

## การผลิตแบบลีน: ผลกระทบต่อการบัญชี

ดนูชา คุณพนิชกิจ\*

### บทคัดย่อ

การผลิตแบบลีนอยู่บนแนวคิดของลีน ซึ่งมีวัตถุประสงค์สำคัญสองประการ คือ การกำจัดความสูญเปล่า และการสร้างคุณค่าให้แก่ลูกค้าในมุมมองของลูกค้าเอง การบัญชีสำหรับองค์กรที่ประยุกต์การผลิตแบบลีนจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนไปด้วยเพื่อรองรับและสนับสนุนให้การเปลี่ยนผ่านองค์กรเข้าสู่การผลิตแบบลีนประสบความสำเร็จ ตลอดจนให้ข้อมูลเพื่อ

การบริหารที่เป็นประโยชน์และสอดคล้องกับการผลิตแบบลีน การบัญชีลีนจะมีการวิเคราะห์และการรายงานผลการปฏิบัติงานของสายธารคุณค่า โดยมีรายงานที่สำคัญสองรายงาน คือ รายงานสายธารคุณค่า หรืองบกำไรขาดทุนของสายธารคุณค่า และรายงาน “Box Scorecard” ของสายธารคุณค่า



**คำสำคัญ :** การผลิตแบบลีน การบัญชีลีน สายธารคุณค่า

\* รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## Abstract

Lean manufacturing is based on lean concept which has the objectives of waste elimination and customers' perspective value creation. Accounting for organizations applying lean manufacturing has to change its role to support and enhance the successful of lean manufacturing application. Also, accounting

has to provide useful information and be incongruence with lean manufacturing concept. Lean accounting analyzes and evaluates the performance of value streams. Two important reports are Value Stream Report or Value Stream Income Statement and Box Scorecard Report.

**Keywords :** Lean Manufacturing, Lean Accounting, Value Stream



บทความนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำเสนอผลกระทบของแนวคิดการบริหารองค์กรภายใต้แนวคิดลีน (Lean Concept) ที่มีต่อการบัญชี โดยเฉพาะแนวคิดลีนเฉพาะในมิติของการผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) เท่านั้น ซึ่งเป็นมิติที่มีผลกระทบต่อการบัญชีมากที่สุด ประกอบกับแนวคิดลีนนี้เริ่มต้นประยุกต์เป็นรูปธรรมในภาคอุตสาหกรรมโดยเน้นในส่วนของการบริหารการผลิตเป็นหลักก่อน แต่ทั้งนี้มิได้เป็นข้อจำกัดของแนวคิดลีนแต่ประการใด เพราะแนวคิดลีนสามารถประยุกต์ได้กับทุกประเภทขององค์กร และที่สำคัญคือสามารถประยุกต์ได้กับทุกหน้าที่งานเพื่อให้บรรลุการเป็นองค์กรลีน (Lean Enterprise) โดยสมบูรณ์

## การผลิตแบบลีน

ลีนเป็นแนวคิดการบริหารองค์กรที่เปรียบเสมือนยุทธศาสตร์หนึ่งทางการบริหารที่องค์กรเลือกใช้ โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะลดความสูญเปล่า (Waste) ในทุกขั้นตอนและทุกกระบวนการทำงาน และมุ่งเพิ่มคุณค่าสูงสุดให้แก่ลูกค้า (Maximize Customer Value) โดยอยู่บนพื้นฐานของการพัฒนาองค์กรอย่างต่อเนื่อง

การผลิตแบบลีนอยู่บนหลักการที่สำคัญ 5 ประการของแนวคิดลีน ได้แก่

**1. การระบุคุณค่า (Value) ของผลิตภัณฑ์ในมุมมองลูกค้า** การออกแบบผลิตภัณฑ์ซึ่งครอบคลุมถึงลักษณะหน้าที่งานและรายละเอียดเฉพาะของผลิตภัณฑ์นั้นๆ ต้องคำนึงถึงการสร้างคุณค่าให้แก่ลูกค้าที่เป็นกลุ่มเป้าหมายในมุมมองของลูกค้าเอง มิใช่ในมุมมองขององค์กร ทั้งนี้ เพื่อให้ลูกค้าพึงพอใจที่จะ

