



# การบัญชีแบบลีน

การบัญชีแบบลีน (Lean Accounting) ถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการบัญชีต้นทุน โดยเป็นการจัดทำข้อมูลทางการบัญชีที่พัฒนาให้เหมาะสมตามหลักแนวคิดแบบลีน ก่อนที่จะกล่าวถึงการบัญชีแบบลีน ผู้เขียนขอกล่าวถึงแนวคิดแบบลีนเพื่อให้ผู้อ่านมีความเข้าใจในแนวคิดเบื้องต้น ระบบการผลิตแบบลีนได้พัฒนาขึ้นในอุตสาหกรรมการผลิตรถยนต์ กล่าวกันว่า มีจุดเริ่มต้นจากการที่บริษัทผู้ผลิตรถยนต์ได้พยายามปรับเปลี่ยนแนวทางการจัดการสายการผลิต เนื่องจากบริษัทต้องเผชิญกับปัญหาการขาดแคลนทรัพยากรและเงินทุนในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่สองยุค โดยริเริ่มที่สำคัญ คือ Eiji Toyoda และ Taiichi Ohno ซึ่งเป็นผู้บริหารระดับสูงของโตโยต้า ได้ร่วมกับทีมงานของโตโยต้าพัฒนาระบบการผลิตขึ้นมาจากประสบการณ์ที่พบ โดยเริ่มต้นจากการค้นหาและแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นในระดับปฏิบัติการ การนำข้อเสนอแนะการปรับปรุงงานที่ได้จากพนักงานมาทดลองปฏิบัติ และประยุกต์แนวคิดของระบบซูเปอร์มาร์เก็ตมาประยุกต์ใช้เพื่อให้สามารถสร้างระบบการผลิตที่เรียกว่า “ระบบการผลิตแบบโตโยต้า” (Toyota Production System) หรือที่รู้จักกันดีในนามของ “ระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี” (Just in Time Production System: JIT) ซึ่งมีหลักการสำคัญคือ “การผลิตเฉพาะสินค้าหรือชิ้นส่วนที่จำเป็น ตามปริมาณที่มีความต้องการ และภายในเวลาที่มีความต้องการ” โดยมุ่งเน้นกำจัดความสูญเสียดังกล่าว (Waste/Muda) ทั้ง 7 ประการ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการทำงาน ซึ่งได้แก่

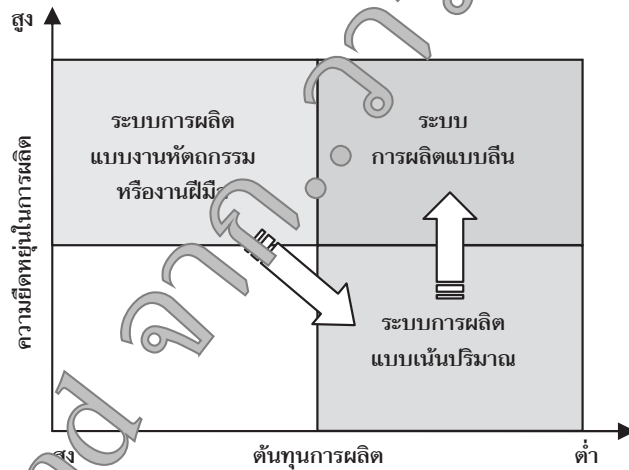
\* Ph.D (Accounting) กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี กรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี และประธานอนุกรรมการสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

- (1) การเคลื่อนไหวที่ไม่จำเป็น (Unnecessary Motion)
- (2) การรอคอย (Idle Time / Delay)
- (3) กระบวนการที่ขาดประสิทธิผล (Non-effective Process)
- (4) การผลิตของเสียและแก้ไขงานเสีย (Defects and Reworks)
- (5) การผลิตมากเกินไป (Overproduction)
- (6) การเก็บวัตถุดิบคงคลังที่ไม่จำเป็น (Unnecessary Stock) และ
- (7) การขนส่ง (Transportation)

ระบบการผลิตแบบโตโยต้าเป็นพื้นฐานสำหรับความพยายามเกี่ยวกับการผลิตแบบลีน ซึ่งมีอิทธิพลต่อแนวโน้มด้านการผลิต (ควบคู่ไปกับ Six Sigma) ต่อมาในปี ค.ศ. 1990 James Womack และ Daniel Jones ได้ร่วมกันแต่งหนังสือมีชื่อว่า “The Machine that Changed the World” ซึ่งเปรียบเทียบปัจจัยแห่งความสำเร็จระหว่างอุตสาหกรรมผลิตรถยนต์ในประเทศญี่ปุ่น ยุโรป และอเมริกา เพื่ออธิบายว่าบริษัทสามารถเพิ่มขีดความสามารถในการจัดการกระบวนการได้อย่างไร และเริ่มใช้คำว่า “ระบบการ

