



ผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

Using Strategic Cost Management on Performance of Small and Medium Enterprises (SMEs) in Lampang Province

กาญจนา คุมา^{1*} สรัชนูช บุญวุฒิ² สนธิญา สุวรรณราช³ ทิพย์ภรณ์ ปัตถา⁴
และสุธีรา ทิพย์วิวัฒน์พจนา⁵

Kanchana Khuma^{1*} Saratchanut Boonvut² Sonthiya Suwannaraj³

Thippayaporn Patta⁴ and Suthira Thipwiwatpotjana⁵

Article Information

Received: Nov 10, 2025

Revised: Jun 25, 2026

Accepted: Jun 26, 2026

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์กับผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดลำปาง โดยใช้ข้อมูลจากผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง จำนวน 144 ราย และวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนาและการถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานสูงสุด ($\beta = 0.45$) รองลงมาคือการบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (Just-in-Time: JIT) ($\beta = 0.32$) ส่วนการผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) มีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงาน ($\beta = 0.28$) ตามลำดับ ส่วนการจัดการต้นทุนโดยการมีส่วนร่วม (Cost Management by Participation) แม้มีค่า ($\beta = 0.15$) เข้าใกล้ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 แต่ไม่ถึงระดับนัยสำคัญทางสถิติสะท้อนให้เห็นถึงบทบาทของการมีส่วนร่วมภายในองค์กรที่อาจช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพในระยะยาว

ผลการวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่า SMEs ควรให้ความสำคัญกับการนำแนวทางการผลิตแบบลีนมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ลดความสูญเสีย และสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน นอกจากนี้ หน่วยงานภาครัฐและเอกชนที่เกี่ยวข้องสามารถใช้ข้อมูลนี้เป็นแนวทางในการออกแบบนโยบายหรือโครงการสนับสนุน เพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบการปรับใช้กลยุทธ์การบริหารต้นทุนที่เหมาะสมกับบริบทธุรกิจในพื้นที่จังหวัดลำปางและภูมิภาคอื่น ๆ อันจะนำไปสู่การพัฒนาที่ยั่งยืนของ SMEs และเศรษฐกิจท้องถิ่นโดยรวม

คำสำคัญ: การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม การผลิตแบบทันเวลา การผลิตแบบลีน

^{1,2,3,4,5} อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง

^{1,2,3,4,5} Lecturer in Accounting, Faculty of Management Sciences, Lampang Rajabhat University

Abstract

This study investigated the relationship between the adoption of strategic cost management practices and the operational performance of Small and Medium Enterprises (SMEs) in Lampang Province. Data were collected from 144 SME entrepreneurs in the province and analyzed using descriptive statistics and multiple regression analysis. The findings reveal that Activity-Based Costing (ABC) exerted the strongest statistically significant positive effect on firm performance ($\beta = 0.45$), followed by Just-in-Time (JIT) manufacturing ($\beta = 0.32$). Lean manufacturing also demonstrated a statistically significant positive effect on performance ($\beta = 0.28$). Cost Management by Participation, while approaching the conventional threshold of statistical significance ($\beta = 0.15$), did not reach it; nevertheless, this result suggests that participatory cost management within organizations may play a supportive role in enhancing operational efficiency over the longer term.

These findings indicate that SMEs should prioritize the adoption of Lean manufacturing principles to improve efficiency, eliminate waste, and build competitive advantage. Furthermore, relevant public and private sector agencies may draw on this evidence to inform the design of policies and support programs that encourage entrepreneurs to implement cost management strategies appropriate to their specific business contexts — both in Lampang Province and across other regions — thereby contributing to the sustainable development of SMEs and the broader local economy.

Keywords: strategic cost management, small and medium enterprises (SMEs), activity-based costing (ABC), just-in-time manufacturing (JIT), lean manufacturing

บทนำ

ภายหลังสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 โครงสร้างและพลวัตของการดำเนินธุรกิจได้เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งจากข้อจำกัดด้านการเดินทางระหว่างประเทศ ภาวะเศรษฐกิจโลกที่ชะลอตัว และการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมผู้บริโภคสู่ระบบดิจิทัล ส่งผลให้ธุรกิจต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนและการแข่งขันที่รุนแรงมากขึ้น โดยเฉพาะวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ซึ่งมีข้อจำกัดด้านทรัพยากรและความยืดหยุ่นเชิงโครงสร้าง (OECD, 2021; World Bank, 2022) ภายใต้บริบทดังกล่าว การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จึงกลายเป็นกลไกสำคัญในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันและเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร (Cinquini & Tenucci, 2010; Berisha, 2017).

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีการนำเสนอแนวคิดและเครื่องมือด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์อย่างหลากหลาย แต่หลักการที่ได้รับความนิยมและถูกนำมาใช้ในภาคธุรกิจอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) ที่ช่วยเพิ่มความแม่นยำในการคำนวณต้นทุน การผลิตแบบทันเวลา (Just-in-Time: JIT) ที่ลดสินค้าคงคลังและต้นทุนการจัดเก็บ แนวคิดการผลิตแบบลีน (Lean Management) ที่มุ่งลดความสูญเปล่าในกระบวนการ และการบริหารต้นทุนเชิงเป้าหมายหรือการจัดการกำไรต้นทุน (Cost Management Practices: CMP) ที่เน้นการควบคุมต้นทุนตั้งแต่ขั้นตอนการออกแบบผลิตภัณฑ์ (Fullerton et al, 2014; Nawanir et al, 2018; Khan et al, 2020) กลยุทธ์ทั้ง 4 ประการนี้เป็นเครื่องมือสำคัญที่สามารถตอบสนองต่อความท้าทายหลังวิกฤตโควิด-19 ได้อย่างเป็นรูปธรรม

อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษาที่ผ่านมาเกี่ยวกับผลกระทบของกลยุทธ์ดังกล่าวต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ยังมีความไม่สอดคล้องกัน โดยบางการศึกษาพบว่า ABC และ Lean มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน (Bhamu & Sangwan, 2014) ขณะที่บางงานวิจัยพบว่า JIT และ CMP อาจไม่ส่งผลโดยตรง หรือขึ้นอยู่กับบริบทขององค์กรและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (Ahmad & Zabri, 2016; Nguyen et al, 2021) ความไม่แน่นอนดังกล่าวสะท้อนให้เห็นถึงช่องว่างทางการวิจัย (Research Gap) โดยเฉพาะในบริบทของ SMEs ในประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งมีข้อจำกัดด้านทรัพยากร เทคโนโลยี และทักษะบุคลากรที่แตกต่างจากองค์กรขนาดใหญ่