ซื้อผลิตภัณฑ์โดยไม่เกิดความรู้สึกว่ามีการจ่ายเงินเพิ่มสำหรับส่วนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ ด้วยเหตุนี้ การเพิ่มลักษณะหน้าที่งานหรือรายละเอียดเฉพาะของผลิตภัณฑ์ที่มากเกินไปจนจำเป็นสำหรับกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย จะทำให้เกิดความสูญเปล่าแก่องค์กรทั้งในส่วนของเวลาและการใช้ทรัพยากรที่มี รวมทั้งไม่ก่อให้เกิดคุณค่าเพิ่มในมุมมองของลูกค้าแต่อย่างใด

## 2. การระบุสายธารคุณค่า (Value Stream)

สายธารคุณค่าประกอบด้วยกิจกรรมทั้งหมดนับจากกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมเริ่มต้นของการก่อให้เกิดการผลิต เช่น กิจกรรมการรับคำสั่งซื้อจากลูกค้า ไปสู่กิจกรรมที่เป็นกิจกรรมสุดท้าย เช่น กิจกรรมการส่งมอบผลิตภัณฑ์ นั้น ให้ถึงมือลูกค้าที่มีคำสั่งซื้อ กิจกรรมตลอดสายธารคุณค่าหนึ่งๆ นั้น ประกอบด้วยกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าและ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าในมุมมองของลูกค้า กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าจัดเป็นส่วนสูญเปล่าของสายธารคุณค่า นั้นๆ ซึ่งองค์กรจะต้องหาทางลดการกระทำกิจกรรมเหล่านี้ ตัวอย่างของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า เช่น การรอคอย การผลิตซ้ำ เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด การเคลื่อนย้าย และการมีของคงเหลือมากเกินไปจนจำเป็น เป็นต้น

การระบุสายธารคุณค่ากระทำได้สำหรับผลิตภัณฑ์ทุกชนิดขององค์กร แต่ในทางปฏิบัติผลิตภัณฑ์ต่างๆ จะผ่านกิจกรรมที่คล้ายๆ กันเป็นกลุ่ม การระบุสายธารคุณค่าจึงกระทำสำหรับกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Product Families) ซึ่งจะเอื้อต่อการจัดรูปแบบการผลิตในลักษณะ “Cellular Manufacturing” ตามแนวคิดลีนต่อไป ตัวอย่างการระบุสายธารคุณค่าตามกลุ่มผลิตภัณฑ์ โดยอาศัยแมทริกซ์แสดงตามรูปที่ 1

**รูปที่ 1** การระบุสายธารคุณค่าตามกลุ่มผลิตภัณฑ์

	Production Steps									
	Product Codes	Order Entry	Scheduling	Molding	Machining	Outside Processing	Assembly	Inspection	Packaging Shipping	Invoicing
Product Families	101	×	×	×		×	×	×	×	×
	201	×	×	×		×	×	×	×	×
	402	×	×	×		×	×	×	×	×
	102		×		×			×	×	
	302		×		×			×	×	

จากรูปที่ 1 เมื่อระบุสายธารคุณค่าตามกลุ่มผลิตภัณฑ์แล้วจะปรากฏสายธารคุณค่า 2 สายธารคุณค่าด้วยกัน สายธารคุณค่าแรกเป็นสายธารคุณค่าของกลุ่มผลิตภัณฑ์ที่ประกอบด้วยผลิตภัณฑ์รหัส 101, 201 และ 402 ส่วนสายธารคุณค่าที่สองเป็นสายธารคุณค่าของกลุ่มผลิตภัณฑ์ที่ประกอบด้วยผลิตภัณฑ์รหัส 102 และ 302