ผลิตแบบลีน” เป็นต้นมา โดย James Womack และ Daniel Jones ได้ให้คำจำกัดของความการผลิตแบบลีนเป็น 5 กระบวนการ คือ (1) การระบุคุณค่าสู่ลูกค้า (Customer Value) (2) การระบุสายธารแห่งคุณค่า (Value Stream) (3) ดำเนินการให้เกิด “การไหล” (Flow) (4) “การดึง” (Pull) กลับจากความต้องการของลูกค้า และ (5) การพยายามปรับปรุงแก้ไขไปเรื่อย ๆ เป็นเลิศ (Striving to Excellence)

โดยสรุปแล้ว วิวัฒนาการของระบบการผลิตแบบลีน แสดงได้ดังรูปที่ 1 เริ่มจากระบบการผลิตแบบงานหัตถกรรม มาสู่ระบบการผลิตแบบเน้นปริมาณ จนกระทั่งพัฒนาเป็นระบบการผลิตแบบลีน ที่มีความยืดหยุ่นในการผลิตสูง เพื่อรองรับสภาพปัจจุบัน ซึ่งวงจรชีวิตของผลิตภัณฑ์สั้นลงเรื่อยๆ ในขณะที่ต้องพยายามลดต้นทุนการผลิตให้ต่ำลง



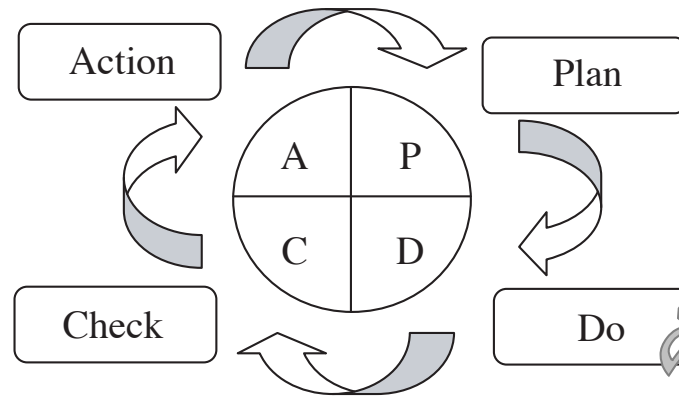
รูปที่ 1 วิวัฒนาการและลักษณะของระบบการผลิตแบบลีน

แนวคิดพื้นฐานของลีน

แนวคิดพื้นฐานของลีน ประกอบด้วย

- เน้นการสร้างสรรค โดยจะมุ่งระดมความคิดเพื่อหาแนวทางลดความสูญเปล่าและปรับปรุงกระบวนการแทนการเน้นการลงทุน

- สินค้าคงเหลือไม่ใช่สินทรัพย์ แต่จำแนกเป็นต้นทุนหรือความสูญเปล่า
- ใช้แนวทางการปรับปรุงด้วยวงจรคุณภาพ Plan Action Check Do : PDCA ดังนี้



- มุ่งแนวความคิดพัฒนาอย่างต่อเนื่องอย่างไม่มีที่สิ้นสุด

### ความเป็นมาของการบัญชีแบบลีน

การบัญชีแบบลีน จะนำมาใช้สำหรับการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีของบริษัท การควบคุม มาตรการการวัดมูลค่า และกระบวนการจัดการ เพื่อที่จะสนับสนุนการบริหารงานโดยใช้ระบบการจัดการแบบลีนและการผลิตตามแนวคิดของลีน

บริษัทที่นำระบบการจัดการแบบลีนและการผลิตตามแนวคิดของลีนมาใช้ ต่างต้องการแนวทางบัญชีที่นำมาใช้กับการจัดการบริหารในแบบดังกล่าวนี้ จึงทำให้การบัญชีแบบลีนเกิดขึ้น เนื่องจากวิธีการบัญชีแบบดั้งเดิม ถูกออกแบบมาเพื่อใช้กับระบบการจัดการและระบบการผลิตแบบเดิม ซึ่งขึ้นอยู่กับแนวคิดของการผลิตสินค้าในจำนวนมากๆ (Mass Production) แต่ระบบการจัดการแบบลีนและการผลิตตามแนวคิดของลีนนั้นหยุดการผลิตแบบ Mass Production จึงส่งผลให้การบัญชีในแบบดั้งเดิมไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้กับบริษัทที่นำระบบการจัดการแบบลีน และการผลิตตามแนวคิดของลีนมาใช้ ตัวอย่างของปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้วิธีการบัญชีแบบเดิมกับระบบการจัดการแบบลีน เช่น

■ ระบบการจัดการแบบลีนและการผลิตตามแนวคิดของลีน จะทำให้ต้นทุนสูงขึ้น ซึ่งเป็นผลมาจากต้นทุนมาตรฐานแบบเดิมที่กำหนดไว้ ระบบการผลิตแบบลีนทำ

ให้ต้นทุนค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิตสูงขึ้น หลายครั้งที่ทำให้ระบบการจัดการแบบลีนและการผลิตตามแนวคิดของลีนที่ต้องยกเลิกไป เพราะระบบต้นทุนมาตรฐานแสดงผลในทางลบ

