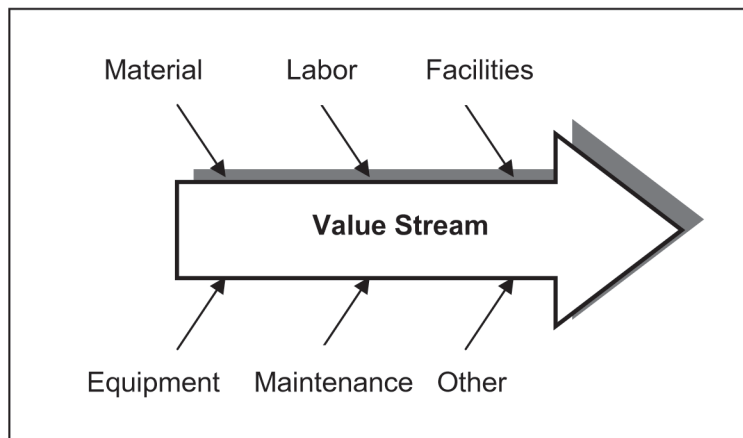
Lean Accounting มีลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

1. การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์จะใช้แบบต้นทุนทางตรง (Direct Costing) คือ นำเอาเฉพาะต้นทุนผันแปรที่สามารถระบุได้ว่าเป็นของผลิตภัณฑ์นั้นๆ มารวมเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ซึ่งแตกต่างจากต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Costing) ที่ใช้วิธีต้นทุนรวม (Absorption Costing) ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์

2. หลีกเลี่ยงการปันส่วนต้นทุนให้มากที่สุด กล่าวคือ ต้นทุนที่ควรจะเป็นส่วนหนึ่งของผลิตภัณฑ์ควรจะเป็นต้นทุนโดยตรง (Direct Cost) ลักษณะข้อนี้สอดคล้องกับความต้องการของผู้บริหารที่ต้องการทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นสำหรับ

กระบวนการผลิตอย่างแท้จริง หรือเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงกับ Cell การผลิตนั้นๆ หรือแม้แต่ต้นทุนอำนวยความสะดวก (Facilities Cost) เช่น คนงานดูแล/ซ่อมแซมเครื่องจักร ซึ่งแต่เดิมจะใช้วิธีปันส่วนให้ตามสายการผลิต แต่สำหรับแนวคิดของ

Lean ควรจะจัดให้คนงานอยู่ประจำที่ Cell ใด Cell หนึ่งโดยเฉพาะ เพื่อให้ค่าแรงของคนงานเป็น Direct Cost เนื่องจากการปันส่วนต้นทุนอาจเป็นวิธีการที่ซับซ้อน และอาศัยแนวคิดทางการบัญชี ซึ่งผู้บริหารอาจไม่เข้าใจในวิธีการดังกล่าว



ที่มา: BMA Inc., USA.

ภาพที่ 8 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับ Value Stream

3. รายงานการเงิน ซึ่งแต่เดิมจะนำเสนอเฉพาะข้อมูลที่เป็นตัวเงิน (Financial Information) แต่สำหรับ Lean Accounting จะต้องรายงานในลักษณะผสม คือ ต้องแสดงข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน (Nonfinancial Information)

4. ข้อจำกัดหนึ่งในการใช้ประโยชน์ข้อมูลทางการบัญชีของผู้บริหาร คือ รูปแบบและคำศัพท์ที่ใช้ในการนำเสนอ ผู้บริหารเข้าใจได้ยาก โดยเฉพาะผู้บริหารที่ไม่ได้มีพื้นฐานด้านบัญชี ดังนั้น Lean Accounting จึงปรับรูปแบบของรายงานทางการเงิน ตลอดจนหลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคทางการบัญชีในการนำเสนอรายงานทางการเงินต่อผู้บริหาร เพื่อให้ผู้บริหารทำความเข้าใจรายงาน