เมื่อระบุสายธารคุณค่าแล้ว องค์กรจะจัดทรัพยากร (Resources) ลงเพื่อดำเนินกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละสายธารคุณค่านั้น ทั้งนี้ การผลิตแบบลีนจะให้ความสำคัญกับการบริหารกำลังการผลิตของทรัพยากร (Capacity Management) มีการวิเคราะห์ความมีประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากร และติดตามการมีทรัพยากรส่วนเกินเพื่อลดทรัพยากรให้เหลือเท่าที่จำเป็น ในแต่ละสายธารคุณค้ายังมีการใช้เทคนิค “Value Stream Mapping” โดยมีการระบุเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมของสายธารคุณค่านั้นๆ เพื่อขับเคลื่อนผลิตภัณฑ์นับจากกิจกรรมที่เป็นจุดเริ่มต้นของสายธารคุณค่าผ่านกิจกรรมต่างๆ ของสายธารคุณค่าไปจนถึงกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมสุดท้าย ทั้งนี้ มีวัตถุประสงค์ที่

จะลด “Cycle Time” เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าให้เร็วที่สุดนั่นเอง

**3. การทำให้กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง (Value Flow)** การผลิตแบบดั้งเดิมจัดกระบวนการผลิตตามหน้าที่งาน เช่น ตามประเภทเครื่องจักรที่ใช้ หรือตามขั้นตอนการผลิต การผลิตจะเน้น “Mass Production” และมีลักษณะเป็น “Batch” โดยมุ่งเน้นการผลิตที่ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยต่ำสุด การผลิตลักษณะนี้นำมาซึ่งการกระทำกิจกรรมไม่เพิ่มคุณค่าในระหว่างการผลิต เช่น การรอคอย การเคลื่อนย้าย และการปรับระบบในกรณีที่มีผลิตภัณฑ์มีลักษณะการผลิตแตกต่างกัน เป็นต้น สำหรับการผลิตแบบลีนนั้นเน้นการผลิตในลักษณะ “Cellular Manufacturing” ซึ่งเป็นผลมาจากกระบวนการระบุสายธารคุณค่าในข้อ 2 ในแต่ละสายธารคุณค่าประกอบด้วยผลิตภัณฑ์ที่ผ่านกระบวนการผลิตในลักษณะที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน กลุ่มผลิตภัณฑ์เหล่านี้จะผลิตใน “Cell” เดียวกัน โดยมีการจัดวางเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตที่ต้องใช้ในกระบวนการผลิตให้อยู่ใกล้กันและครบวงจรอย่างเบ็ดเสร็จ การผลิตลักษณะนี้

เน้นการผลิตแบบต่อเนื่อง ผลิตจำนวนน้อย และสามารถผลิตผลิตภัณฑ์ได้หลากหลายภายใต้การใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตที่มีลักษณะเป็นมาตรฐานเดียวกันหรือปรับระบบได้โดยง่าย จึงลดเวลาในการทำกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าในระหว่างการผลิตลง อย่างไรก็ตาม องค์กรต้องมั่นใจว่าเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตมีความพร้อมต่อการทำงานโดยไม่หยุดชะงักด้วยเพื่อไม่ให้เกิดความสูญเปล่าที่เกิดจากการหยุดการผลิต “Preventive Maintenance” จึงเป็นหัวใจสำคัญของการผลิตแบบลีน

**4. การผลิตภายใต้ระบบดึงโดยอุปสงค์ของลูกค้า (Demand Pull System)** การผลิตแบบลีนเป็นระบบการผลิตที่เรียกว่า “Demand Pull System” นั่นคือ การผลิตจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้าเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากระบบการผลิตแบบดั้งเดิมที่เป็นระบบ “Push System” โดยการผลิตเป็นไปตามการพยากรณ์หรือแผนการขายขององค์กร การผลิตแบบลีนจึงสอดคล้องกับระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี (Just-in-Time Manufacturing) องค์กรต้องสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าและผู้จัดส่งวัตถุดิบในระดับหนึ่ง โดยเฉพาะความสัมพันธ์กับผู้จัดส่งวัตถุดิบมีความจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อที่จะดำเนินการจัดซื้อในลักษณะทันเวลาพอดี (Just-in-Time Purchasing) ได้