■ มาตรการวัดผลการปฏิบัติงานแบบเดิมส่งผลให้พนักงานไม่เห็นด้วยที่จะนำระบบการจัดการแบบลีนและการผลิตตามแนวคิดของลีนมาใช้ เนื่องจากทำให้เพิ่มงานในการปฏิบัติงานของพนักงานเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังถูกกำหนดให้คำนึงถึง ประสิทธิภาพของการผลิตแต่ละครั้งตามคำสั่งซื้อ ปริมาณวัตถุดิบและส่วนประกอบในการผลิตอื่นๆ ที่ต้องใช้ ซึ่งเกิดผลกระทบในการวัดผลการปฏิบัติงาน เช่น ประสิทธิภาพของแรงงานในการผลิต การใช้ประโยชน์เครื่องจักร เป็นต้น

### ความหมายของการบัญชีแบบลีน

การบัญชีแบบลีนเป็นการทำบัญชีตามหลักแนวคิดของลีน ซึ่งเป็นส่วนของการบัญชีต้นทุน โดยการเปลี่ยนจากการบัญชีต้นทุนแบบเดิมเป็นแนวคิดของลีน เพื่อนำระบบบัญชีไปใช้กับระบบการจัดการและการผลิตตามแนวคิดของลีนอย่างถูกต้องและเหมาะสม

ในการทำการบัญชีแบบลีนนั้น ผู้อ่านต้องมีความเข้าใจแนวคิดแบบลีนก่อน และต้องปรับปรุงการปฏิบัติงานทางบัญชีในทันกับกระบวนการผลิต วิธีการทำบัญชีแบบลีนเช่นเดียวกับกระบวนการผลิตแบบลีน เป็นการปรับปรุงการใช้เครื่องมือทางการบัญชีต่างๆ ในบริษัท

ประเภท สภาพแวดล้อม ซึ่งจะมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องไปตามแต่ละรูปแบบของกิจการ นอกจากนี้ต้องทราบรายละเอียดของแต่ละส่วนงานเป็นส่วนๆ ของหน่วยงาน ไม่ใช่เฉพาะแต่หน่วยงานผลิตเท่านั้น จึงทำให้ฝ่ายบัญชีมีบทบาทอย่างมากในการจัดการกับข้อมูลด้านการเงินด้านการผลิต เพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ

การคำนวณต้นทุนมาตรฐานแบบเดิมอาจไม่เหมาะสมกับระบบการผลิตแบบลีน ซึ่งอาศัยการไหลของงานในกระบวนการผลิตตามความต้องการของลูกค้า ซึ่งการคำนวณต้นทุนการผลิตโดยใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานแบบเดิมที่ใช้ในการวัดผลนั้นมีข้อบกพร่อง 3 ประการ หากมีการนำระบบการผลิตแบบลีนมาใช้กับองค์กร คือ (1) ระยะเวลาในการออกรายงานซึ่งออกรายงานทุกๆ สิ้นเดือนนั้นช้าเกินไป (2) รูปแบบของรายงานเป็นรูปแบบรายงานทางการเงิน ซึ่งไม่เหมาะกับการนำไปใช้ เพื่อปรับปรุงในระดับย่อยการผลิต และ (3) รูปแบบรายงานค่อนข้างซับซ้อน เข้าใจยาก

### หลักการของการบัญชีแบบลีน

การบัญชีแบบลีนมีหลักการและวิสัยทัศน์ที่สำคัญ ดังนี้

(1) เพื่อที่จะช่วยให้เกิดความถูกต้อง ทันเวลา และเข้าใจในข้อมูลการดำเนินงานของระบบการผลิตแบบลีนที่

องค์กรนำมาใช้และเพื่อการตัดสินใจในเรื่องอื่นๆ ภาระเงินสด ความสามารถในการทำกำไร การเติบโตขององค์กร ความพึงพอใจของลูกค้า เป็นต้น

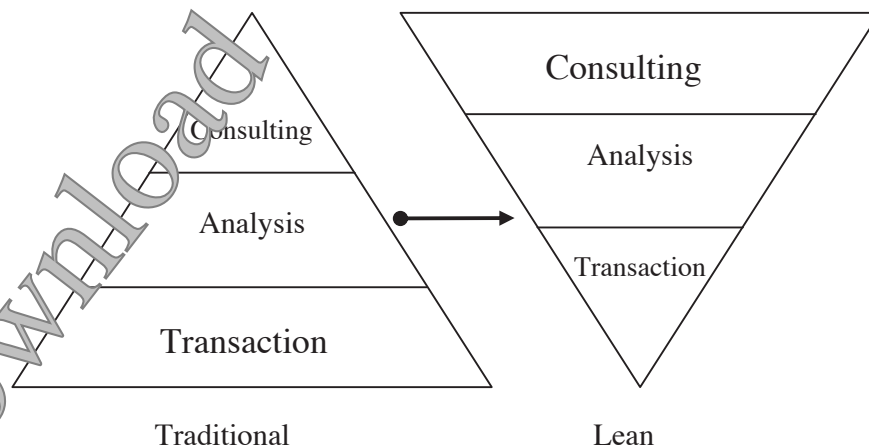
(2) การใช้เครื่องมือของแนวคิดแบบลีนมาช่วยในการสูญเสียขององค์กรจากการกระทำที่ไม่เกิดมูลค่าต่อสินค้าและบริการ ในขณะที่ยังคงควบคุมการดำเนินงานด้านการเงินอยู่