ทางการเงินได้ง่ายขึ้น

จากลักษณะดังกล่าวจะเห็นว่า Lean Accounting เป็นเครื่องมือช่วยทำให้ข้อมูลของผลิตภัณฑ์ และรายงานทางการเงินสามารถตอบสนองความต้องการใช้ข้อมูลของผู้บริหารได้ดีมากขึ้น เพื่อใช้ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม เช่น การติดตามผลการดำเนินงานของแต่ละ Cell โดยใช้งบกำไรขาดทุนแบบ Lean ที่นำเสนอไว้ในภาพที่ 10 ซึ่งงบกำไรขาดทุนแบบดั้งเดิมไม่สามารถให้ข้อมูลในลักษณะนี้แก่ผู้บริหารได้ หรือการใช้ข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงินเกี่ยวกับการผลิตที่ใช้อยู่จริงในปัจจุบัน เปรียบเทียบกับงบกำไรขาดทุนเพิ่มเติมหรืองบกำไรขาดทุนปกติ เพื่อจัดสรร

ทรัพยากรการดำเนินงานในงวดถัดไป หรือเพื่อ
ประเมินกำลังการผลิตที่เหลืออยู่ขององค์กรสำหรับ
พิจารณาปรับคำสั่งซื้อพิเศษ เป็นต้น

เปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนแบบดั้งเดิมกับ
Lean Accounting ตามภาพที่ 9 และ 10 ตาม
ลำดับ

งบต้นทุนการผลิต (งบประกอบ)		
วัตถุดิบคงเหลือต้นงวด		XX
<u>บวก</u> ซื้อวัตถุดิบ-สุทธิ		XX
วัตถุดิบที่มีเพื่อใช้		XX
<u>หัก</u> วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด		XX
วัตถุดิบใช้ไปในการผลิต		XX
ค่าแรงงานทางตรง		XX
ค่าใช้จ่ายในการผลิต		XX
ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น		XX
<u>บวก</u> งานระหว่างทำคงเหลือต้นงวด		XX
		XX
<u>หัก</u> งานระหว่างทำคงเหลือปลายงวด		XX
ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป		XX
		XX
งบกำไรขาดทุน		
ขายสินค้า-สุทธิ		XX
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย		
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือต้นงวด	XX	
<u>บวก</u> ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป	XX	
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	XX	
<u>หัก</u> สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือปลายงวด	XX	XX
กำไรขั้นต้น		XX
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX	XX
กำไรจากการดำเนินงาน		XX

ภาพที่ 9 งบกำไรขาดทุนแบบดั้งเดิม

ขายสินค้า-สุทธิ			XX
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่าย:			
	Cell 1		
ขึ้นรูป		XX	
พ่นสี		XX	
เคลือบสี		XX	
หีบห่อ		XX	XX
	Cell 2		
ขึ้นรูป		XX	
พ่นสี		XX	
เคลือบสี		XX	
หีบห่อ		XX	XX
	Cell 3		
ขึ้นรูป		XX	
พ่นสี		XX	
เคลือบสี		XX	
หีบห่อ		XX	XX
รวม Cell 1-3			XX
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ (วัตถุดิบ, งานระหว่างทำ, สินค้าสำเร็จรูป)			XX
ค่าใช้จ่ายในการขาย			XX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร			XX
กำไรจากการดำเนินงาน			<u>XX</u>

ภาพที่ 10 งบกำไรขาดทุนแบบ Lean

รูปแบบข้างต้นเป็นการแสดงข้อมูลในรูปแบบของตัวเงิน สำหรับงบกำไรขาดทุนที่ถูกจัดทำขึ้นโดยอาศัยรูปแบบ และคำศัพท์ทางบัญชีแบบดั้งเดิมอาจ

เป็นที่คุ้นเคยของนักบัญชีโดยทั่วไป แต่สำหรับในมุมมองของผู้บริหารอาจไม่ง่ายอย่างที่คิด บ่อยครั้งที่นักบัญชีต้องคอยตอบคำถามถึงตัวเลขต่างๆ ที่

ปรากฏในรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นตามรูปแบบดังกล่าวแต่จากที่กล่าวไว้ในลักษณะของ Lean Accounting ที่พยายามลดข้อจำกัดในการใช้ข้อมูลทางการเงินบัญชีที่เกิดจากรายงานทางการเงินแบบดั้งเดิม ดังนั้นรูปแบบ และคำศัพท์ที่ใช้ในการนำเสนอจึงถูกปรับเปลี่ยนให้ง่ายขึ้น ตามตัวอย่างที่นำเสนอไว้ข้างต้น

และเพื่อให้บทบาทของ Lean Accounting สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารได้ดียิ่งขึ้น นอกจากจะนำเสนอข้อมูลทางการเงินบัญชีในรูปแบบของตัวเงินแล้ว ยังเพิ่มเติมการนำเสนอข้อมูลที่ไม่อยู่ในรูปของตัวเงินตามตัวอย่างข้างล่างนี้

		งวดที่แล้ว	งวดปัจจุบัน	แผนสำหรับ งวดถัดไป
Financial Information	ขายสินค้า			
	ต้นทุนการผลิต			
	ค่าใช้จ่ายในการขาย			
	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร			
	กำไรจากการดำเนินงาน			
	เป็นต้น			
Nonfinancial Information	สินค้าที่ผลิตได้ต่อคน			
	ระยะเวลาในการส่งมอบสินค้า			
	ระยะเวลาในการเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ			
	% ของเสีย			
	ระยะเวลาในการเก็บหนี้			
	กำลังการผลิตที่ใช้จริง			
	เป็นต้น			

ที่มา: ปรับปรุงจาก Guan, Hansen, and Mowen, 2009: 576

ภาพที่ 11 การนำเสนอข้อมูลที่เป็นตัวเงิน และไม่เป็นตัวเงิน

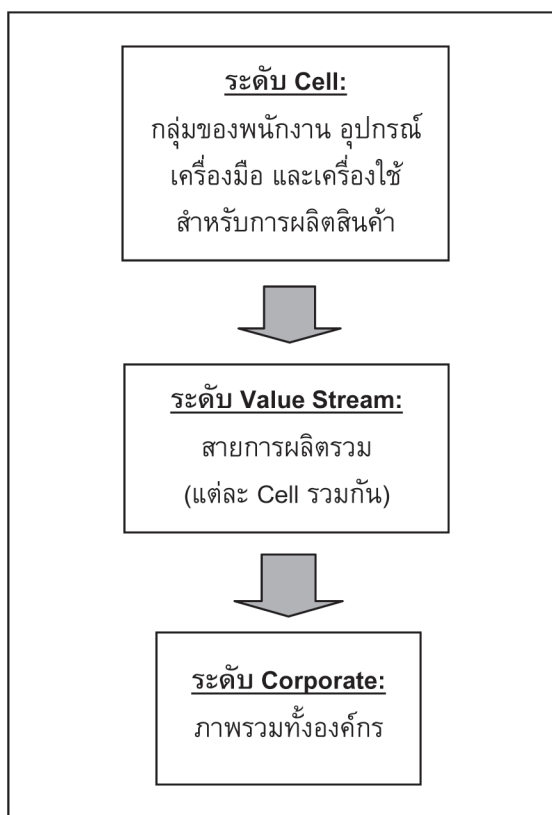
งวดดำเนินงานอาจเป็นรายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายไตรมาส ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหารที่จะใช้ในการติดตามผลการดำเนินงาน แต่โดยแนวความคิดของ Lean ต้องการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตเป็นปัจจุบันที่สุด เพราะหากมีข้อผิดพลาดก็จะได้แก้ไขได้อย่างทันทั่วทั้งที่

จากรูปแบบรายงานผลการดำเนินงานข้างต้น นอกจากจะเป็นการติดตามผลงานในงวดปัจจุบัน เมื่อเปรียบเทียบกับงวดที่ผ่านมาแล้ว ยังระบุแผนงานที่จะต้องดำเนินการในงวดถัดไป เพื่อให้เกิดการปรับปรุงและพัฒนาการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้องค์กรได้ประโยชน์สูงสุด