การเลือกผู้จัดส่งวัตถุดิบจะไม่คำนึงถึงราคาแต่เพียงอย่างเดียว แต่จะคำนึงถึงคุณภาพของวัตถุดิบและความสามารถในการส่งมอบวัตถุดิบได้ทันเวลาตามความต้องการเป็นหลัก โดยปกติองค์กรจะมีการทำสัญญาระยะยาวกับผู้จัดส่งวัตถุดิบที่ผ่านการคัดเลือกแล้วเพื่อช่วยลดความไม่แน่นอนตลอดจนการต่อรองในด้านราคา

**5. การมุ่งสู่การผลิตที่มีความสมบูรณ์แบบ (Perfection)** องค์กรที่ใช้การผลิตแบบลีนจะมีการพัฒนาองค์กรอย่างต่อเนื่องเพื่อมุ่งสู่การผลิตที่มีความสมบูรณ์แบบโดยมีเป้าหมายที่สำคัญ ได้แก่ เวลาในการติดตั้งและปรับระบบเป็นศูนย์ จำนวนของเสียเป็นศูนย์ อัตราการผลิตของแต่ละ “Cell” การผลิตเพิ่มขึ้น ต้นทุนการผลิตลดต่ำสุด และคุณค่าที่ให้แก่ลูกค้าเพิ่มสูงสุด ซึ่งเป้าหมายทั้งหมดนี้จะบรรลุได้จากการกำจัดความสูญเปล่า การเพิ่ม “Productivity” ในการใช้ทรัพยากร การใช้ระบบควบคุมคุณภาพโดยรวม (Total Quality Control) การมุ่งลดของคงคลัง และการระบุและกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าในสายธารคุณค่า

จะเห็นได้ว่าการผลิตแบบลีนเป็นการผลิตที่ผสมผสานเทคนิคการผลิตร่วมสมัยหลายๆ เทคนิคไว้ด้วยกันอย่างเป็นรูปธรรม ที่เห็นได้ชัดเจน คือ การผลิตแบบลีนอยู่บนพื้นฐานของระบบการผลิตแบบทันเวลาพอดี ซึ่งต้องใช้ “Kanban System”<sup>1</sup> ประกอบด้วย

## ลีนกับการบัญชี

แนวคิดลีนส่งผลกระทบต่อการบัญชีในสองมิติ มิติแรก คือ มิติของการประยุกต์แนวคิดลีนในฝ่ายบัญชีเอง ซึ่งเกิดขึ้นในกรณีที่ต้องการเป็นองค์กรลีนที่สมบูรณ์ ทุกส่วนงานจึงต้องประยุกต์แนวคิดลีนไปพร้อมกันทั้งหมด ไม่ใช่เฉพาะส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิต หรือส่วนงานที่เป็นงานดำเนินการหลักขององค์กรเท่านั้น ฝ่ายบัญชีจึงต้องนำแนวคิดลีนมาประยุกต์เพื่อลดความสูญเปล่าในหน้าที่งานบัญชีด้วย มิติที่สอง นอกเหนือขอบเขตของบทความนี้ ส่วนมิติที่สอง คือ มิติของการปรับเปลี่ยนการนำเสนอข้อมูลให้แก่ฝ่าย

<sup>1</sup> “Kanban System” หมายถึง ระบบสารสนเทศที่ใช้ในการควบคุมการผลิตภายใต้ระบบดึงโดยอุปสงค์ของลูกค้าโดยอาศัย “Cards” หรือ “Markers” เพื่อให้แน่ใจว่ามีชิ้นส่วนหรือวัตถุดิบในจำนวนที่จำเป็นในเวลาที่ต้องการใช้ในการผลิตเท่านั้น