(3) สนับสนุนและผลักดันให้ระบบการผลิตแบบลีนและระบบการบัญชีแบบลีนเข้ามามีผลในการพัฒนาการปฏิบัติงานภายในองค์กร

หลักการ แนวปฏิบัติ และ เครื่องมือสำหรับการบัญชีแบบลีนสามารถสรุปเป็น หลักการสำคัญได้ 5 ประการ ดังนี้

### (1) ลีนและการบัญชีธุรกิจอย่างง่าย (Lean and Simple Business Accounting)

หรือเครื่องมือของลีนจะต้องสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในงานทางด้านบัญชี เพื่อลดการสูญเสียในการควบคุม และช่วยให้กระบวนการวัดมูลค่ามีประสิทธิภาพสูงสุด โดยเป้าหมายในการใช้ลีนมาประยุกต์ใช้กับงานบัญชีจะต้องช่วยขจัดความสูญเสียในกระบวนการปฏิบัติงานทางบัญชี การรายงานและวิธีการทางการบัญชีอื่นๆ ขององค์กรธุรกิจ โดยเครื่องมือที่ใช้ ได้แก่ แผนที่กระแสคุณค่า



รูปที่ 2 สามเหลี่ยมงานทางบัญชี (Accounting Work Triangles)

(ปัจจุบันและอนาคต ไคเซ็น (Kaizen) หรือการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องแบบลีน และแนวทางการปรับปรุงด้วยวงจรคุณภาพ PDCA (Plan-Do-Check-Act)

## (2) กระบวนการทางบัญชีช่วยสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงสู่ลีน (Accounting Processes that Support the Lean Transformation)

รายงานและวิธีการของบัญชีแบบลีนจะช่วยสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงสู่ลีน กล่าวคือ ข้อมูลดังกล่าวจะช่วยสนับสนุนการพัฒนากระบวนการทำงานอย่างต่อเนื่อง โดยรายงานทางการเงินและรายงานที่ไม่ใช่ทางการเงินจะช่วยสะท้อนมูลค่าทั้งหมดของกระแสคุณค่า ซึ่งแตกต่างจากการบัญชีแบบเดิมที่จะสะท้อนเฉพาะตัวผลิตภัณฑ์ โครงการหรือกระบวนการทำงานแยกออกจากกันการบัญชีแบบลีนจะเน้นการวัดมูลค่าและทำให้เข้าใจเกี่ยวกับการสร้างมูลค่าของลูกค้า รวมถึงการใช้ข้อมูลเพื่อพัฒนาความสัมพันธ์กับลูกค้า การออกแบบผลิตภัณฑ์ การกำหนดราคาสินค้า และการปรับปรุงระบบการผลิตแบบลีน

### (2.1) การวัดผลการปฏิบัติงานที่มองเห็นได้ (Visual Performance Measurement)

การวัดผลการปฏิบัติงานในระดับพื้นที่ปฏิบัติการและระดับกระแสคุณค่าช่วยในการควบคุมกระบวนการผลิตขององค์กร การวัดผลการปฏิบัติงานดังกล่าวจะช่วยลดการติดตามและควบคุมการปฏิบัติงานเชิงพื้นที่ปฏิบัติการลงได้ จึงเป็นการช่วยลดหรือขจัดความสูญเปล่าลงได้จากระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม

### (2.2) การพัฒนาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

การพัฒนาอย่างต่อเนื่องถูกกระตุ้นและติดตามโดยคณะกรรมการกระแสคุณค่า คณะกรรมการดังกล่าวจะใช้กระแสคุณค่า เพื่อปรับปรุงกระบวนการทำงาน การปรับปรุงด้วยวงจรคุณภาพ PDCA และติดตามขั้นตอนการทำงาน คณะกรรมการจะแสดงการวัดผลการปฏิบัติงานกระแสคุณค่าในรูปแบบต่างๆ เช่น แผนภูมิพาเรโต

(Pareto Chart) ซึ่งเป็นแผนภูมิที่ใช้สำหรับแสดงข้อหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น โดยเรียงลำดับปัญหาเหล่านั้นตามความถี่ที่พบจากมากไปหาน้อย และแสดงขนาดความถี่ที่น้อยด้วยกราฟแท่งควบคู่ไปกับการแสดงค่าสะสมของค่าความถี่ด้วยกราฟเส้น นอกจากนี้ คณะกรรมการยังมีการแสดงข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และการแสดงถึงแผนงานในอนาคตขององค์กร

### (2.3) ต้นทุนกระแสคุณค่า (Value Stream Costing)

การรายงานต้นทุนและความสำเร็จในการทำกำไรด้วยต้นทุนกระแสคุณค่า โดยต้นทุนกระแสคุณค่าจะทำการรวบรวมเป็นรายประเภท และต้นทุนดังกล่าวจะไม่นำค่าใช้จ่ายการผลิต (Overheads) มาคิดเป็นส่วนต้นทุน ข้อมูลทางการเงินนี้ จะมีความชัดเจนและเข้าใจง่ายสำหรับผู้ใช้ข้อมูลทุกคน นอกจากนี้ยังมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจและช่วยในการปรับปรุงกระบวนการทำงาน รายงานประจำสัปดาห์ดังกล่าวยังช่วยในการควบคุมและบริหารจัดการเกี่ยวกับต้นทุน เนื่องจากสามารถสอบถามโดยผู้บริหารกระแสคุณค่าได้ในขณะที่ข้อมูลยังเป็นปัจจุบัน

