

L

Lean Accounting in Textile and Garment Industry: Comparative Study and its Impact on Firm Performance

Trairong Swatdikun^{1*} Naphaphorn Phonnikornkij²

Received: October 16, 2019 Revised: February 6, 2020 Accepted: March 2, 2020

Abstract

Operation effectiveness is a key element that drives modern management techniques to support waste elimination in accounting procedures. Lean accounting supports procedures to enhance lean manufacturing which focuses on transpose of manufacturing value to customers. Lean accounting requires supportive analysis and measurement, recording, and reporting financial information that appropriately responds to executive needs. This paper aims to compare the implementation of lean accounting among textile and garment firms. It also explores the impact of lean accounting on firm performance. The results reveal that different firm types, total assets, and number of employees have different implications on analyzing and measurement aspects, recording aspects, and reporting aspect value. Furthermore, lean accounting implementation on the recording aspect has a direct impact on financial and non-financial performance, while the reporting aspect only has a direct impact on non-financial performance.

Keywords: lean accounting, cost management, textile and garment industry

¹ International College, Walailak University

² Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

* Corresponding author. E-mail: trairong.sw@wu.ac.th

ก

การบัญชีแบบสิ้นในอุตสาหกรรมสิ่งทอและ เครื่องนุ่งห่ม: การศึกษาเปรียบเทียบและ ผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการ

ไตรรงค์ สวัสดิกุล^{1*} นภาพรณ พลนิกรกิจ²

วันรับบทความ: October 16, 2019 วันแก้ไขบทความ: February 6, 2020 วันตอบรับบทความ: March 2, 2020

บทคัดย่อ

ประสิทธิผลการดำเนินงานเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้เกิดเทคนิคทางการบริหารสมัยใหม่ที่เน้นจัดความสูญเปล่าของกระบวนการทางการบัญชี การบัญชีแบบสิ้นเป็นแนวคิดสนับสนุนการผลิตแบบสิ้นที่เน้นการผลิตเพื่อเพิ่มความพึงพอใจให้ลูกค้า การบัญชีแบบสิ้นมุ่งเน้นการวิเคราะห์และวัดมูลค่า การบันทึกบัญชี และรายงานสารสนเทศทางการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหารได้เป็นอย่างดี งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาเปรียบเทียบการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสิ้นของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม และศึกษาผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสิ้นต่อผลการดำเนินงานกิจการ ผลการศึกษาพบว่า กิจการที่มีประเภทธุรกิจ มูลค่าสินทรัพย์รวม และจำนวนพนักงานต่างกัน มีการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสิ้นด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า ด้านการบันทึกบัญชี และด้าน การรายงาน แตกต่างกัน นอกจากนี้ยังพบว่า การประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสิ้นด้านการบันทึกบัญชี มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานทั้งทางด้านการเงินและด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน ส่วนด้านการรายงาน ยังส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงินอีกด้วย

คำสำคัญ: การบัญชีแบบสิ้น การบริหารต้นทุน อุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม

¹ วิทยาลัยนานาชาติ มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

² คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

* Corresponding author. E-mail: traorong.sw@wu.ac.th

บทนำ

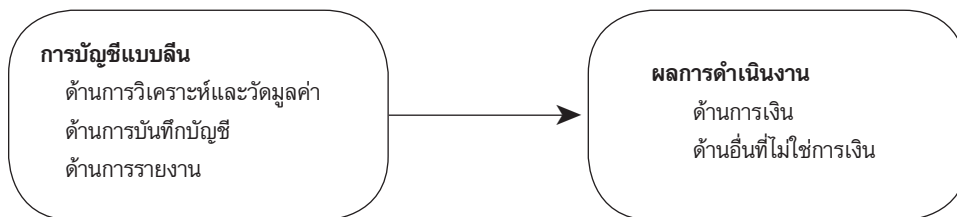
การบริหารต้นทุนได้ขยายบทบาทจากการรายงานมูลค่าสินค้าและใช้ข้อมูลเพื่อการวางแผนและควบคุมระยะสั้นไปสู่การใช้ข้อมูลเพื่อสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานในระยะยาว ส่งผลให้กิจการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้า ทั้งด้านราคา และคุณภาพ (Fullerton, Kennedy, & Widener, 2014) จากการพัฒนาระบบการผลิตตามแนวคิดแบบลีน กิจการเหล่านั้นต้องมีพัฒนาระบบการบัญชีให้สอดคล้องกับระบบการผลิต เพื่อให้สามารถสะท้อนผลการดำเนินงานที่ถูกพัฒนานั้นได้อย่างเหมาะสม (Carnes & Hedin, 2005; Kocamis, 2015; Maskell & Baggaley, 2006) โดย Blocher, Stout, Juras, and Cokins (2013) ระบุว่า การบัญชีแบบลีนเป็นแนวคิดที่มีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้เกิดความถูกต้อง ทันเวลา และเข้าใจในข้อมูลการดำเนินงานของการผลิตแบบลีน ที่นำมาใช้ประกอบการตัดสินใจ นอกจากนี้ การบัญชีแบบลีนยังถูกใช้เป็นเครื่องมือเพื่อลดการสูญเสียจากกิจกรรมที่ไม่เกิดคุณค่า แม้ การผลิตแบบลีนถูกยอมรับว่าเป็นแนวคิดสำคัญ แต่การทำวิจัยเรื่องการบัญชีแบบลีนยังมีอยู่ในเพียงบางกลุ่มอุตสาหกรรมเท่านั้น (Maskell & Baggaley, 2006) งานวิจัยนี้ใช้อุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มเป็นอุตสาหกรรมตัวอย่าง เนื่องจากเป็นหนึ่งในอุตสาหกรรมหลักของประเทศไทย ที่มีการเชื่อมโยงกิจกรรมอย่างครบวงจร ตั้งแต่อุตสาหกรรมต้นน้ำ กลางน้ำ จนถึงปลายน้ำ ได้แก่ การผลิตเส้นใย ปั่นด้าย ทอผ้าและถักผ้า ฟอกย้อม พิมพ์ แต่งสำเร็จ และตัดเย็บเสื้อผ้าสำเร็จรูป อุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มมีความสำคัญต่อเศรษฐกิจไทย (สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม, 2562) อย่างไรก็ตาม แม้ประเทศไทยจะเป็นผู้นำในอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม แต่การประยุกต์ใช้เทคนิคการบริหารต้นทุนที่เหมาะสมที่จะช่วยให้กิจการสามารถปรับตัวเข้ากับสภาพแวดล้อมและบริบทของสังคมโลกที่เปลี่ยนแปลงไปเพื่อคงสถานะอุตสาหกรรมสำคัญต่อเศรษฐกิจไทยต่อไป

ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาการประยุกต์การบัญชีแบบลีนของกิจการในอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม และทำการเปรียบเทียบการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลีนของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มที่มีประเภทธุรกิจ มูลค่าสินทรัพย์รวม และจำนวนพนักงานต่างกัน รวมถึงวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลีนต่อผลการดำเนินงานของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม ผลจากการวิจัยฉบับนี้จึงอาจใช้ข้อมูลเบื้องต้นให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องใช้เป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนาการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลีนได้อย่างเหมาะสม

วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลีนของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มที่มีประเภทธุรกิจ มูลค่าสินทรัพย์ และจำนวนพนักงานที่ต่างกัน รวมถึงวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลีนต่อผลการดำเนินงานของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม

กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการศึกษาผลกระทบของการบัญชีแบบสิ้น ต่อผลการดำเนินงานของกิจการ

ทบทวนวรรณกรรม

1. การบริหารการผลิตแบบสิ้น

การบริหารแบบสิ้นถูกนำมาใช้ในการผลิตของโตโยต้าซึ่งผลิตรถยนต์ที่มีศักยภาพในการแข่งขันสูง ด้วยการพัฒนาประสิทธิภาพการออกแบบ การผลิต การตลาด และการบริการ โดยเน้นพัฒนากระบวนการและใช้ประโยชน์ร่วมกัน เพื่อส่งมอบคุณค่าสูงสุดให้กับลูกค้า โดยระบบการผลิตดังกล่าวมุ่งเน้นประสิทธิภาพการไหลของงานโดยกำจัดความสูญเปล่าและเพิ่มคุณค่าให้กับตัวสินค้าอย่างต่อเนื่อง โดยระบบนั้นมียอดประกอบ 5 ประการ (นิพนธ์ กาญจนพิพัฒนกุล, 2554) ประกอบด้วย

1.1 การระบุคุณค่าของสินค้าหรือบริการ เป็นการกำหนดว่าสินค้ามีคุณค่าอยู่ที่ใดโดยใช้ในมุมมองของลูกค้าในการพิจารณา ผลจากการระบุจะใช้กำหนดแนวทางในการตอบสนองความต้องการของลูกค้าจึงเป็นปัจจัยสำคัญในการดำเนินงาน รวมถึงใช้เป็นเครื่องมือในการลดความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นในธุรกิจโดยอาศัยความร่วมมือของทุกภาคส่วน

1.2 การแสดงสายธารแห่งคุณค่า คือ การจัดทำผังแห่งคุณค่า โดยระบุกิจกรรมที่ต้องทำทั้งหมด เพื่อให้มองเห็นความสำคัญของกิจกรรมที่มีคุณค่าซึ่งต้องดำเนินการอย่างเต็มความสามารถ ในขณะที่บางกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่าแต่จำเป็นต้องทำโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ นอกจากนี้ บางกิจกรรมที่ไม่มีคุณค่าและไม่จำเป็นก็ควรยกเลิกทันที

1.3 การทำให้คุณค่าเกิดการไหลอย่างต่อเนื่อง คือ การทำให้สายการผลิตสามารถปฏิบัติงานได้อย่างสม่ำเสมอตลอดเวลา โดยไม่มีการขัดขวาง หรือหยุดการผลิตด้วยเหตุอันใดก็ตาม การไหลของงานถือว่าเป็นหัวใจของการผลิตแบบสิ้น และเป็นจุดเริ่มต้นที่ต้องทำให้เกิดขึ้นก่อนที่จะทำการติดตั้งระบบอื่นต่อไป

1.4 การให้ลูกค้าเป็นผู้ดึงคุณค่าจากกระบวนการ คือ การทำการผลิตเมื่อลูกค้ามีความต้องการสินค้านั้น และผลิตแค่เพียงพอกับที่ลูกค้าต้องการเท่านั้น โดยหมายถึง ทั้งลูกค้าภายในและลูกค้าภายนอก เป็นการผลิตที่ใกล้เคียงกับการผลิตตามสั่ง ไม่ใช่การผลิตเพื่อเก็บและรอการขายซึ่งถือเป็นความสูญเปล่าชนิดหนึ่งที่เกิดขึ้น