Lean Accounting กับการประเมินผล การปฏิบัติงาน

การประเมินผลการทำงานภายใต้แนวคิด Lean สามารถจำแนกได้เป็น 3 ระดับ คือ (1) ระดับ Cell ซึ่งเป็นการประเมินผลหน่วยงานในระดับย่อย (2) ระดับ Value Stream คือ การพิจารณาทั้งสายการผลิต และ (3) ระดับองค์กร คือ

พิจารณาภาพรวมทั้งองค์กร เทคนิคในการประเมินผลจะเชื่อมโยงกับตัวชี้วัด (Key Performance Indicators: KPIs) ซึ่งชุดของตัวชี้วัดที่จะใช้ประเมินผลในแต่ละระดับก็ขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหาร กล่าวคือ ผู้บริหารต้องการติดตามผลการปฏิบัติงานในเรื่องใด ก็ให้นำมากำหนดเป็นตัวชี้วัด ดังนั้น ในแต่ละองค์กรอาจใช้ตัวชี้วัดในการประเมินผลที่แตกต่างกันไป



ภาพที่ 12 ระดับของการประเมินผลการทำงานตามแนวคิด Lean

ตัวอย่าง KPIs ในแต่ละระดับ เป็นดังนี้

ระดับ	KPIs
Cell	- ผลผลิตต่อคน - % ของเสีย - กำลังการผลิตที่ใช้จริง
Value Stream	- ต้นทุนเฉลี่ยของสินค้า คำนวณโดย $\frac{\text{ต้นทุนรวมของ Value Stream}}{\text{จำนวนสินค้าที่ผลิตได้}}$ - Lead Time
Corporate	- ความพึงพอใจของลูกค้า - การเจริญเติบโตของยอดขาย - กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

สรุป

เป็นที่ยอมรับว่าข้อมูลทางการบัญชีเป็นข้อมูลพื้นฐานที่สำคัญที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการวางแผนควบคุม และเมื่อแนวคิดในการบริหารใหม่ที่เรียกว่า “Lean” เกิดขึ้น การรวบรวมข้อมูลทางการบัญชีตลอดจนรูปแบบในการนำเสนอรายงานทางการเงินจึงต้องปรับเปลี่ยนตาม เพื่อให้เหมาะสมกับแนวคิดดังกล่าว และจะเชื่อมโยงไปยังการประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานภายในองค์กรทุกระดับ

บรรณานุกรม

- ดวงมณี โกมารทัต. 2552. เอกสารประกอบการบรรยาย โครงการเฉลิมพระเกียรติ ก้าวไปด้วยกันกับการบัญชี ครั้งที่ 10 นักบัญชีกับรายงานและมาตรฐานใหม่ๆ. กรุงเทพมหานคร: ภาควิชาการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)
- ประดิษฐ์ วงศ์มณีรุ่ง และคนอื่นๆ. 2552. 1-2-3 ก้าวสู่สิน. กรุงเทพมหานคร: ส.ส.ท.
- ไฮเซอร์, เจย์ และเรนเดอร์, เบร์รี่. 2551. การจัดการการผลิต และการปฏิบัติการ. แปลโดยจินตนัย ไพรสนธ์ และคนอื่นๆ. กรุงเทพมหานคร: เพียร์สันเอดดูเคชั่น อินโดไชน่า.
- Guan, Liming, Hansen, Don R., and Mowen, Maryanne M. 2009. **Cost Management**. Mason, OH: South-Western.



Pichet Sittichoksakunchai is a lecturer in the School of Management Science, Sukhothai Thammathirat Open University (STOU), Nontaburi, Thailand. He graduated from Rangsit University with a Master of Accounting Degree under the Scholarship Foundation's Dr. Artit Urairat. A graduate from Sukhothai Thammathirat Open University with a Bachelor of Administration (Accounting) 1st Class Honors Degree under Her Majesty Queen Sirikit's Scholarship Foundation, he specializes in managerial accounting and cost management.