### (2.4) ต้นทุนเป้าหมาย (Target Costing)

ต้นทุนเป้าหมายเป็นต้นทุนระยะยาวโดยเป็นการประมาณการจำนวนสินค้าหรือบริการ ที่ทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ต้นทุนเป้าหมายถือเป็นเครื่องมือสำหรับสร้างมูลค่าให้แก่ลูกค้าและการสร้างมูลค่าขององค์กรธุรกิจ ต้นทุนเป้าหมายใช้สำหรับการวางแผนออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ให้มีปริมาณที่เหมาะสมและบรรลุเป้าหมายขององค์กร นอกจากต้นทุนเป้าหมายจะเกี่ยวข้องกับการวางแผนแล้ว ยังเกี่ยวข้องกับการบริหารในขั้นตอนการควบคุมด้วย เนื่องจากเมื่อมีต้นทุนเป้าหมาย ธุรกิจจะต้องควบคุมต้นทุนจริงตามต้นทุนเป้าหมาย ผลลัพธ์จากการใช้ต้นทุนเป้าหมายจะช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ลูกค้าและจะทำให้ต้นทุนของสินค้าหรือบริการเป็นไปตามความต้องการขององค์กร อีกทั้งยังทำให้องค์กรมีเสถียรภาพมากขึ้นทั้งในระยะสั้นและระยะยาว การปรับปรุงดังกล่าวมีผลรวมถึงการขยายตลาด

การออกแบบผลิตภัณฑ์ การดำเนินงาน การขนส่ง และการปฏิบัติงานธุรการภายในองค์กร

**(3) การสื่อสารข้อมูลที่ชัดเจนและทันเวลา (Clear and Timely Communication of Information)**

การบัญชีแบบลิ้นช่วยในการจัดทำรายงานทางการเงินที่เข้าใจได้ง่ายสำหรับทุกคนในองค์กร เนื่องจากข้อมูลที่นำเสนอในรายงานทางการเงินไม่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิดและความสับสนของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

**(3.1) การจัดการอย่างมองเห็นได้ (Visual Management)**

การจัดการอย่างมองเห็นได้ หมายถึง การกระตุ้นให้คนมีความคิด รับผิดชอบ และมีความคิดสร้างสรรค์ ที่ไม่ได้เกิดจากการบังคับ แต่เกิดจากการเปิดกว้างที่สนับสนุนให้เกิดการบริหารด้วยตนเอง จากความเชื่อที่ว่าหนทางอยู่รอดขององค์กรต้องอาศัยศักยภาพของพนักงาน การจัดการอย่างมองเห็นได้ ถือเป็นพื้นฐานที่สำคัญของการบริหารจัดการแบบลิ้น การบัญชีแบบลิ้นมีการนำเสนอการวัดมูลค่าทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน คะแนนกล่อง (Box Score) เป็นรูปแบบทั่วไปที่ใช้ในการบัญชีแบบลิ้น โดยการจัดทำเป็นบทสรุปกระแสคุณค่าจำนวนหนึ่งขึ้นสำหรับแสดงผลการปฏิบัติงาน และความสามารถในการใช้งาน

**(3.2) การตัดสินใจและคะแนนกล่อง (Decision-Making and Box Scores)**

การตัดสินใจประจำวันขององค์กรธุรกิจ รวมถึง การกำหนดราคา ความสามารถในการบริการ การซื้อ ขาย และอื่นๆ สามารถบรรลุเป้าหมายได้โดยการใช้ข้อมูลจากคะแนนกล่อง จึงไม่มีอะไรที่เป็นที่จะต้องกลับไปใช้ต้นทุนมาตรฐานในการตัดสินใจ การใช้ข้อมูลจากคะแนนกล่องมาช่วยในการตัดสินใจในการบริหารงานหรือกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานจะทำให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายขององค์กรตามที่ตั้งไว้

**(4) การวางแผนและการกำหนดงบประมาณจากมุมมองของลิ้น (Planning and Budgeting from a Lenses Perspective)**

การวางแผนของลิ้นเริ่มต้นจากการกระจายนโยบายแบบญี่ปุ่นที่เรียกว่า โฮชิน “Hoshin” และการวางแผนยอดขาย แนวทางการดำเนินงาน และการเงินประจำเดือน ซึ่งขั้นตอนดังกล่าวทั้งหมดถูกจัดเป็นแผนการเพื่อบรรลุตามเป้าหมายขององค์กร การวางแผนดังกล่าวใช้ข้อมูลระดับสายธารแห่งคุณค่าและการบัญชีแบบลิ้น