1.5 การสร้างคุณค่าและกำจัดความสูญเปล่าตามแนวคิดของ PDCA (Plan, Do, Check, Act) เนื่องจากความสมบูรณ์แบบต้องเกิดขึ้นในทุกขั้นตอน การผลิตแบบลีนจึงครอบคลุมประเด็นการออกแบบผลิตภัณฑ์ การออกแบบกระบวนการ การวางโครงสร้างระบบไหล ระบบสินค้าคงคลัง การผลิตทันเวลาพอดี และของเสียเป็นศูนย์ โดยทุกขั้นตอนล้วนคำนึงถึงการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

2. การบัญชีแบบลีน

นิพนธ์ กาญจนพัฒนกุล (2554) ระบุว่า การบัญชีแบบลีน เป็นแนวคิดทางการการบัญชีเพื่อสนับสนุนการผลิตแบบลีนซึ่งเน้นการลดความสูญเปล่า เพื่อเพิ่มความพึงพอใจให้ลูกค้าโดยใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า Haber (2008) กล่าวเพิ่มเติมว่า การบัญชีแบบลีน เป็นเครื่องมือช่วยให้ข้อมูลผลิตภัณฑ์และรายงานทางการเงิน สามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหารได้ดีมากยิ่งขึ้น เช่นเดียวกับ Carnes and Hedin (2005) และ Maskell and Baggaley (2006) ซึ่งระบุว่า การบัญชีแบบลีน เป็นกระบวนการนำเสนอข้อมูลอย่างทันเวลาโดยมีการระบุความสูญเปล่า และมีการเชื่อมโยงข้อมูลทั้งหมดที่นำไปสู่การพัฒนา จากความหมายข้างต้นสามารถสรุปได้ว่าการบัญชีแบบลีน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานด้านการบัญชีเพื่อกำจัดความสูญเปล่า ปราศจากต้นทุนที่ไม่จำเป็น และตอบสนองความต้องการของผู้บริหารในการใช้ข้อมูล

2.1 การบัญชีแบบลีนถือเป็นส่วนสำคัญในการบริหารสมัยใหม่เพื่อขจัดความสูญเปล่าตามแนวคิดหลักของการวิสาหกิจลีน ซึ่ง Haber (2008) และ Maskell and Baggaley (2006) ระบุว่า การบัญชีแบบลีนมีองค์ประกอบสำคัญหลายประการ ได้แก่ การระบุ การประมวลผล และการรายงานเพื่อให้ข้อมูลในการวิเคราะห์คุณค่า ช่วยในการระบุความสูญเปล่า ระบุผู้รับผิดชอบได้อย่างชัดเจน และเชื่อมโยงกับการรายงานเพื่อการพัฒนา ตามแนวคิดการผลิตแบบลีนที่ได้ประยุกต์ใช้แล้ว จึงทำการปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานทางบัญชีให้เหมาะสมกับระบบการผลิต แนวคิดดังกล่าวนำไปสู่การพัฒนาหลักการบัญชีแบบลีน 5 ประการ (แจคสัน, 2553) ประกอบด้วย การจัดทำบัญชีอย่างง่าย การใช้กระบวนการทางบัญชีช่วยสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงสู่ลีน การสื่อสารข้อมูลที่ชัดเจนและทันเวลา การวางแผนตลาด การดำเนินงาน และการเงินอย่างรวดเร็ว และการควบคุมภายในทางการบัญชีที่ดี

2.2 องค์ประกอบของการบัญชีแบบลีน

การบัญชีแบบลีนมีองค์ประกอบที่ครอบคลุมกระบวนการทางการบัญชีได้แก่ การบันทึก การจำแนก การสรุปข้อมูล และการรายงานทางการเงิน ที่แสดงถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของธุรกิจ โดยมุ่งการกำจัดความสูญเปล่าในกระบวนการจัดทำ และตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ข้อมูล (นิพนธ์ กาญจนพัฒนกุล, 2554) มีดังนี้

2.2.1 การวิเคราะห์และวัดมูลค่า หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเมื่อรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการและมีมูลค่า ที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยมุ่งหลักการกำจัดความสูญเปล่า ปราศจากต้นทุนที่ไม่จำเป็น และตอบสนองความต้องการของผู้บริหารในการใช้ข้อมูล

2.2.2 การบันทึกบัญชี หมายถึง การจดบันทึกข้อมูลตามหลักการบัญชีที่ยอมรับได้โดยทั่วไป ซึ่งมีแนวคิดและหลักการบัญชีในเรื่องต่าง ๆ ที่ใช้เป็นหลักในการวิเคราะห์เหตุการณ์ทางการเงิน เพื่อให้สามารถบันทึกบัญชีได้ถูกต้องแม่นยำตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยมุ่งกำจัดความสูญเปล่า ปราศจากต้นทุนที่ไม่จำเป็น และตอบสนองความต้องการของผู้บริหาร ในการใช้ข้อมูล

2.2.3 การรายงาน หมายถึง การนำเสนอข้อมูลทางการเงินอย่างมี แบบแผน เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดและรายการอื่น ๆ ของหน่วยงาน สำหรับรายงาน ทางการเงิน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยมุ่งกำจัดความสูญเปล่า ปราศจากต้นทุนที่ไม่จำเป็น และตอบสนองความต้องการของผู้บริหารในการใช้ข้อมูล

กิจการที่มีการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสิน โดยให้ความสำคัญกับการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนตั้งแต่กระบวนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ โดยลูกค้าเป็นผู้สร้างสรรค์และออกแบบที่เน้นครบวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์ การบัญชีแบบสินจึงถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารเชิงกลยุทธ์ที่สามารถลดต้นทุนตลอดอายุผลิตภัณฑ์ แสดงให้เห็นว่า หากสามารถควบคุมต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังสามารถผลิตสินค้าที่สอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า (สันติชัย ศชรินทร์, 2552; Chopra, 2013; Haber, 2008)