นอกจากนี้ งานวิจัยส่วนใหญ่ยังมุ่งเน้นในระดับประเทศหรืออุตสาหกรรมภาพรวม ขาดการศึกษาเชิงลึกในระดับพื้นที่ (regional level) ที่มีลักษณะเฉพาะด้านเศรษฐกิจ สังคม และโครงสร้างอุตสาหกรรม ซึ่งอาจส่งผลต่อประสิทธิภาพของการนำกลยุทธ์ไปใช้ โดยเฉพาะจังหวัดลำปาง ซึ่งเป็นศูนย์กลางเศรษฐกิจระดับภูมิภาคของภาคเหนือ มีโครงสร้าง SMEs ที่โดดเด่นในด้านผลิตภัณฑ์ท้องถิ่น อุตสาหกรรมสร้างสรรค์ และการท่องเที่ยวเชิงวัฒนธรรม แต่ในขณะเดียวกันก็เผชิญกับข้อจำกัดด้านการเข้าถึงเทคโนโลยี การบริหารจัดการ และการแข่งขันจากตลาดภายนอก (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2566) สอดคล้องกับการศึกษาของฐิติกันต์ สุริยะสาร และคณะ (2560) ที่พบว่าการบริหารต้นทุนคุณภาพมีผลต่อการพัฒนาการบริการและความพึงพอใจของลูกค้าในธุรกิจโรงแรมไทย รวมถึงการศึกษาของพรชนก ทองลาด และคณะ (2559) ที่เสนอว่า SMEs ในพื้นที่ภาคเหนือจำเป็นต้องพัฒนาแนวทางการดำเนินธุรกิจอย่างยั่งยืนให้สอดคล้องกับบริบททางเศรษฐกิจและทรัพยากรของท้องถิ่น

วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเปรียบเสมือนฟันเฟืองสำคัญที่ขับเคลื่อนเศรษฐกิจไทย การส่งเสริมให้ธุรกิจเติบโตอย่างยั่งยืนจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือจากทุกภาคส่วน ทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน และภาคประชาสังคม ร่วมกันพัฒนา สนับสนุน และสร้างโอกาสให้ SMEs สามารถขับเคลื่อนเศรษฐกิจผ่านการสร้างงาน พัฒนาทักษะแรงงาน เพิ่มรายได้แก่ประชาชน ลดการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ และสร้างมูลค่าเพิ่มแก่ผลิตภัณฑ์ท้องถิ่น โดยในปี พ.ศ. 2565 SMEs สร้างมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) คิดเป็นมูลค่า 6,105,604 ล้านบาท หรือร้อยละ 35.2 ของ GDP รวมของประเทศ เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 34.5 ในปี 2564 (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2566)

จังหวัดลำปางเป็นศูนย์กลางทางเศรษฐกิจที่สำคัญของภาคเหนือ โดยมีวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจำนวนมากเป็นอันดับต้นของภาคเหนือตอนบน (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2567) และมีบทบาทสำคัญในการสร้างรายได้ เพิ่มมูลค่าผลิตภัณฑ์ท้องถิ่น และขับเคลื่อนเศรษฐกิจชุมชน อย่างไรก็ตาม ภายใต้การแข่งขันทางธุรกิจที่รุนแรงและการเปลี่ยนแปลงหลังสถานการณ์โควิด-19 ผู้ประกอบการจำเป็นต้องปรับรูปแบบการดำเนินงานให้มีความยืดหยุ่นและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ในบริบทดังกล่าว แนวคิดการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์จึงมีบทบาทสำคัญในการยกระดับความสามารถในการแข่งขัน โดยพัฒนาเป็นเครื่องมือที่ใช้กันอย่างแพร่หลาย ได้แก่ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ที่ช่วยเพิ่มความแม่นยำของข้อมูลต้นทุน (Cinquini & Tenucci, 2010) การผลิตแบบทันเวลาพอดี (JIT) ที่ช่วยลดต้นทุนสินค้าคงคลัง (Fullerton et al., 2014) การจัดการแบบลีน (Lean) ที่มุ่งลดความสูญเปล่าในกระบวนการ (Bhamu & Sangwan, 2014) และแนวปฏิบัติด้านการบริหารต้นทุน (CMP) ที่สนับสนุนการควบคุมต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Ahmad & Zabri, 2016)

อย่างไรก็ตาม แม้กลยุทธ์ดังกล่าวจะได้รับการยอมรับในเชิงทฤษฎี แต่หลักฐานเชิงประจักษ์เกี่ยวกับผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ยังมีความไม่ชัดเจน โดยเฉพาะในบริบทหลังโควิด-19 และในระดับพื้นที่ กล่าวคือยังขาดการศึกษาเฉพาะบริบทของจังหวัดลำปาง และยังไม่สามารถสรุปได้ว่ากลยุทธ์ใดมีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานมากที่สุด ภายใต้ข้อจำกัดของ SMEs ดังนั้น ช่องว่างของงานวิจัยนี้จึงอยู่ที่การขาดหลักฐานเชิงประจักษ์เกี่ยวกับผลของ ABC, JIT, Lean และ CMP ต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ในบริบทเชิงพื้นที่และสถานการณ์ปัจจุบัน

ดังนั้นคณะผู้วิจัยเห็นถึงความสำคัญของผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานให้สอดคล้องกับบริบทปัจจุบันของธุรกิจ เนื่องจากในปัจจุบันธุรกิจต่างๆ ให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน โดยคณะผู้วิจัยได้เจาะจงกลุ่มวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของจังหวัดลำปาง ซึ่งเป็นกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่และมีชื่อเสียงในจังหวัดลำปาง ครอบคลุมทั้งผลกระทบเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อให้เป็นไปในทางปฏิบัติ มีข้อมูลและทรัพยากรเพียงพอที่จะสนับสนุนการวิจัย ซึ่งงานวิจัยนี้สามารถตอบสนองการใช้กลยุทธ์การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจ การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ใดที่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานมากที่สุดและปัจจัยใดบ้างที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ช่วยให้ผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมเดียวกันสามารถนำผลการวิจัยไปประยุกต์ใช้กับธุรกิจของตนเองเพื่อปรับปรุงผลการดำเนินงานได้อย่างยั่งยืนในอนาคต

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาระดับการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) การผลิตแบบทันเวลาพอดี (JIT) การจัดการแบบลีน (Lean) และแนวปฏิบัติด้านการบริหารต้นทุน (CMP) ของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง
2. เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (ABC, JIT, Lean และ CMP) กับผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง
3. เพื่อเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำแนกตามระดับการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้าเอกสาร และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง งานวิจัยเรื่องผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานของกลุ่มวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปางโดยใช้แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องตามขอบเขตการวิจัยดังนี้

1) แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุนฐานกิจกรรม แนวคิด ABC มุ่งเน้นการจัดสรรต้นทุนตามกิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน (Cost Drivers) เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่มีความแม่นยำมากขึ้น ซึ่งช่วยให้ผู้บริหารสามารถวิเคราะห์ต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าและบริการ และตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Cinquini & Tenucci, 2010) อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดของ ABC คือความซับซ้อนในการนำไปใช้ โดยเฉพาะใน SMEs ที่มีทรัพยากรจำกัด ทำให้ผลลัพธ์ต่อผลการดำเนินงานยังไม่แน่นอนในบางบริบท