**(4.1) การกระจายนโยบายแบบญี่ปุ่น (Hoshin Policy Deployment)**

การกระจายนโยบายแบบญี่ปุ่น หรือ Hoshin เป็นระบบเพื่อมุ่งให้เกิดการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือผู้บริหาร โดยส่งเสริมและเชื่อมโยง ศักยภาพ ความสามารถขององค์กรให้เกิดสมรรถนะที่สูงขึ้นด้วยการกระจายนโยบายไปสู่การปฏิบัติ อย่างมีเอกภาพให้เกิดการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า และเกิดประโยชน์สูงสุด โดยอาศัยแนวความคิดด้านคุณภาพ และวงจรการพัฒนา PDCA ดังนั้น Hoshin จึงเป็นระบบการบริหารนโยบายที่จำแนกถึง ทิศทาง (Direction) เป้าหมาย (Target) และวิธีการ (Means) ไปพร้อมๆ กัน เน้นการทำงานร่วมกันของทรัพยากรทั้งหลาย ด้วยแนวคิดด้านคุณภาพ เพื่อบรรลุจุดมุ่งหมายสูงสุดอันหนึ่งอันเดียวกัน การกระจายนโยบายนั้นเกิดจากการเชื่อมโยงผู้บริหารระดับสูง (Top Management) ไปยังผู้บริหารระดับกลาง (Middle Management) และไปยังทีมปฏิบัติการ (Implementation Teams) กระบวนการของ Hoshin จึงเกี่ยวข้องกับแนวคิดที่สำคัญ 2 แนวคิด คือ (1) การบริหารข้ามสายงานถือว่าการประสานความแข็งแกร่งระหว่างสายงานให้สามารถทำงานร่วมกัน เพื่อที่จะบรรลุตามนโยบาย หรือวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร และ (2) แนวคิดการส่งลูก (Catch Ball) เป็นแนวคิดที่จะเสริมความสามารถในการบรรลุผลของ Hoshin เหมือนการเล่นเกมส์ลูกบอลที่จะต้องมีความเข้าใจระหว่างผู้รับและผู้ส่งจึงจะประสบความสำเร็จได้

#### (4.2) การวางแผนยอดขาย การดำเนินงานและการเงิน (Sales, Operations, and Financial Planning: SOFP)

SOFP จะมีการกำหนดขึ้นประจำทุกเดือนและครอบคลุมถึงแผนงานในระยะสั้นและระยะยาว กล่าวได้ว่า SOFP เป็นกระบวนการวางแผนที่มีแบบแผนและมีความถูกต้องแม่นยำ การประมาณการยอดขายทางการตลาด โดยการกำหนดจำนวนสินค้าและบริการที่คาดว่าจะขายออกไปตามกระแสคุณค่า การประมาณการกระบวนการปฏิบัติงานของบุคลากรโดยใช้กระแสคุณค่า ซึ่งมีการประมาณการล่วงหน้าเป็นรายเดือนจำนวน 12 เดือน และวิศวกรรมผลิตภัณฑ์จะเป็นการอธิบายข้อกำหนดของผลิตภัณฑ์สำหรับการนำไปใช้งานในกระบวนการผลิตถัดไป หรือผลิตภัณฑ์ที่ลูกค้าต้องการ การที่จะออกแบบผลิตภัณฑ์เพื่อให้เหมาะสมกับความต้องการของลูกค้าจะพิจารณาจากความสามารถของตัวผลิตภัณฑ์แต่ละอย่าง

การประชุมผู้บริหารเกี่ยวกับ SOFP จะเป็นการพิจารณาจากผู้บริหารในระดับสูง เช่น CEO รวมถึงการพัฒนาแผนการที่มีอยู่ บุคลากรทุกคนในองค์กรสามารถเข้าร่วมแผนการบรรลุเป้าหมายขององค์กรที่ต้องการ เพราะว่าการพัฒนาดังกล่าวต้องอาศัยความร่วมมือร่วมใจของทุกคน SOFP จึงเป็นสิ่งสำคัญของกระบวนการวางแผนขององค์กรที่ใช้แนวคิดลิ้น โดยมีกระบวนการวางแผนทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เช่น การเพิ่ม/ลดจำนวนพนักงาน ผลลัพธ์จากการวางแผนทางการเงินโดยใช้กระบวนการ SOFP จะช่วยปรับปรุงงบประมาณของแต่ละเดือน และจัดงบประมาณประจำปีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ซึ่งถือเป็นการช่วยประหยัดงบประมาณและใช้งบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

#### (4.3) ผลกระทบทางการเงินจากการพัฒนาลิ้น (Financial Impact of Lean Improvement)

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการพัฒนาลิ้น ภายในองค์กรจะมุ่งพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงมาสู่ลิ้นตั้งแต่ในระยะเริ่มต้น โดยการใช้แผนภาพสถานการณ์ในปัจจุบัน และกระแสคุณค่าที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การบัญชีแบบลิ้น

ช่วยให้เกิดความเข้าใจถึงกระแสคุณค่าที่ส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติงาน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และประโยชน์ ประโยชน์จากกระแสคุณค่า