3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สุภาภรณ์ ดาวสุก และเรื่องศักดิ์ แก้วธรรมชัย (2558) ศึกษา ผลกระทบของแนวคิดสินเพื่อเพิ่มผลิตภาพโดยใช้กรณีศึกษาระบบจัดการสินค้ากลุ่มเบเกอรี่ของร้านสะดวกซื้อในประเทศไทย โดยใช้การทดลองนำระบบการสั่งซื้อและระบบการรับสินค้าโดยผู้วิจัยนำเอาหลักการทำงานแบบสินเข้าไปทำการปรับปรุงกระบวนการทำงาน พบว่า ทำให้ลดเวลาทำงานลงและยืนยันว่าแนวคิดสินสามารถช่วยเพิ่มผลิตภาพได้

Fullerton et al (2014) ศึกษา ผลกระทบของการผลิตแบบสินกับผลดำเนินงานของกิจการ ในอุตสาหกรรมการผลิตของประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า การผลิตแบบสิน ส่งผลกระทบโดยตรงและเป็นทิศทางบวกต่อผลประกอบการ ด้านการดำเนินงาน โดยนักบัญชีต้องมีส่วนร่วมให้การผลิตแบบสินประสบความสำเร็จตามที่ตั้งไว้

Ward and Graves (2004) ศึกษา การบัญชีสำหรับกิจการที่ใช้ระบบสิน โดยผู้วิจัยสร้างกรอบแนวคิดในการวิจัยการบัญชีแบบสินเป็น 3 ประเด็น คือ การต้นทุน การบัญชี และการวัดมูลค่า เพื่อให้ข้อมูลในการบริหารการผลิตแบบสินในอุตสาหกรรมชิ้นส่วนการบิน พบว่า การบัญชีที่สนับสนุนการผลิตแบบสินนั้น มีส่วนทำให้กิจการมีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นซึ่งเป็นผลโดยตรงจากการลดความสูญเปล่าซึ่งถือเป็นแก่นสำคัญของการบริหารการผลิตแบบสิน

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มในประเทศไทย ตามฐานข้อมูลของกรมส่งเสริมอุตสาหกรรม จำนวน 693 คน (กรมโรงงานอุตสาหกรรม, 2562) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่มในประเทศไทย จำนวน 248 โรงงาน ตามตาราง Taro Yamane โดยใช้วิธีการสุ่มอย่างง่าย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ เป็นแบบสอบถามมีลักษณะเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) สถิติที่ใช้การวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ความแปรปรวน และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ

ผลการวิจัย

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 70.45) อายุ 41-45 ปี (ร้อยละ 36.36) การศึกษาสูงสุด ระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 68.18) ประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 15 ปี (ร้อยละ 68.18) ตำแหน่งงานปัจจุบันเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี (ร้อยละ 50.00) โดยกิจการส่วนใหญ่เป็นบริษัทจำกัด (ร้อยละ 77.27) มูลค่าสินทรัพย์รวมมากกว่า 600 ล้านบาท (ร้อยละ 53.49) และมีพนักงานมากกว่า 600 คน (ร้อยละ 36.36)

1. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลินและผลการดำเนินงานกิจการ

ผู้บริหารด้านการบัญชีเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบลินของกิจการในอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า ด้านการบันทึกบัญชี และด้านการรายงาน ดังนี้

ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่าโดยรวม อยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 3.4602$) โดยอยู่ในระดับมาก 2 ข้อ ได้แก่ กิจการมีการวิเคราะห์และกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น ($\bar{X} = 3.5227$) และกิจการใช้กิจกรรม (Activity Base) เป็นตัวผลิตภัณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ($\bar{X} = 3.5000$) และ อยู่ในระดับปานกลาง 2 ข้อ ได้แก่ กิจการมีการวิเคราะห์และกำหนดกลุ่มต้นทุนในรูปกิจกรรม และกิจการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมมากกว่าตามรหัสบัญชี ($\bar{X} = 3.4091$)

ด้านการบันทึกบัญชีโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.5364$) โดยอยู่ในระดับมาก จำนวน 4 ข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการบันทึกค่าแรงงานทั้งทางตรงและทางอ้อมเข้าบัญชีสินค้าแต่ละชนิดได้อย่างถูกต้อง ($\bar{X} = 3.7727$) กิจการสามารถคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของสินค้าได้อย่างรวดเร็ว ($\bar{X} = 3.7045$) และกิจการบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตจากการปันส่วนตามฐานกิจกรรม ($\bar{X} = 3.6136$) และมีความคิดเห็นด้วยอยู่ในระดับปานกลาง 1 ข้อ คือ เมื่อซื้อวัตถุดิบกิจการบันทึกเป็นต้นทุนงานทันทีโดยไม่ผ่านบัญชีวัตถุดิบ ($\bar{X} = 3.0455$)

ด้านการรายงานโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.9148$) โดยอยู่ในระดับมากทุกข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการนำเสนอรายงานโดยใช้คำศัพท์ที่เหมาะสมและเข้าใจง่าย และ

กิจการรายงานข้อมูลได้อย่างรวดเร็วและทันเวลาในการนำไปใช้ทุกครั้ง ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.9318$) และกิจการมีการวิเคราะห์ต้นทุนที่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานอย่างแท้จริงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.9091$)