2) การผลิตแบบทันเวลา หรือนิยมเรียกว่า “JIT” เป็นเทคนิคที่เริ่มใช้ในบริษัทชั้นนำของ ญี่ปุ่น โดยมีแนวคิดว่าการทำงานต้องทันเวลา ได้แก่ ผลิตและส่งสินค้าให้ทันขายพอดี ส่งชิ้นส่วน การผลิตหรือโครงสร้างการผลิตให้ทันกับความต้องการของสายการผลิตแต่ละสายพอดี หรือ ส่งวัตถุดิบ ให้ทันกับการผลิตชิ้นส่วนพอดี รวมความแล้ว การมาทันเวลาพอดี เป็นความสมบูรณ์ของการผลิตใน ทุก ๆ ชั้น ซึ่งทันเวลาพอดีกับการใช้และมีราคาต่ำที่สุด JIT เป็นแนวคิดที่มุ่งลดสินค้าคงคลังและความสูญเปล่าในกระบวนการผลิต โดยการจัดส่งวัตถุดิบให้ตรงตามเวลาใช้งาน (Fullerton et al., 2014) ซึ่งช่วยลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม JIT มีความเสี่ยงต่อความไม่แน่นอนของห่วงโซ่อุปทาน และต้องอาศัยระบบสนับสนุนที่มีประสิทธิภาพ จึงอาจไม่เหมาะสมกับ SMEs ทุกประเภท 3) การผลิตระบบลีน (LEAN) คือ การปรับการบริหารจัดการองค์กรให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ผ่านการลดกระบวนการทำงานที่ไม่สร้างมูลค่า พร้อมความสามารถในการปรับตัวเพื่อสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) Lean มุ่งเน้นการกำจัดความสูญเปล่า (Waste) และเพิ่มคุณค่าให้กับลูกค้า ผ่านการปรับปรุงกระบวนการอย่างต่อเนื่อง (Bhamu & Sangwan, 2014) โดยมีหลักสำคัญคือการเพิ่มประสิทธิภาพลดเวลา และลดต้นทุน อย่างไรก็ตาม การนำ Lean ไปใช้จำเป็นต้องอาศัยวัฒนธรรมองค์กรและการมีส่วนร่วมของบุคลากร ซึ่งอาจเป็นข้อจำกัดใน SMEs

4) การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (Cost Management by Participation) เป็นกระบวนการที่ช่วยให้พนักงานทุกคนในองค์กรมีส่วนร่วมในการลดต้นทุน โดยเน้นไปที่การปรับปรุงกระบวนการทำงานและการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น CMP เน้นการมีส่วนร่วมของพนักงานทุกระดับในการควบคุมและลดต้นทุน ซึ่งช่วยสร้างวัฒนธรรมองค์กรที่มุ่งเน้นการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องและเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากร (Ahmad & Zabari, 2016) อย่างไรก็ตาม ประสิทธิภาพของ CMP ขึ้นอยู่กับระดับการมีส่วนร่วมและความพร้อมของบุคลากรในองค์กร

จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า แม้ทั้ง 4 แนวคิดจะมีเป้าหมายร่วมกันคือการเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุน แต่ละแนวคิดมีเงื่อนไขความสำเร็จที่แตกต่างกัน และผลกระทบต่อการดำเนินงานยังไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยเฉพาะในบริบทของ SMEs ซึ่งมีข้อจำกัดด้านทรัพยากร ระบบ และบุคลากร นอกจากนี้ งานวิจัยส่วนใหญ่ยังศึกษาแต่ละแนวคิดแยกกัน ขาดการบูรณาการทั้ง 4 กลยุทธ์ในโมเดลเดียว และยังขาดการทดสอบในบริบทเชิงพื้นที่ เช่น จังหวัดลำปาง ดังนั้น ช่องว่างเชิงทฤษฎีที่สำคัญ ได้แก่ การขาดการบูรณาการตัวแปร ABC, JIT, Lean และ CMP ในกรอบการวิเคราะห์เดียวกัน ความไม่ชัดเจนของอิทธิพลเชิงเปรียบเทียบของแต่ละกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงานและการขาดหลักฐานเชิงประจักษ์ในบริบท SMEs ระดับพื้นที่จากการสังเคราะห์วรรณกรรม สามารถกำหนดตัวแปรการวิจัยได้ดังนี้ ตัวแปรอิสระได้แก่ การใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ได้แก่ ABC, JIT, Lean และ CMP ตัวแปรตามได้แก่ ผลการดำเนินงานของกิจการ (ทั้งด้านการเงินและไม่ใช้การเงิน) จากแนวคิด

และวรรณกรรมข้างต้น สามารถสังเคราะห์ได้ว่า การนำการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์มาใช้จะส่งผลต่อผลการดำเนินงานขององค์กร โดยแต่ละกลยุทธ์มีแนวโน้มส่งผลในระดับที่แตกต่างกัน ภายใต้ข้อจำกัดของ SMEs ในจังหวัดลำปาง

สมมติฐานการวิจัย

H1: การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

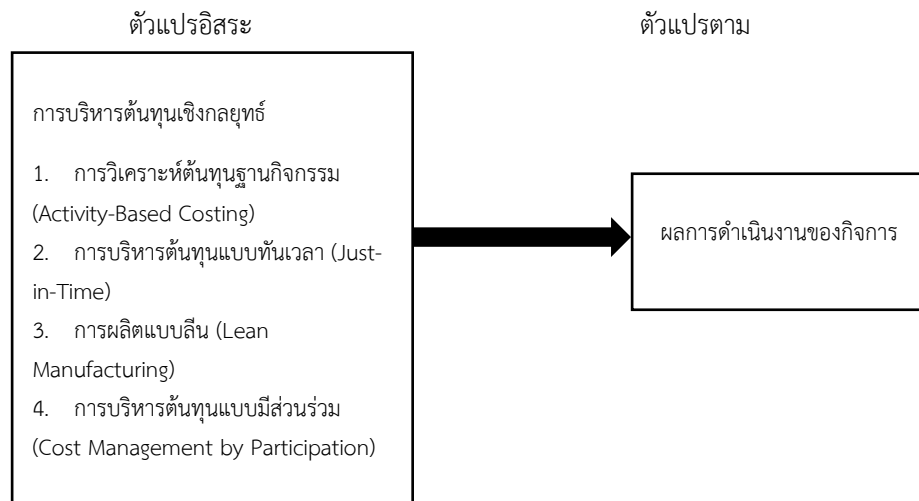
H2: การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (Just-in-Time Manufacturing: JIT) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

H3: การผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

H4: การจัดการต้นทุนโดยการมีส่วนร่วม (Cost Management by Participation: CMP) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