บริหารในกรณีที่ต้องการประยุกต์การผลิตแบบลีน ซึ่ง มิตินี้จะอธิบายเป็นสาระหลักของบทความนี้

หลักการ 5 ประการของการผลิตแบบลีนส่งผลกระทบต่อการบัญชีบริหารในหลายมิติ ซึ่งเป็น ประเด็นให้การบัญชีบริหารต้องมีการปรับรูปแบบเข้าสู่ การบัญชีลีน (Lean Accounting) เพื่อรองรับการที่ องค์กรประยุกต์การผลิตแบบลีนโดยสรุปได้ดังนี้

**1. การบัญชีลีนไม่ใช่ระบบต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costing System) และการวิเคราะห์ผล ต่างต้นทุนมาตรฐาน** เนื่องจากจะเป็นกลไกที่ทำให้ องค์กรผลิตผลิตภัณฑ์มากขึ้นความจำเป็นเพื่อลดต้นทุน การผลิตต่อหน่วยให้ต่ำโดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เต็ม กำลังการผลิต อันเป็นการขัดต่อ “Demand Pull System” ตามแนวคิดลีน

**2. การบัญชีลีนให้ความสำคัญกับการนำเสนอ ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความแม่นยำ** ซึ่งจะช่วยให้การพัฒนาองค์กรเป็นไปอย่างต่อเนื่องและถูกทาง กระบวนการผลิตแบบลีนมีการออกแบบกระบวนการ ผลิตให้ต้นทุนการผลิตสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ ได้โดยง่าย (Direct Tracing) และหลีกเลี่ยงการปันส่วน ต้นทุนอยู่แล้ว ซึ่งจะเห็นได้จากกระบวนการระบาย ราคาค่าเพื่อจัดผลิตภัณฑ์ที่ผ่านกระบวนการผลิตที่เหมือน หรือคล้ายกันไว้ด้วยกัน และมีการจัดกระบวนการผลิต ในลักษณะ “Cellular Manufacturing” ในแต่ละ สายธารคุณค่าควรมีการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) ร่วมด้วย เพื่อให้การ คำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ในแต่ละสายธารคุณค่ามี ความแม่นยำมากขึ้น

**3. การบัญชีลีนให้ข้อมูลที่ช่วยการลดความ สูญเปล่าในกระบวนการผลิตและให้ข้อมูลที่ช่วย การบริหารกำลังการผลิตของทรัพยากร** ในส่วนของ กำลังการผลิตนั้นจะใช้กระทำกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า และลดการใช้กำลังการผลิตกระทำกิจกรรมที่ไม่เพิ่ม คุณค่าลง สำหรับกำลังการผลิตส่วนเกินจะถือเป็น ความสูญเปล่าอย่างหนึ่งด้วย หากมิได้มีแผนจะใช้ กำลังการผลิตสำหรับกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าต่อไปแล้ว องค์กรจะต้องลดกำลังการผลิตส่วนเกินนี้ลง การบริหาร ฐานกิจกรรม (Activity-Based Management) จะเป็น กลไกสำคัญในการวิเคราะห์และให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์ แก่องค์กรในการลดความสูญเปล่าและการบริหาร กำลังการผลิตในกระบวนการผลิตของทรัพยากรได้เป็น อย่างดี

**4. การบัญชีลีนให้ความสำคัญกับระบบต้นทุน เป้าหมาย (Target Costing System)** ซึ่งจะช่วยใน การวิเคราะห์ความต้องการของกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย และการกำหนดราคาที่แข่งขันได้โดยได้กำไรตามต้องการ กระบวนการ “Value Engineering”<sup>2</sup> ของต้นทุน เป้าหมายจะช่วยลดความสูญเปล่าและก่อให้เกิดการ พัฒนากระบวนการผลิตอย่างต่อเนื่อง นำมาซึ่งการ ลดต้นทุนเข้าสู่ต้นทุนเป้าหมายต่อไป ต้นทุนเป้าหมาย จะมีกาวิเคราะห์และระบุให้สำหรับแต่ละสายธารคุณค่า ในกระบวนการผลิตแบบลีน