ผู้บริหารด้านบัญชีเห็นด้วยเกี่ยวกับผลการดำเนินงานแต่ละด้าน ดังนี้

ด้านการเงินโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.8318$) โดยอยู่ในระดับมากทุกข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการสามารถบริหารสภาพคล่องได้อย่างมีประสิทธิภาพ และกิจการสามารถบริหารหนี้สินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 4.0000$) กิจการสามารถบริหารลูกหนี้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.9773$) และกิจการมีผลกำไรโดยรวมสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X} = 3.6591$)

ด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงินโดยรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.7864$) โดยอยู่ในระดับมากทุกข้อ เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย 3 ลำดับ ดังนี้ กิจการพัฒนาเทคโนโลยีให้สามารถผลิตสินค้าที่มีคุณภาพได้ กิจการสามารถผลิตสินค้าเสร็จทันตามเวลาที่กำหนดทุกครั้ง และกิจการสามารถลดขั้นตอนและระยะเวลาในการผลิตได้อย่างเหมาะสม ($\bar{X} = 3.8182$) กิจการมีการพัฒนากระบวนการผลิตอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X} = 3.7727$) และกิจการได้นำศักยภาพของบุคลากรมาใช้ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.7045$)

2. การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญชีแบบสลับ

การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสลับของกิจการที่มีประเภทของธุรกิจ มูลค่าสินทรัพย์รวม และจำนวนพนักงานต่างกัน ดังตารางที่ 1-3

ตารางที่ 1 ผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสลับเป็นรายด้านของกิจการที่มีประเภทธุรกิจต่างกัน

การบัญชีแบบสลับ	แหล่งของความแปรปรวน	df	Sum of Squares	Mean Square	F	P-value
ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า	Between Groups	2	16.3257	8.1628	12.0305	0.0000***
	Within Groups	129	87.5280	0.6785		
ด้านการบันทึกบัญชี	Between Groups	2	3.6903	1.8452	3.7174	0.0269**
	Within Groups	129	64.0313	0.4964		
ด้านการรายงาน	Between Groups	2	5.5099	2.7550	9.4535	0.0001***
	Within Groups	129	37.5938	0.2914		

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 1 พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการที่มีประเภทธุรกิจต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินเป็นรายด้านแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และ 0.05 ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า ด้านการรายงาน และด้านการบันทึกบัญชี ตามลำดับ จึงได้เปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการบริษัทมหาชนและบริษัทจำกัดมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า และด้านการรายงาน มากกว่ากิจการห้างหุ้นส่วน และประเภทธุรกิจที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินด้านการรายงานมากกว่ากิจการบริษัทจำกัด อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 2 ผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินเป็นรายด้านของกิจการที่มีมูลค่าสินทรัพย์รวมต่างกัน

การบัญชีแบบสิน	แหล่งของความแปรปรวน	df	Sum of Squares	Mean Square	F	P-value
ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า	Between Groups	3	20.9661	6.9887	10.7923	0.0000***
	Within Groups	128	82.8876	0.6476		
ด้านการบันทึกบัญชี	Between Groups	3	3.5511	1.1837	2.3611	0.0745
	Within Groups	128	64.1705	0.5013		
ด้านการรายงาน	Between Groups	3	6.7868	2.2623	7.9734	0.0000***
	Within Groups	128	36.3169	0.2837		

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 2 พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการที่มีมูลค่าสินทรัพย์รวมต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินเป็นรายด้านแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า และด้านการรายงาน จึงได้เปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการที่มีมูลค่าสินทรัพย์รวมมากกว่า 600 ล้านบาท มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า และด้านการรายงาน มากกว่า ธุรกิจที่มีมูลค่าสินทรัพย์รวม ไม่เกิน 200 ล้านบาท และ 201-400 ล้านบาท และมากกว่าธุรกิจที่มีมูลค่าสินทรัพย์รวม 401-600 ล้านบาท ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 3 ผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสืบเป็นรายด้านของกิจการที่มีจำนวนพนักงานต่างกัน

การบัญชีแบบสืบ	แหล่งของความแปรปรวน	df	Sum of Squares	Mean Square	F	P-value
ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า	Between Groups	3	24.8967	8.2988	13.4536	0.0000***
	Within Groups	128	78.9570	0.6169		
ด้านการบันทึกบัญชี	Between Groups	3	9.6604	3.2201	7.0990	0.0002**
	Within Groups	128	58.0612	0.4536		
ด้านการรายงาน	Between Groups	3	10.8589	3.6196	14.3686	0.0000***
	Within Groups	128	32.2448	0.2519		

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 3 พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีกิจการที่มีจำนวนพนักงานต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสืบเป็นรายด้านแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และ 0.05 ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า ด้านการรายงาน และด้านการบันทึกบัญชี ตามลำดับ จึงได้เปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการที่มีพนักงานมากกว่า 600 คน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสืบทั้ง 3 ด้าน มากกว่า จำนวนพนักงาน ไม่เกิน 200 คน มากกว่าจำนวนพนักงาน 401-600 คน ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า และด้านการบันทึกบัญชี และมากกว่าจำนวนพนักงาน 201-400 คน ด้านการรายงาน ส่วนผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 201-400 คน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบัญชีแบบสืบด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า มากกว่าจำนวนพนักงาน ไม่เกิน 200 คน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของการบัญชีแบบสืบต่อผลการดำเนินงาน

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของการบัญชีแบบสืบต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินและผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่ด้านการเงิน ดังตารางที่ 4 และ 5