กรอบแนวคิดการวิจัย

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ระเบียบวิธีการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง จำนวน 3,046 ราย ได้ข้อมูลจากสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (สืบค้นระบบออนไลน์เมื่อเดือนสิงหาคม 2566) ตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา จำนวน 353 ราย คำนวณขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้สูตร (Yamane, 1967) ที่ระดับนัยสำคัญ .05 และดำเนินการสุ่มตัวอย่างโดยใช้วิธี Simple Random Sampling เนื่องจากงานวิจัยนี้ต้องการศึกษา SMEs ในจังหวัดลำปาง โดยรวม ไม่ได้มุ่งเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมหรือขนาดธุรกิจ

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลคือ แบบสอบถาม ซึ่งมีลักษณะคำถามแบบปลายปิด (Closed Ended Questions) และคำถามแบบปลายเปิด (Open Ended Questions) โดยผู้วิจัยได้พัฒนาขึ้นจากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องซึ่งแบบสอบถามมี 4 ส่วนดังนี้ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งเป็นคำถามลักษณะประชากร ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา รูปแบบของธุรกิจ ตำแหน่งในธุรกิจ ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ และประสบการณ์ทำงาน ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง ประกอบด้วยทุนจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจ ประเภทกลุ่มอุตสาหกรรม และรายได้ของกิจการต่อปี ส่วนที่ 1 และ 2 แบบสอบถามเป็นคำถามปลายปิดแบบตรวจสอบรายการ ส่วนที่ 3 แบบสอบถามด้านความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงาน เป็นลักษณะคำถามแบบปลายปิดมีลักษณะเป็นมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ (Likert, 1967) คือระดับความเห็นมากที่สุด มาก ปานกลาง น้อยและน้อยที่สุด และส่วนที่ 4 เป็นคำถามปลายเปิดเกี่ยวกับข้อเสนอแนะเกี่ยวกับผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงาน

การพัฒนาเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบของการใช้การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ต่อผลการดำเนินงาน จากนั้นได้สร้างคำถามในแบบสอบถามตามกรอบแนวความคิดของงานวิจัย และเพื่อความเที่ยงตรงผู้วิจัยได้ทดสอบความเที่ยงตรงผ่านการพิจารณาจากผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิเคราะห์ความตรงเชิงเนื้อหาของแบบสอบถาม มีค่าความเที่ยงตรงของแบบสอบถาม (Index of item objective congruence หรือIOC) อยู่ระหว่าง 0.81 - 0.93 ข้อคำถามมีความสอดคล้องกันกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการวัดนอกจากนี้ได้มีการทดสอบค่าความเชื่อมั่น (Reliability Test) ของแบบสอบถามโดยใช้การหาความเชื่อมั่นโดยใช้สัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's alpha coefficient) ซึ่งมีค่าแอลฟา (α) ที่ยอมรับได้ จะต้องไม่น้อยกว่า 0.7 จึงจะถือว่าเครื่องมือมีความเชื่อมั่นอยู่ในระดับยอมรับได้ (Cronbach, 1951) โดยแบบสอบถามชุดนี้ ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา เท่ากับ 0.93 ซึ่งเป็นค่าเกินกว่า 0.70 เป็นค่าที่ยอมรับได้ว่ามีคุณภาพเพียงพอที่จะใช้

3. ระเบียบวิธีการวิจัย

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาเพื่อศึกษา การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ ปัจจัยที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงาน มีตัวแปรดังต่อไปนี้
ตารางที่ 1 แสดงตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	ชื่อย่อ	การวัดค่า
ตัวแปรอิสระ (Independent Variable)		
การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม	Activity-Based Costing (ABC)	การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งการจัดสรร และติดตามต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กร
การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา	Just-in-Time (Jit)	การผลิตที่มุ่งเน้นไปที่การลดต้นทุนโดยกำจัดความสูญเปล่า โดยผลิตสินค้าในปริมาณที่ ถูกต้อง ใน เวลาที่ต้องการ และส่งมอบให้ ลูกค้า โดยไม่ต้องเก็บสินค้าคงคลังไว้มาก
การผลิตแบบลีน	Lean Manufacturing (Lean)	การจัดการที่มุ่งเน้นไปที่การ กำจัดความสูญเปล่า เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต ส่งมอบสินค้าที่มีคุณภาพตรงตามความต้องการของลูกค้า และลดต้นทุน
การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม	Cost Management by Participation (CMP)	แนวทางที่มุ่งเน้นให้พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการลดต้นทุน โดยกระตุ้นให้พนักงานเสนอแนะแนวทาง ระบุปัญหา และหาแนวทางแก้ไข เพื่อลดความสูญเปล่า เพิ่มประสิทธิภาพ และลดต้นทุนโดยรวมขององค์กร
ตัวแปรตาม (Dependent Variable)		
ผลการดำเนินงาน	Firm Performance (FP)	ผลลัพธ์ความสำเร็จที่เกิดจากการดำเนินงานที่พิจารณาหลายมิติร่วมกันในลักษณะของการเปรียบเทียบเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กิจการได้วางไว้

4. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือหลัก เพื่อศึกษาผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดลำปาง ซึ่งมีประชากรทั้งหมด 3,046 ราย อ้างอิงข้อมูลจากสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (สสว.) ณ เดือนสิงหาคม 2566 ในการกำหนดขนาดตัวอย่าง ผู้วิจัยได้คำนวณจากประชากรทั้งหมด 3,046 ราย โดยใช้สูตรของ Yamane (1967) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% (ระดับนัยสำคัญ .05) ซึ่งได้ขนาดตัวอย่างขั้นต่ำที่ 353 ราย

ผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยตนเอง ตั้งแต่ เดือนมีนาคม - พฤษภาคม 2567 โดยเข้าถึงกลุ่มเป้าหมาย ผ่านการประสานงานกับหน่วยงานภาครัฐและเอกชนที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมและพัฒนา SMEs ในจังหวัดลำปาง เช่น สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจังหวัดลำปาง หอการค้าจังหวัดลำปาง และสภาอุตสาหกรรมจังหวัดลำปาง เพื่อขอความอนุเคราะห์ในการเผยแพร่และแจกจ่ายแบบสอบถามไปยังผู้ประกอบการ SMEs ที่เป็นกลุ่มเป้าหมายโดยตรง การดำเนินการดังกล่าวช่วยให้มั่นใจได้ว่าแบบสอบถามจะเข้าถึงกลุ่มตัวอย่างที่ถูกต้องและมีความหลากหลาย แม้ว่าจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับคืนและสมบูรณ์สำหรับการวิเคราะห์จะมีจำนวน 144 ฉบับ ซึ่งคิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 41 อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาตามเกณฑ์ของ Green (1991) สำหรับการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ที่กำหนดขนาดตัวอย่างขั้นต่ำ $N \geq 104 + m$ (โดย m คือจำนวนตัวแปรอิสระ) พบว่างานวิจัยนี้มีตัวแปรอิสระ 4 ตัวแปร จึงต้องการกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำ 108 ราย จำนวน 144 รายที่ได้รับจึงมีความเพียงพอสำหรับการวิเคราะห์ทางสถิติ นอกจากนี้ เพื่อประเมินความน่าเชื่อถือของข้อมูล ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบอคติจากการไม่ตอบแบบสอบถาม (Non-Response Bias) ด้วยวิธี Wave Analysis โดยเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของตัวแปรที่สำคัญระหว่างกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่ตอบกลับเร็ว และกลุ่มที่ตอบกลับช้า โดยใช้สถิติ Independent t-test ผลการทดสอบแสดงให้เห็นว่าไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p > 0.05$) ซึ่งยืนยันว่ากลุ่มตัวอย่างที่ตอบกลับสามารถเป็นตัวแทนของประชากรได้โดยไม่มีปัญหาด้านอคติ

5. การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยทำการทดสอบสมมติฐานผลกระทบระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามด้วยสถิติการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multivariate Regression Analysis) เนื่องจากเป็นสถิติที่มีประสิทธิภาพในการทดสอบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างตัวแปรอิสระหลายตัวกับตัวแปรตามตัวเดียว ซึ่งสอดคล้องกับกรอบแนวคิดการวิจัยที่มุ่งศึกษาผลกระทบของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ทั้ง 4 ด้าน (การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม, การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา, การผลิตแบบลีน และการจัดการต้นทุนแบบมีส่วนร่วม) ต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยสถิติดังกล่าวช่วยสามารถอธิบายความแปรปรวนของผลการดำเนินงานผ่านค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (R^2) อีกทั้งยังสามารถเปรียบเทียบน้ำหนักอิทธิพลสัมพัทธ์ของกลยุทธ์การบริหารต้นทุนแต่ละด้านผ่านค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยมาตรฐาน (β) เพื่อระบุกลยุทธ์ที่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติได้อย่างถูกต้อง ภายใต้การควบคุมอิทธิพลร่วมของตัวแปรอื่นในแบบจำลอง โดยข้อมูลดังกล่าวผ่านการทดสอบความสัมพันธ์เป็นเส้นตรง (Linearity), ข้อมูลมีการแจกแจงแบบปกติ (Normality) และตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กันเองสูงเกินไป (No Multicollinearity)

ผลการวิจัยและการอภิปรายผล

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง รองลงมาได้แก่ เพศชาย ส่วนใหญ่อายุมากกว่า 50 ปีขึ้นไป รองลงมาได้แก่ อายุระหว่าง 31-46 ปี จบการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า รองลงมาได้แก่ ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี มีรูปแบบธุรกิจเป็นบุคคลธรรมดาหรือเจ้าของคนเดียว รองลงมาได้แก่ รูปแบบบริษัทจำกัด และรูปแบบสหกรณ์ มีตำแหน่งเป็นเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้น รองลงมาได้แก่ มีตำแหน่งผู้จัดการหรือกรรมการผู้จัดการหรือกรรมการผู้มีอำนาจ มีระยะเวลาในการเปิดกิจการ 5-10 ปี รองลงมาได้แก่ ไม่เกิน 5 ปี

ข้อมูลเกี่ยวกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่มีทุนจดทะเบียน ต่ำกว่า 1,000,000 บาท รองลงมา ได้แก่ มีทุนจดทะเบียน 1,000,001–5,000,000 บาท อุตสาหกรรมที่วิสาหกิจชุมชนดำเนินธุรกิจมากที่สุด ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร รองลงมา ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค ส่วนใหญ่มีรายได้จากการดำเนินงานในปีที่ผ่านมาของธุรกิจ จำนวนต่ำกว่า 1,800,000 บาท รองลงมา ได้แก่ มีรายได้จากการดำเนินงานที่ผ่านของธุรกิจจำนวน 1,800,001–30,000,000 บาท

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานและความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

ตัวแปร	ABC	JIT	LM	CMP	FP	VIF
ค่าเฉลี่ย	4.72	4.81	4.68	4.65	4.72	
S.D.	0.387	0.349	0.411	0.411	0.374	
การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม	1	.920	.881	.820	.414	7.139
การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา		1	.904	.857	.469	8.960
การผลิตแบบลีน			1	.916	.419	9.905
การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม				1	.664	6.403
ด้านผลการดำเนินงาน					1	6.403

**นัยสำคัญที่ระดับ 0.01

จากตาราง 2 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่าง ๆ โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation coefficient) พบว่า ตัวแปรอิสระหลายคู่มีความสัมพันธ์กันในระดับสูงมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งระหว่าง ABC กับ JIT ($r = 0.920$), JIT กับ LM ($r = 0.904$), และ LM กับ CMP ($r = 0.916$) ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ที่สูงกว่า 0.80 หรือ 0.90 บ่งชี้ถึงปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุคูณที่มีความสัมพันธ์กันเองในระดับที่สูงมาก (Hair et al, 2010)

นอกจากนี้ ค่า VIF ของตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีค่าสูง โดยเฉพาะ LM ที่มีค่า VIF สูงถึง 9.905 เข้าใกล้เกณฑ์ 10 ที่บ่งชี้ถึงปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุคูณอย่างมีนัยสำคัญ (O'Brien, 2007) ค่า VIF ที่สูงกว่า 5 หรือ 10 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันมากเกินไป ซึ่งอาจทำให้ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยไม่มีความเสถียรและยากต่อการตีความอิทธิพลที่แท้จริงของแต่ละตัวแปรอิสระต่อตัวแปรตาม (Gujarati & Porter, 2009)

ปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุคูณที่มีความสัมพันธ์กันเองในระดับที่สูงมากนี้อาจส่งผลให้การประมาณค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยไม่น่าเชื่อถือ ค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานของสัมประสิทธิ์มีค่าสูงขึ้น และทำให้การทดสอบนัยสำคัญทางสถิติของตัวแปรอิสระบางตัวไม่สามารถตรวจจับอิทธิพลที่แท้จริงได้ แม้ว่าตัวแปรนั้นจะมีอิทธิพลอยู่จริงก็ตาม (Allison, 1999)

ตารางที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยกับผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง

กลยุทธ์การบริหารต้นทุน	ผลการดำเนินงาน		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	2.10	0.50	4.20**	0.001
การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม	0.45	0.12	3.75**	0.001
การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา	0.32	0.10	3.20**	0.002
การผลิตแบบลีน	0.28	0.11	2.55*	0.012
การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม	0.15	0.09	1.67	0.098

$R^2 = 0.75$, Adjusted $R^2 = 0.73$ **มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และ * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 3 จากผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณพบว่าค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (R-squared) มีค่าเท่ากับ 0.75 ซึ่งหมายความว่าตัวแปรอิสระ ได้แก่ การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC), การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT), การผลิตแบบลีน (LM) และการบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (CMP) สามารถอธิบายความแปรปรวนของผลการดำเนินงาน (FP) ได้ร้อยละ 75 ในขณะที่ค่า Adjusted R-squared เท่ากับ 0.73 ซึ่งบ่งชี้ว่าโมเดลนี้สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรตามได้ร้อยละ 73 เมื่อพิจารณาจำนวนตัวแปรอิสระในโมเดล (Cohen et al, 2003) ค่า R-squared ที่สูงนี้แสดงให้เห็นว่าโมเดลมีความสามารถในการทำนายผลการดำเนินงานได้ดีในระดับหนึ่ง

การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงาน ($B = 0.45$, $t = 3.75$, $p = 0.001$) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 แสดงว่าการประยุกต์ใช้การวิเคราะห์ต้นทุนตามกิจกรรมที่เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้ผลการดำเนินงานดีขึ้น

การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงาน ($B = 0.32$, $t = 3.20$, $p = 0.002$) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 แสดงว่าการนำการบริหารต้นทุนแบบทันเวลามาใช้จะช่วยเพิ่มผลการดำเนินงาน

การผลิตแบบลีน (LM) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงาน ($B = 0.28$, $t = 2.55$, $p = 0.012$) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่าการประยุกต์ใช้หลักการผลิตแบบลีนจะส่งผลดีต่อผลการดำเนินงาน

การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (CMP) ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงาน ($B = 0.15$, $t = 1.67$, $p = 0.098$) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 เนื่องจากค่า p-value สูงกว่า 0.05

จากการวิเคราะห์ข้างต้น สามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs สนับสนุนผลการวิจัย

สมมติฐานที่ 2 การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs สนับสนุนผลการวิจัย

สมมติฐานที่ 3 การผลิตแบบลีน (LM) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs สนับสนุนผลการวิจัย

สมมติฐานที่ 4 การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (CMP) ไม่มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ไม่สนับสนุนผลการวิจัย

อภิปรายผลการวิจัย

การอภิปรายผลการวิจัยนี้มุ่งเน้นการวิเคราะห์เชิงลึกถึงอิทธิพลของกลยุทธ์การบริหารต้นทุนต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในจังหวัดลำปาง โดยพิจารณาจากผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ และเชื่อมโยงกับแนวคิดทางทฤษฎี รวมถึงเปรียบเทียบกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

สมมติฐานที่ 1 การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs สนับสนุนผลการวิจัย แสดงให้เห็นว่าการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ผลลัพธ์นี้สอดคล้องกับ Kaplan & Anderson (2011) ซึ่งระบุว่าองค์กรขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ใช้การบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing Theory) ช่วยลดต้นทุนได้ 15-30% และ Banker et al. (1995) ที่ระบุว่าต้นทุนของกิจกรรมต่าง ๆ อย่างละเอียดจะช่วยให้องค์กรสามารถบริหารจัดการต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพโดยเฉพาะช่วยเพิ่มความแม่นยำในการจัดสรรต้นทุน นำไปสู่การตัดสินใจที่ดีขึ้นและส่งผลให้ผลการดำเนินงานดีขึ้น ผลการวิจัยนี้แตกต่างจากงานวิจัยของ Drury & Tayles (2005) ที่เสนอว่า ABC อาจไม่เหมาะกับ SMEs เนื่องจากความซับซ้อนและต้นทุนการนำไปใช้ที่สูง อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษาในครั้งนี้ชี้ให้เห็นว่า SMEs ในจังหวัดลำปาง ที่ประยุกต์ใช้ ABC สามารถรับรู้ถึงประโยชน์และนำไปปรับใช้ได้จริง ซึ่งอาจเป็นเพราะ SMEs เหล่านี้มีการปรับใช้ ABC ในรูปแบบที่เหมาะสมกับบริบทของตนเอง เช่น การเลือกใช้ ABC กับกิจกรรมหลักที่สร้างมูลค่าสูง หรือการใช้ในระดับที่ไม่ซับซ้อนเท่าองค์กรขนาดใหญ่ เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่แม่นยำสำหรับการตัดสินใจด้านราคา การปรับปรุงกระบวนการ และการควบคุมต้นทุนซึ่งนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพและผลกำไรในที่สุด

สมมติฐานที่ 2 การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs สนับสนุนผลการวิจัย แสดงให้เห็นว่าการบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ผลลัพธ์นี้สอดคล้องกับหลักการของระบบ JIT ที่มุ่งเน้นการลดของเสีย การลดสินค้าคงคลัง และการเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการผลิตโดยรวม การลดสินค้าคงคลังช่วยลดต้นทุนการเก็บรักษาและลดความเสี่ยงจากสินค้าล้าสมัย ในขณะที่การผลิตตามความต้องการช่วยให้องค์กรมีความยืดหยุ่นและตอบสนองต่อลูกค้าได้เร็วขึ้น ซึ่งล้วนส่งผลดีต่อผลการดำเนินงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Kouvelis et al. (2006) และ Maskell & Baggaley (2003) ที่พบว่า SMEs สามารถประยุกต์ใช้ JIT ในรูปแบบที่ปรับให้เข้ากับข้อจำกัดด้านทรัพยากรได้ เช่น การใช้ JIT แบบค่อยเป็นค่อยไป (Partial JIT) หรือการเน้นเฉพาะจุดที่สร้างมูลค่าสูง (Scaled-Down JIT) แม้ว่า JIT จะต้องการระบบ Supply Chain ที่แข็งแกร่งและความร่วมมือจากผู้ส่งมอบ แต่ SMEs ในการศึกษานี้อาจมีการบริหารจัดการความสัมพันธ์กับคู่ค้าได้ดี หรือมีการปรับใช้ JIT ในลักษณะที่ลดความเสี่ยงลง เช่น การมีแผนสำรองสำหรับวัตถุดิบ หรือการเก็บสต็อกบางส่วนเพื่อรองรับความไม่แน่นอน ซึ่งทำให้ได้รับประโยชน์จาก JIT โดยไม่เผชิญกับปัญหาที่รุนแรง

สมมติฐานที่ 3 การผลิตแบบลีน (LM) มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs สนับสนุนผลการวิจัย แสดงให้เห็นว่า การผลิตแบบลีน (LM) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ผลลัพธ์นี้สอดคล้องกับปรัชญาการผลิตแบบลีนที่มุ่งเน้นการขจัดความสูญเปล่า (Waste Elimination) ในทุกกระบวนการ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและสร้างคุณค่าให้กับลูกค้า การลดความสูญเปล่า เช่น การผลิตเกินความจำเป็น การรอคอย การขนส่ง การแปรรูปที่มากเกินไป สินค้าคงคลัง การเคลื่อนไหว และของเสีย จะช่วยลดต้นทุนและเพิ่มคุณภาพของผลิตภัณฑ์ ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อผลการดำเนินงานที่ดีขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Bortolotti et al. (2015) พบว่าการประยุกต์ใช้ Lean ใน SMEs สามารถนำไปสู่การปรับปรุงประสิทธิภาพได้ แม้ว่าการนำ Lean มาใช้ใน SMEs อาจเผชิญกับความท้าทาย เช่น การต่อต้านการเปลี่ยนแปลงของพนักงาน หรือต้นทุนการฝึกอบรม แต่ผลการวิจัยนี้ชี้ให้เห็นว่า SMEs ในจังหวัดลำปางสามารถ