**5. จากกาที่สายธารคุณค่ามีความสำคัญมาก ภายใต้อการผลิตแบบลีน และมีการบริหารในมิติของ สายธารคุณค่านี้ การบัญชีลีนจึงต้องมีการรายงานและ ประเมินผลการปฏิบัติงานในมิติของสายธารคุณค่า ด้วย** โดยมีการออกรายงานที่สำคัญสองรูปแบบ ได้แก่

<sup>2</sup> “Value Engineering” หมายถึง การประเมินทุกองค์ประกอบของหน้าที่งานทางธุรกิจที่มีความเชื่อมโยงกันเป็นลำดับขั้นในการ สร้างคุณค่า การประเมินนี้จะทำเป็นระบบโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหาวิธีการลดต้นทุนที่ยังคงไว้ซึ่งความต้องการของกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย

1) รายงานสายธารคุณค่า (Value Stream Report) ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนของสายธารคุณค่า และอัตรากำไรของสายธารคุณค่าต่อค่าขาย (Return on Sales หรือ ROS) ค่าใช้จ่ายอื่นใดที่เกิดขึ้นนอกสายธารคุณค่าจะรายงานแยกต่างหากในลักษณะของค่าใช้จ่ายสนับสนุน (Sustaining Expenses) และจัดทำงบกำไรขาดทุนภาพรวมของฝ่าย/แผนก/องค์กร ดังแสดงตัวอย่างในรูปที่ 2 โดยสมมติว่าฝ่าย XYZ ขององค์กรหนึ่งมีสองสายธารคุณค่าตามกลุ่มผลิตภัณฑ์ ได้แก่ สายธารคุณค่า A และสายธารคุณค่า B

2) รายงาน “Box Scorecard” (Box Scorecard Report) ของสายธารคุณค่า รายงาน “Box Scorecard” นี้เป็นการประเมินผลสายธารคุณค่าใน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการดำเนินงาน (Operational Perspective) ซึ่งส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน ด้านกำลังการผลิตของทรัพยากร (Resource Capacity Perspective) และด้านการเงิน (Financial Perspective) ข้อมูลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในรายงานสายธารคุณค่าในข้อ 1) จะนำมาแสดงเป็นส่วนหนึ่งของมิติด้านการเงินในรายงาน “Box Scorecard” นี้ ตัวอย่างของรายงาน “Box Scorecard” ของสายธารคุณค่าหนึ่งๆ แสดงในรูปที่ 3 สำหรับตัวชี้วัดในการดำเนินงานขององค์กรสามารถระบุได้ตามที่เห็นควร แต่ต้องสะท้อนปัจจัยแห่งความสำเร็จของการผลิตแบบสิ้นหรือแนวคิดสิ้นเป็นสำคัญ

ในทำนองเดียวกับการผลิตแบบสิ้นที่มีการผสมผสานเทคนิคการผลิตร่วมสมัยต่างๆ ไว้ด้วยกัน การบัญชีสิ้นก็มีการนำเทคนิคทางการบัญชีบริหาร

ร่วมสมัยหลายๆ เทคนิคมาประยุกต์ด้วยเช่นกัน แนวคิดของรายงาน “Box Scorecard” คล้ายคลึงกับแนวคิดของ “Balanced Scorecard” ที่นักบัญชีคุ้นเคย เพียงแต่รายงาน “Box Scorecard” จะใช้ประเมินความสำเร็จขององค์กรที่ประยุกต์ศาสตร์การบริหารองค์กรตามแนวคิดสิ้น และที่สำคัญ คือ นักบัญชีพึงตระหนักว่าไม่ใช่เทคนิคทางการบัญชีบริหารทุกประเภทจะนำมาใช้ในองค์กรที่ประยุกต์แนวคิดสิ้น ดังได้กล่าวแล้วในเรื่องระบบต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งเป็นข้อจำกัดให้องค์กรไม่สามารถพัฒนาไปสู่การผลิตตามแนวคิดสิ้นหรือเป็นองค์กรสิ้นได้ ด้วยเหตุที่ว่าตัววัดความสำเร็จขององค์กรตามเทคนิคทางการบัญชีบริหารนั้นขัดกับการบริหารองค์กรตามแนวคิดสิ้นนั่นเอง