ด้านการเงิน

$$FIN = 1.4509 - 0.0734MEA + 0.5647REC + 0.1629REP$$

จากสมการที่ได้นี้ สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานได้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.01 ($F = 29.4644$) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R^2) เท่ากับ 0.3946 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสืบแต่ละด้านกับผลการดำเนินงานด้านการเงิน พบว่าการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสืบด้านการบันทึกบัญชี (REC) มีผลกระทบ ต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FIN) ดังนี้

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

การบัญชีแบบสิน	ผลการดำเนินงานด้านการเงิน (FIN)		t	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	1.4509	0.3169	4.5777	0.0000***
ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า (MEA)	-0.0734	0.0805	-0.9113	0.3638
ด้านการบันทึกบัญชี (REC)	0.5647	0.1042	5.4215	0.0000***
ด้านการรายงาน (REP)	0.1629	0.1144	1.4238	0.1569
F = 29.4644 Adj R ² = 0.3946				

*** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

เมื่อนำการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสินด้านการบันทึกบัญชี (REC) ไปสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านการเงิน ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.3933 ได้สมการพยากรณ์ FIN = 1.7574 + 0.5866REC

ด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน

$$NFIN = 0.7184 + 0.0294MEA + 0.3888REC + 0.4064REP$$

จากสมการที่ได้นี้สามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานได้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05 และ 0.01 (F = 41.4437) และค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.4808 เมื่อนำไปทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีแบบสินแต่ละด้านกับผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน พบการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสิน ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า (MEA) และด้านการบันทึกบัญชี (REC) มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน (NFIN) ดังนี้

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ผลกระทบของการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสั้นที่มีต่อผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน

การบัญชีแบบสั้น	ผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน (NFIN)		t	P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
Intercept	0.7184	0.3086	2.3283	0.0215**
ด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า (MEA)	0.0294	0.0784	0.3757	0.7078
ด้านการบันทึกบัญชี (REC)	0.3888	0.1014	3.8341	0.0002***
ด้านการรายงาน (REP)	0.4064	0.1114	3.6487	0.0004***
F = 41.4437 Adj R ² = 0.4808				

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

เมื่อนำการบัญชีแบบสั้นด้านการบันทึกบัญชี (REC) และด้านการรายงาน (REP) ไปสร้างสมการพยากรณ์ผลการดำเนินงานด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน ค่าสัมประสิทธิ์ของการพยากรณ์ปรับปรุง (Adjusted R²) เท่ากับ 0.4843 ได้สมการพยากรณ์ NFIN = 0.6990 + 0.4094REC + 0.4188REP

อภิปรายผล

1. การบัญชีแบบสั้นของกิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องนุ่งห่ม พบว่า ผู้บริหารด้านการบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีแบบสั้นด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่าอยู่ในระดับมาก โดยกิจการมีการวิเคราะห์และกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น และมีการใช้กิจกรรม (Activity Base) เป็นตัวผลิตภัณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ด้านการบันทึกบัญชี กิจการบันทึกค่าแรงงานทั้งทางตรงและทางอ้อมเข้าบัญชีสินค้าแต่ละชนิดได้อย่างถูกต้อง สามารถคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของสินค้าได้อย่างรวดเร็ว และบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตจากการปันส่วนตามฐานกิจกรรม อาจเนื่องมาจากการบัญชีแบบสั้นเหมาะสมสำหรับกิจการที่ใช้การผลิตแบบสั้น เพื่อนำมาใช้ในคำนวณต้นทุนสินค้าและบริการได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม โดยกิจการต้องสามารถระบุกิจกรรม ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และจัดสรรต้นทุนให้สินค้าได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ ไคเลอร์ (2550) เรื่ององค์ประกอบของการผลิตแบบสั้น ที่ระบุว่า การผลิตแบบสั้นมุ่งเน้นการไหลของงาน โดยกำจัดความสูญเปล่าและสามารถเพิ่มคุณค่าให้กับสินค้าอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ลูกค้าพึงพอใจสูงสุด ด้านการรายงาน กิจการนำเสนอรายงานโดยใช้คำศัพท์ที่เหมาะสมและเข้าใจง่าย รายงานข้อมูลได้อย่างรวดเร็วและทันเวลาในการนำไปใช้ทุกครั้ง และมีการวิเคราะห์ต้นทุนที่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานอย่างแท้จริง อาจเนื่องมาจากการบัญชีแบบสั้นถูกระบุว่าเป็นการบัญชีบริหาร ผู้ต้องการใช้ข้อมูลจึงเป็นผู้บริหารกิจการที่ไม่ใช่พนักงาน ดังนั้น การนำเสนอรายงานจึงต้องเข้าใจง่าย ทันเวลา และสะท้อนถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริง เพื่อการนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง ซึ่งสอดคล้องกับ

Haber (2008) ที่กล่าวว่า หลักการบัญชีแบบสินถูกพัฒนาเพื่อช่วยให้เกิดความถูกต้อง ทันเวลา และเข้าใจในข้อมูลการดำเนินงานของการผลิตแบบสินที่กิจการนำมาใช้เพื่อการตัดสินใจ และแนวคิดหลักการสำคัญในการปฏิบัติของการบัญชีแบบสิน ของ แจคสัน (2553) ประกอบด้วย 1) จัดทำบัญชีอย่างง่าย 2) มีกระบวนการทางบัญชีช่วยสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงสู่สินเป็นการรายงานและวิธีการทางการบัญชีแบบสิน 3) มีการสื่อสารข้อมูลที่ชัดเจนและทันเวลา 4) มีการวางแผนตลาด การดำเนินงาน และการเงิน และ 5) สร้างการควบคุมภายในทางการบัญชีที่ดี

2. การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับการประยุกต์การบัญชีแบบสิน พบว่า ผู้บริหารด้านบัญชีของกิจการที่เป็นบริษัทมหาชน มีมูลค่าสินทรัพย์รวมมากกว่า 600 ล้านบาท และมีจำนวนพนักงานมากกว่า 600 คน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบัญชีแบบสินด้านการวิเคราะห์และวัดมูลค่า และด้านการรายงาน มากกว่า บริษัทและห้างหุ้นส่วน ที่มีมูลค่าสินทรัพย์รวม ไม่เกิน 600 ล้านบาท และ จำนวนพนักงานไม่เกิน 600 คน อาจเนื่องมาจาก กิจการที่มีขนาดใหญ่ที่ต้องมีความรับผิดชอบต่อสังคม มีการบริหารจัดการตามหลักธรรมาภิบาลที่เน้นการบริหารที่มีประสิทธิภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ และคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย เนื่องจากมีผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมากจึงต้องมีการกำกับดูแลที่ดี ต้องรักษาผลประโยชน์ของบริษัทและผู้ถือหุ้นอย่างเต็มที่ เพื่อให้ผู้ถือหุ้นได้รับผลตอบแทนที่คุ้มค่า ในขณะที่เดียวกันต้องให้ข้อมูลการตัดสินใจในเรื่องสำคัญของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดหลักการสำคัญในการปฏิบัติของการบัญชีแบบสินของ แจคสัน (2553) ที่กล่าวว่า การบัญชีแบบสินเป็นการค้นหาวិธีการในการลดขั้นตอนต่าง ๆ ในการทำงานด้านบัญชีลง ไม่ว่าจะเป็นวิธีการปรับปรุงกระบวนการทำงาน การปรับปรุงการสื่อสารข้อมูลกับผู้ร่วมงานที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนเข้าใจง่าย ไม่เสียเวลา ทำให้ง่ายและก่อให้เกิดความรวดเร็วในการวิเคราะห์รายการทางบัญชี นำไปสู่การบันทึกบัญชีที่ถูกต้อง และการนำเสนองบการเงินที่ทันต่อความต้องการของผู้บริหารนำไปใช้ในการตัดสินใจ และ Chopra (2013) ที่ระบุว่า การบัญชีแบบสิน จัดเป็นองค์ประกอบสำคัญ ที่สนับสนุนให้การผลิตแบบสินประสบความสำเร็จได้ เนื่องจากการบัญชีแบบสิน เป็นเครื่องมือสำคัญ ในการสื่อสารข้อมูลที่ลดอุปสรรคเรื่องวัฒนธรรมองค์การ ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์อย่างมากในการตัดสินใจตั้งราคา การตัดสินใจลงทุน และการตัดสินใจอื่น โดยที่ระบบการบัญชีที่เหมาะสมจะส่งผลให้กิจการมีผลการดำเนินงานที่ดี

3. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบของการบัญชีแบบสิน พบว่า การบัญชีแบบสินมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงาน ของกิจการ ทั้งด้านการเงิน (FIN) และด้านอื่นที่ไม่ใช่การเงิน (NFIN) อาจเนื่องมาจาก การบัญชีแบบสิน เกิดจากการผลิตแบบสินที่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ไม่ว่าจะเป็นคุณภาพของสินค้าและราคาที่เหมาะสม อีกทั้ง การบัญชีแบบสินยังให้ข้อมูลที่ประโยชน์ต่อการตัดสินใจตั้งราคาสินค้า การตัดสินใจลงทุน และ การตัดสินใจอื่นได้อย่างถูกต้อง ที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับจิริพัชร์ เหลลาสา และกนกศักดิ์ สุขวัฒนสินธิ์ (2559) พบว่า ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนและประเมินผลทางการเงิน ด้านการจัดการสินทรัพย์ ด้านการจัดหาเงินทุนด้านความสามารถในการควบคุม ส่งผลต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบทำความเย็นในภาคกลาง ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโต สุภาภรณ์ ดาวสุก และเรื่องศักดิ์

แก้วธรรมชัย (2558) พบว่า การทำงานแบบสลับทำให้ลดเวลาทำงานลงได้ถึงร้อยละ 47 และยืนยันว่าแนวคิดสลับสามารถช่วยเพิ่มผลิตภาพได้ นอกจากนี้ Fullerton et al. (2014) พบว่า การผลิตแบบสลับส่งผลกระทบต่อโดยตรงและเป็นทิศทางบวกต่อผลประกอบการด้านการดำเนินงาน และ Ward and Graves (2004) พบว่า การบัญชีที่สนับสนุนการผลิตแบบสลับนั้น มีส่วนทำให้กิจการมีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นเป็นผลโดยตรงจากการลดความสูญเปล่าซึ่ง Maskell and Baggaley (2006) สนับสนุนว่าผลลัพธ์ที่เกิดจากการลดกิจกรรมทางการบัญชีด้วยการบัญชีแบบสลับ สนับสนุนการเป็นวิสาหกิจแบบสลับนั่นเอง