#### (4.4) การวางแผนเงินทุน (Capital Planning)

การวางแผนเงินทุนตามวิธีการของลิ้นแตกต่างจากการคำนวณผลตอบแทนจากการลงทุนแบบเดิม โดยการวางแผนเงินทุน ในการตัดสินใจลงทุนในสินทรัพย์ตามแนวคิดของลิ้นจะยึดถือวิธีการที่เรียกว่า “3P: Production, Preparation, Process” คือ การผลิต การเตรียมการ และขั้นตอนการทำงาน ตามหลัก 3P จะต้องมีการพิจารณาว่าสิ่งที่ทำให้มีหลายแนวทาง โดยจะเน้นการคิดแบบคิดนอกกรอบ เพราะช่วยให้มีทางเลือกในการแก้ไขปัญหาที่เลือกมากขึ้น และยังช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการแก้ไขปัญหา 3P จะช่วยประเมินทางเลือกที่เลือกทางการเงิน ส่วนผลกระทบทางการเงินจะใช้เครื่องมือที่เรียกว่า “คะแนนกล่อง” ช่วยในการตัดสินใจ

#### (5) การควบคุมภายในทางการบัญชีที่ดี (Strengthen Internal Accounting Controls)

การควบคุมทางการบัญชีถือเป็นสิ่งสำคัญ และจำเป็นสำหรับการบัญชีแบบลิ้น ความสำคัญดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีขององค์กรเข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการของการบัญชีแบบลิ้น เครื่องมือที่สำคัญที่ช่วยสร้างความมั่นใจถึงการเปลี่ยนแปลงของการบัญชีแบบลิ้นมีชื่อเรียกว่า “เมทริกซ์การขจัดรายการ” (Transaction Elimination Matrix) ซึ่งจะช่วยกำหนดวิธีการของลิ้น

Sarbanes Oxley Act (SOX) เป็นกฎหมายที่จะช่วยเพิ่มโอกาสที่จะสอดส่องดูแลระบบการควบคุมภายในขององค์กร เพื่อประเมินความเสี่ยงต่างๆที่จะเกิดปัญหาหรือการทุจริตขึ้นภายในองค์กร โดยมุ่งเน้นที่จะลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรโดยรวม โดย SOX จะครอบคลุมถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารและคณะกรรมการบริษัท ในการจัดระบบการควบคุมภายใน ตรวจสอบ และติดตามความมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน นอกจากนี้ยังครอบคลุมถึงความรับผิดชอบของ



การบัญชีแบบสินเน้นถึงเป้าหมายของธุรกิจในระยะยาวในการประยุกต์ใช้สิน การวัดผลการดำเนินงานของสิน จะมุ่งเน้นการพัฒนาอย่างต่อเนื่องในทุกระดับภายในองค์กร ซึ่งผลจากการกระทำดังกล่าว จะช่วยให้บริษัทมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงแค่เน้นการลดลงของต้นทุนในระยะสั้นเท่านั้น



ผู้สอบบัญชีต่อระบบการควบคุมภายในขององค์กรที่ทำการตรวจสอบด้วย ดังนั้น องค์กรที่ใช้การบัญชีแบบสินอาจยึดตามกฎหมายดังกล่าว เพื่อช่วยในการควบคุมภายในขององค์กร

การควบคุมทางการเงินที่สำคัญ คือ การประเมินสินค้างเหลือ ระบบการผลิตแบบสินจะเน้นการตัดสินใจสินค้างเหลือขององค์กรลง เนื่องจากสินค้างเหลือตามแนวคิดสินไม่ใช่สินทรัพย์ แต่อาจเป็นต้นทุนหรือความสูญเปล่า การบัญชีแบบสินประกอบกับวิธีการในการที่จะบริหารจัดการเกี่ยวกับสินค้างเหลือขององค์กรให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด

### การบัญชีแบบสินสำหรับการตัดสินใจ

ระบบการผลิตแบบสิน (Lean Manufacturing) เป็นปรัชญา แนวคิด และวิธีการของระบบการผลิตที่ได้รับการยอมรับจากทั่วโลกว่าเป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการผลิตเพื่อความเป็นเลิศ ระบบการผลิตแบบสินให้ความสำคัญกับการขจัดความสูญเสียนิกระบวนการผลิต โดยการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง วัตถุประสงค์และเป้าหมายของการผลิตแบบสิน คือ การทำให้องค์กรอยู่รอด และเติบโตอย่างยั่งยืน ในทุกสภาพแวดล้อมของการแข่งขัน โดยการลดต้นทุน เพิ่มผลิตภาพ (Productivity) และสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้าทั้งในด้านคุณภาพ ราคา และการส่งมอบ

การพัฒนาการผลิตแบบสิน ต้องดำเนินการในเชิงกลยุทธ์ และทำอย่างเป็นระบบ ปัจจัยความสำเร็จจึงอยู่ที่บุคคลากรในองค์กร ในขณะที่หัวใจสำคัญในการขับเคลื่อนผลิตภัณฑ์และกำหนดทิศทางอยู่ที่ผู้บริหารระดับสูง ซึ่งต้องเข้าใจถึงปัญหา อุปสรรคและประโยชน์ที่จะได้รับการดำเนินการพัฒนาระบบการผลิตแบบสินในองค์กร

เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของความซับซ้อนในการคิดต้นทุน ซึ่งมีผลกระทบต่อข้อมูลทางบัญชีทั้งในด้านการผลิตและการบริการ การบัญชีแบบสินจะช่วยให้การจัดทำข้อมูลที่จำเป็นให้ง่ายขึ้น เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนด

Download จาก



กลยุทธ์ ดังนั้น หากองค์กรทำการผลิตโดยใช้ระบบการผลิตแบบลีน การวัดผลอาจแบ่งได้เป็น 3 ระดับ ดังนี้

(1) การวัดผลการผลิตในหน่วยย่อยของการผลิต : การวัดผลในระดับนี้จะเน้นให้ผู้ปฏิบัติงานประจำวันดีขึ้น

(2) การวัดผลจากกระแสคุณค่า : การวัดผลระดับนี้จะเน้นการกระตุ้นการปรับปรุงและพัฒนากระแสคุณค่าอย่างต่อเนื่องและเป็นระบบ

(3) การวัดผลระดับบริษัท หรือ โรงงาน : การวัดผลระดับนี้จะช่วยให้ผู้บริหารระดับการจัดการเห็นถึงการบรรลุเป้าหมายที่องค์กรตั้งไว้ว่าสามารถบรรลุเป้าหมายได้หรือไม่

### ประโยชน์ของการบัญชีแบบลีน

(1) การบัญชีแบบลีนช่วยเพิ่มยอดขาย เนื่องจากการบัญชีแบบลีนให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ถ้าบริษัทใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานในการตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไร การซื้อ/ขาย การลงทุน และการเสนอผลิตภัณฑ์ใหม่จะทำให้บริษัทมีการตัดสินใจที่ผิดพลาด บริษัทที่ใช้ระบบลีนจะต้องใช้เครื่องมือที่ก่อให้เกิดคุณค่าต่อบริษัท เช่น ต้นทุนกระแสคุณค่า (Value Stream Costing) ระบบการตัดสินใจแบบลีน (Lean Decision-making)

(2) แสดงผลกระทบทางการเงินอย่างชัดเจนจากการประยุกต์ใช้ระบบลีน บางธุรกิจยังคงใช้วิธีการประหยัดต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Cost-saving Model) ในการประเมินผลการดำเนินงานจากกรประยุกต์ใช้ระบบลีนและบางธุรกิจจะมุ่งเน้นการวัดผลของต้นทุนระยะสั้นจากการเปลี่ยนแปลงของสิน ซึ่งธุรกิจดังกล่าวมักประสบกับปัญหา ผลกระทบทางการเงินจากการประยุกต์ใช้ระบบลีนจะช่วยเพิ่มความสามารของบริษัทในการตัดสินใจทางธุรกิจ เช่น การลดจำนวนพนักงานลง การเพิ่มยอดขายและการเติบโตทางธุรกิจ

(3) การบัญชีแบบลีนช่วยให้ประหยัดเงินและช่วยลดต้นทุน ตัวอย่างเช่น การใช้ต้นทุนกระแสคุณค่า (Value

Stream Costing) และงบการเงินอย่างง่าย (Plain Financial Statements) ในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งจะช่วยลดงานในการจัดทำรายงานทางการเงิน รวมถึงยังช่วยลดปริมาณงานของผู้ใช้รายงานทางการเงินด้วย

(4) การบัญชีแบบลีนเน้นถึงเป้าหมายของธุรกิจในระยะยาวในการประยุกต์ใช้ลีน การวัดผลที่ดำเนินการของลีนจะมุ่งเน้นการพัฒนาอย่างต่อเนื่องในทุกระดับภายในองค์กร ซึ่งผลจากการกระทำดังกล่าวจะช่วยให้บริษัทมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงแค่เน้นการลดลงของต้นทุนในระยะสั้นเท่านั้น

### บรรณานุกรม

เกียรติชจร โยธาทนสิน. ระบบการผลิตแบบลีน-การจัดการกระบวนการที่เป็นเลิศ. [http://www.thaieei.com/seo/download/thaieei/lean/lean\\_production.pdf](http://www.thaieei.com/seo/download/thaieei/lean/lean_production.pdf) (วันที่ดูข้อมูล: 13 มิถุนายน 2551).

โกศล ธีลธรรม. (2547). เพิ่มศักยภาพการแข่งขันด้วยแนวคิดลีน. กรุงเทพมหานคร: ซีเอ็ดยูเคชั่น.

Lawrence, P. and Grasso, DBA. (2005). Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management?. Management accounting quarterly fall 2005, 7(1), 12-27.

Maskell, B.H. (2004). What is lean accounting?. Available on Internet [http://www.maskell.com/lean\\_accounting/subpages/lean\\_accounting/components/What\\_is\\_Lean\\_Accounting.pdf](http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/components/What_is_Lean_Accounting.pdf), (Date of Access: 6 July 2008).

Maskell, B.H., and Baggaley, B.L. (2006). Lean Accounting: What's It All About?. Available on Internet <http://www.leanaccountingsummit.com>, (Date of Access: 6 July 2008).

Stenzel, J. (2007). Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration. New Jersey: John Wiley & Sons.