## Unสรุป

การผลิตแบบสิ้นซึ่งอยู่บนพื้นฐานของแนวคิดสิ้น มีจุดประสงค์สำคัญสองประการ คือ การกำจัดความสูญเปล่าและการสร้างคุณค่าให้แก่ลูกค้าในมุมมองของลูกค้าเอง ในขณะที่องค์กรปรับตัวเข้าสู่การผลิตแบบสิ้น การบัญชีจะต้องมีการปรับเปลี่ยนไปด้วยเช่นกัน เพื่อสนับสนุนและกระตุ้นให้การเปลี่ยนผ่านองค์กรเข้าสู่การผลิตแบบสิ้นสัมฤทธิ์ผล และสามารถประเมินความสำเร็จขององค์กรภายใต้แนวคิดสิ้นได้ ประเด็นใหญ่ที่เป็นหลักของการบัญชีสิ้น คือ การวิเคราะห์และการรายงานผลการปฏิบัติงานในมิติของสายธารคุณค่า โดยต้องมีการวิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารสายธารคุณค่าให้มีประสิทธิภาพตามแนวคิดสิ้น ด้วยเหตุนี้ แนวคิดสิ้นและการบัญชีสิ้นจึงเป็นเรื่องท้าทายสำหรับนักบัญชีที่จะศึกษาติดตามเพื่อความ เป็น “นักบัญชีร่วมสมัย” ต่อไป

## รูปที่ 2 รูปแบบ Value Stream Report ของฝ่าย XYZ

Devision XYZ : Profit and Loss Statement

	Value Stream A	Value Stream B	Sustaining Expenses	Total
Revenues	xxx	xxx		xxx
Material Costs	(xx)	(xx)		(xx)
Conversion Costs	(xx)	(xx)		(xx)
Value Stream Profit	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>		xxx
Value Stream ROS	<u>%</u>	<u>%</u>		
Employee Costs			(xx)	(xx)
Other Expenses			(xx)	(xx)
Change in Inventory :				
Current Inventory				xxx
Less Prior Period Inventory				(xxx)
Division Gross Profit				<u>xxx</u>
Division ROS				<u>%</u>

## รูปที่ 3 รูปแบบ Value Stream Box Scorecard

Value Stream Box Scorecard

Value Stream : A

	Current State	Future State	Change from Current State	Long-Term Future State
<b>Operational :</b> Dock-to-Dock Days * First Time Through ** Sales per Person Average Cost per Unit Accounts Receivable Days				
<b>Capacity :</b> Productive (Value-Added) Non-Productive (Nonvalue-Added) Available (Unused)				
<b>Financial :</b> Inventory Value Revenues Material Costs Conversion Costs Value Stream Profit				

\* เวลาที่ใช้สำหรับผลิตภัณฑ์นับตั้งแต่ได้รับวัตถุดิบเข้ากระบวนการผลิตจนผลิตภัณฑ์นั้นผลิตเสร็จและจัดส่งออก

\*\* ร้อยละของผลิตภัณฑ์ที่ไม่ต้องมีการทำซ้ำ



## เอกสารอ้างอิง

- Maskell, B. and B. Baggaley. (2004). **Practical Lean Accounting**. Productivity Press.
- Soloman, S. M. and R. Fullerton. (2007). **Accounting for World Class Operations**. Thomson-Shore, Inc.
- Guan, L., D. R. Hansen, and M. M. Mowen. (2009). **Cost Management**. Sixth Edition. South-Western.