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดของการศึกษา ผลกระทบของการบัญชีแบบสลับต่อ ผลการดำเนินงานสอดคล้องกับ Wahdiat (2016) ที่พบว่า การบัญชีแบบสลับมีผลกระทบต่อความพึงพอใจของลูกค้า ซึ่งกระตุ้นกระบวนการภายในองค์กรให้เกิดนวัตกรรมและการเรียนรู้ที่จะกำจัดความสิ้นเปลืองซึ่งส่งผลให้ผลการดำเนินงานทางการเงินดีขึ้น เช่นเดียวกับ Chopra (2013) ซึ่งพบว่า การบัญชีแบบสลับส่งผลให้ผลการดำเนินงานดีขึ้นเนื่องจากกระบวนการสินค้าลดความสูญเปล่าซึ่งจัดเป็นการสร้างมูลค่าให้แก่ลูกค้า รวมถึง Haber (2008) ซึ่งระบุว่า การบัญชีแบบสลับ ในส่วนของการสะสมข้อมูล การจัดทำรายการ และการรายงานข้อมูลเป็นสิ่งที่จำเป็นและส่งผลให้กิจการมีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นเอง

ข้อเสนอแนะ

ผลจากการวิจัยนี้เป็นเครื่องยืนยันให้ผู้บริหารตระหนักถึงความจำเป็นและสำคัญของการบัญชีแบบสลับที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน และใช้เป็นแนวทางให้หน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องใช้ประกอบการพิจารณาสนับสนุนให้มีการนำการบัญชีแบบสลับไปประยุกต์ใช้อย่างกว้างขวาง เพื่อเสริมสร้างสมรรถนะในการแข่งขันของธุรกิจต่อไป อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้เป็นการใช้ข้อมูลจากการตอบแบบสอบถามเพียงอย่างเดียว ดังนั้นผู้สนใจอาจเก็บข้อมูลเชิงลึก เช่น การสัมภาษณ์ผู้บริหาร การเก็บข้อมูลโดยใช้กรณีศึกษา หรือใช้แบบสอบถามกับกลุ่มตัวอย่างในอุตสาหกรรมอื่น เพื่อศึกษาเปรียบเทียบการบัญชีแบบสลับในการบริหารธุรกิจในอุตสาหกรรมต่าง ๆ ได้อีกด้วย

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณคณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่สนับสนุนทุนวิจัย จากงบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ 2560

บรรณานุกรม

กรมโรงงานอุตสาหกรรม. (2562). ข้อมูลโรงงาน. สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2562, จาก <https://www.diw.go.th/hawk/content.php?mode=data1search>
จิรพัชร เหลาสา, และกนกศักดิ์ สุขวัฒน์ลีนินท์. (2559, ธันวาคม). ผลกระทบของประสิทธิภาพการประยุกต์ใช้การบริหารต้นทุนสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานของธุรกิจระบบท่าความเย็นในภาคกลาง.

- โน สุวริย์ ยอดฉิม (ประธาน), *การประชุมสมานฉันท์ทวิชาการระดับชาติด้าน “การวิจัยเพื่อการพัฒนาอย่างยั่งยืน” ครั้งที่ 5*. มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา, กรุงเทพฯ.
- แจคสัน, ที. แอล. (2553). *แปรรูปนโยบายสู่การปฏิบัติสำหรับวิสาหกิจแบบลีนด้วย Hoshin Kanri* (วิทยา สุฤทธดำรง, โรยีนท์ บุญสวัสดิ์ และยุพา กลอนกลาง, ผู้แปล). กรุงเทพฯ: อี.ไอ.สแควร์.
- นิพนธ์ กาญจนพิพัฒนกุล. (2554). *การบัญชีแบบลีน*. กรุงเทพฯ: อี.ไอ.สแควร์.
- ไลเคอร์, เจ. เค. (2550). *วิถีแห่งโตโยต้า [The Toyota way]* (วิทยา สุฤทธดำรง, ผู้แปล) (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: อี.ไอ.สแควร์.
- สันติชัย ธรรมินทร์. (2552). การบริหารต้นทุนกับโซ่อุปทาน ประเด็นของการบัญชีแบบลีน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 2(13), 109-123.
- สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม. (2562). รายงานภาวะเศรษฐกิจอุตสาหกรรม. สืบค้นเมื่อ 7 กันยายน 2562, จาก http://www.oie.go.th/sites/default/files/attachments/industry_overview/annual2018.pdf
- สุภาภรณ์ ดาวสุก, และเรืองศักดิ์ แก้วธรรมชัย. (2558). แนวคิดลีนเพื่อเพิ่มผลิตภาพ: กรณีศึกษาระบบการจัดการสินค้ากลุ่มเบเกอรี่ของร้านสะดวกซื้อ. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย*, 4(2), 99-112.
- Blocher, E., Stout, D., Juras, P., & Cokins, G. (2013). *Cost management: A strategic emphasis* (6th ed.). Singapore: McGraw-hill.
- Carnes, K., & Hedin, S. (2005). Accounting for lean manufacturing: Another missed opportunity?. *Management Accounting Quarterly*, 5(1), 28-35.
- Chopra, A. (2013). Lean accounting- An emerging concept. *International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research*, 2(8), 79-84.
- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2014). Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management*, 32, 414-428.
- Haber, J. P. (2008, April). Lean accounting best practices. *University of Tennessee Honors Thesis projects*. Retrieved from https://trace.tennessee.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2187&context=utk_chanhonoproj
- Kocamis, T. U. (2015). Lean accounting method for reduction in production costs in companies. *International Journal of Business and Social Science*, 6(9), 6-13.
- Maskell, B. H., & Baggaley, B. L. (2006). Lean accounting: What's it all about?. *Target Magazine*, 22(1), 35-43.
- Wahdiat, I. S. (2016). Analysis of lean accounting, JIT and balance scorecard in the company's lean manufacturing. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 5(2), 213-220.

Ward, Y., & Graves, A. (2004, September). A new cost management and accounting approach for lean enterprises. In *The Irish Academy of Management Meeting Annual conference*, Trinity College, Dublin.