เอาชนะอุปสรรคเหล่านี้ได้ หรือมีการปรับใช้ Lean ในลักษณะที่ค่อยเป็นค่อยไปและเหมาะสมกับวัฒนธรรมองค์กร ทำให้ได้รับประโยชน์จากการลดความสูญเสียและเพิ่มการมีส่วนร่วมของพนักงาน ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ขับเคลื่อนผลการดำเนินงาน

สมมติฐานที่ 4 การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (CMP) ไม่มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของ SMEs
ไม่สนับสนุนผลการวิจัย พบว่าการบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (CMP) ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อผลการดำเนินงานของ SMEs ซึ่งไม่สนับสนุนสมมติฐานที่ 4 ผลลัพธ์นี้ขัดแย้งกับแนวคิดของทฤษฎีการจัดการต้นทุนแบบมีส่วนร่วมที่เสนอว่าการให้พนักงานทุกระดับมีส่วนร่วมในการวางแผน ควบคุม และปรับปรุงต้นทุนจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานและผลการดำเนินงานโดยรวม รวมถึงงานวิจัยของ Chenhall & Langfield-Smith (2003) และ Pavlatos & Paggios (2008) ที่พบว่า การมีส่วนร่วมของพนักงานส่งผลดีต่อประสิทธิภาพ สาเหตุหลักที่ทำให้การบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วมไม่มีนัยสำคัญทางสถิติในแบบจำลองนี้ แม้ว่าจะมีค่าสหสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงานในระดับสูง ($r = 0.664$) เกิดจากปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุคูณ (Multicollinearity) ที่รุนแรงในแบบจำลอง ดังที่ได้อภิปรายไปในส่วนผลการวิจัย ผลกระทบจาก Multicollinearity ค่า VIF ของตัวแปรอิสระหลายตัวมีค่าสูง โดยเฉพาะ LM ที่มีค่า VIF สูงถึง 9.905 ซึ่งบ่งชี้ว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองสูงมาก เมื่อตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันสูงมาก โมเดลการถดถอยจะประสบปัญหาในการแยกแยะอิทธิพลเฉพาะตัวของแต่ละตัวแปร ในกรณีนี้ อิทธิพลของ CMP อาจถูกกลืนไปโดยตัวแปร ABC, JIT และ LM ซึ่งมีความสัมพันธ์กันเองสูงและมีความสัมพันธ์กับ CMP ด้วย ทำให้โมเดลไม่สามารถตรวจจักษ์ปัจจัยสำคัญทางสถิติของ CMP ได้อย่างถูกต้อง แม้ว่าในความเป็นจริงแล้ว CMP อาจมีอิทธิพลต่อผลการดำเนินงานอยู่ก็ตาม บริบทของ SMEs เป็นไปได้ว่าในบริบทของ SMEs ในจังหวัดลำปาง การมีส่วนร่วมของพนักงานในการบริหารต้นทุนอาจยังไม่ได้รับการนำไปปฏิบัติอย่างเต็มที่หรือมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร หรืออาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่สำคัญกว่าเข้ามามีบทบาทในการขับเคลื่อนผลการดำเนินงาน ทำให้ผลกระทบของ CMP ไม่เด่นชัดเมื่อพิจารณาพร้อมกับกลยุทธ์ต้นทุนอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์กันสูง

ดังนั้น แม้ว่าในทางทฤษฎีการบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วมจะเป็นสิ่งสำคัญ แต่ในแบบจำลองนี้ ปัญหา Multicollinearity ทำให้ไม่สามารถสรุปได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติว่า CMP มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงาน ซึ่งเป็นข้อจำกัดที่สำคัญของการศึกษาในครั้งนี้

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

ผลการวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่า ความสามารถในการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์เป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดความสามารถในการแข่งขันของ SMEs ในยุคเศรษฐกิจผันผวน โดยเฉพาะกลยุทธ์ที่ช่วยให้องค์กรมองเห็นต้นทุนที่แท้จริง ลดความสูญเสีย และเพิ่มความยืดหยุ่นในการดำเนินงาน โดยงานวิจัยนี้ช่วยยืนยันว่ากลยุทธ์ ABC, JIT และ Lean ยังคงมีบทบาทสำคัญในบริบทของ SMEs ไทย แม้จะมีข้อจำกัดด้านทรัพยากร ขณะที่ CMP อาจไม่ส่งผลโดยตรง แต่มีแนวโน้มทำหน้าที่เป็นปัจจัยสนับสนุนเชิงองค์กร ที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในระยะยาวมากกว่าเชิงระยะสั้น ดังนั้น SMEs ที่ต้องการยกระดับผลการดำเนินงานอย่างยั่งยืนไม่ควรมุ่งเน้นการลดต้นทุน แต่ควรพัฒนาระบบบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ที่เชื่อมโยงข้อมูล กระบวนการ และบุคลากรเข้าด้วยกันอย่างเป็นระบบ เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันในระยะยาว

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

ในอนาคตควรมุ่งเน้นการขยายขอบเขตการศึกษาไปยังจังหวัดหรือภูมิภาคอื่น เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของบริบททางเศรษฐกิจและโครงสร้างธุรกิจที่อาจส่งผลต่อประสิทธิภาพของการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้ ควรศึกษาผลกระทบระยะยาวของการบริหารต้นทุนแบบมีส่วนร่วม (CMP) ผ่านการวิจัยแบบ Longitudinal Study เพื่อให้สามารถติดตามพัฒนาการและผลลัพธ์ของกลยุทธ์ดังกล่าวได้อย่างต่อเนื่องและชัดเจนมากยิ่งขึ้น อีกทั้งควรเพิ่มตัวแปรด้านดิจิทัล เทคโนโลยี

และความสามารถด้านนวัตกรรมเข้ามาในการวิเคราะห์ เพื่อสะท้อนบริบทการแข่งขันทางธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลได้อย่างครอบคลุม นอกจากนี้ การใช้วิธีวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed Methods) จะช่วยอธิบายบริบทเชิงลึกและเพิ่มความสมบูรณ์ในการตีความผลการวิจัย สุดท้าย ควรศึกษาบทบาทของการบูรณาการห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain Integration) และระบบบัญชีดิจิทัล (Digital Accounting) ที่อาจส่งผลต่อประสิทธิภาพของการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) และการบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT) เพื่อให้ได้องค์ความรู้ที่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในอนาคต

การนำไปใช้ประโยชน์

ประโยชน์เชิงทฤษฎี

งานวิจัยนี้มีส่วนช่วยขยายองค์ความรู้ด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management) โดยเฉพาะในบริบทของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศกำลังพัฒนาที่กำลังเผชิญความท้าทายทางเศรษฐกิจและการแข่งขันหลังสถานการณ์โควิด-19 ผลการวิจัยยืนยันว่ากลยุทธ์การบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ โดยเฉพาะการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) การบริหารต้นทุนแบบทันเวลา (JIT) และการผลิตแบบลีน (Lean Manufacturing) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานของกิจการอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สะท้อนให้เห็นว่าการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพสามารถช่วยเพิ่มความแม่นยำในการตัดสินใจ ลดความสูญเสีย ลดต้นทุนการดำเนินงาน และเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรขององค์กรได้อย่างเป็นรูปธรรม ซึ่งนำไปสู่การยกระดับผลการดำเนินงานทั้งด้านการเงินและไม่ใช่มูลค่าทางการเงินของ SMEs

ผลการวิจัยยังชี้ให้เห็นว่า การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ใน SMEs สามารถสร้างประโยชน์ได้จริง หากมีการปรับใช้ให้เหมาะสมกับข้อจำกัดด้านทรัพยากรและโครงสร้างองค์กรของธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งช่วยเติมเต็มช่องว่างทางวรรณกรรมที่ในอดีตมักมุ่งศึกษาองค์กรขนาดใหญ่ในประเทศพัฒนาแล้ว โดยงานวิจัยนี้ได้ขยายองค์ความรู้สู่บริบทของ SMEs ระดับพื้นที่ในจังหวัดลำปาง ทำให้เกิดความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้กลยุทธ์บริหารต้นทุนในบริบทท้องถิ่น และสามารถใช้เป็นฐานองค์ความรู้สำหรับการพัฒนารอบแนวคิด งานวิจัย และแนวทางการบริหารต้นทุนที่เหมาะสมกับ SMEs ในภูมิภาคอื่นของประเทศไทยและเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ต่อไป

ประโยชน์เชิงบริหารจัดการ

ผลการวิจัยมีประโยชน์ทั้งในระดับผู้ประกอบการและหน่วยงานภาครัฐ ในระดับผู้ประกอบการ ABC ช่วยให้ผู้บริหารวิเคราะห์ต้นทุนที่แท้จริงและตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ได้แม่นยำขึ้น Lean Manufacturing ช่วยลดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่า และเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน ส่วน JIT ช่วยลดต้นทุนสินค้าคงคลังและเพิ่มสภาพคล่องทางการเงิน อย่างไรก็ตาม SMEs ควรนำแนวทางเหล่านี้ไปปรับใช้อย่างค่อยเป็นค่อยไปให้สอดคล้องกับศักยภาพของห่วงโซ่อุปทานเพื่อลดความเสี่ยงด้านการจัดหาวัตถุดิบ ในระดับนโยบาย หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สสว. สถาบันการศึกษา และหน่วยงานพัฒนาเศรษฐกิจท้องถิ่น สามารถนำผลการวิจัยไปออกแบบโครงการอบรมด้านการบริหารต้นทุนเชิงกลยุทธ์ พัฒนาระบบบัญชีดิจิทัล และสนับสนุนเทคโนโลยีที่เหมาะสมกับบริบทของ SMEs ในภูมิภาค เพื่อเสริมสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันอย่างยั่งยืน

รายการอ้างอิง

- จิฎิกิงานต์ สุริยะสาร, พรชนก ทองลาด, สนธิญา สุวรรณราช, และสุพรรณิ คำวาส. (2560). ผลกระทบของการบริหารต้นทุนคุณภาพที่มีต่อการพัฒนาการบริการและความพึงพอใจของลูกค้า ของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย. *วารสารวิทยาการการจัดการสมัยใหม่*, 10(1), 138-151.
- พรชนก ทองลาด, ไพฑูรย์ อินตะขันธ์ และบัณฑิต บุชบา. (2559). แนวทางการพัฒนาธุรกิจให้มีความยั่งยืนตามปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียงของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดลำปาง ลำพูนและเชียงใหม่. *วารสารสมาคมนักวิจัย*, 21(1), 74-87.
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2566). *รายงานการประเมินมูลค่าเศรษฐกิจสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม 2565 (ผนผ.)*.
- สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2567). *จำนวนผู้ประกอบการรวมของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม*. <http://app.powerbi.com/view>.
- Ahmad, K., & Zabri, S. M. (2016). The application of non-financial performance measurement in Malaysian manufacturing firms. *Procedia Economics and Finance*, 35, 476–484. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)00059-9](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)00059-9)
- Allison, P. D. (1999). *Multiple regression: A primer*. Pine Forge Press.
- Banker, R. D., Potter, G., & Schroeder, R. G. (1995). An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers. *Journal of Accounting & Economics*, 19(1), 115-137. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(94\)00372-C](https://doi.org/10.1016/0165-4101(94)00372-C)
- Berisha, V. (2017). Strategic management of costs: A new tool to gain competitive advantage. In *Advances in applied economic research*, 239–254. https://doi.org/10.1007/978-3-319-48454-9_17
- Bhamu, J., & Sangwan, K. S. (2014). Lean manufacturing: Literature review and research issues. *International Journal of Operations & Production Management*, 34(7), 876–940. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-08-2012-0315>
- Bortolotti, T., Boscari, S., & Danese, P. (2015). Successful Lean Implementation: Organizational Culture and Soft Lean Practices. *International Journal of Production Economics*, 160, 182-201.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2003). Performance Measurement and Reward Systems, Trust, and Strategic Change. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 117–143.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Cohen, J., Cohen, P., West, S. G., & Aiken, L. S. (2003). *Applied multiple regression/correlation analysis for the behavioral sciences* (3rd ed.). Lawrence Erlbaum Associates.

- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297–334.
<https://doi.org/10.1007/BF02310555>
- Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *British Accounting Review*, 37(1), 47-84.
- 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(7–8), 414–428. <https://doi.org/10.1016/j.jom.2014.09.002>
- Green, S. B. (1991). How many subjects does it take to do a regression analysis? *Multivariate Behavioral Research*, 26(3), 499–510. https://doi.org/10.1207/s15327906mbr2603_7
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2009). *Basic econometrics* (5th ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Pearson Education.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2011). *Time-Driven Activity-Based Costing*, 2003.
[www.hbs.edu/research/facpubs/working papers/papers2/0304/04-045.pdf](http://www.hbs.edu/research/facpubs/working%20papers/papers2/0304/04-045.pdf)
- Khan, M. A., Hussain, M., Gunasekaran, A., Ajmal, M. M., & Helo, P. (2020). Motivators of social sustainability in healthcare supply chains in the UAE—Stakeholder perspective. *Sustainable Production and Consumption*, 24, 70–82. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.07.010>
- Kouvelis, P.C., Chambers, & Wang, H. (2006). Supply chain management research and production and operations management. *Review, trends, and opportunities, Production and Operations Management*, 15(3): 449-469.
- Likert, R. (1967). The method of constructing and attitude scale. In M. Fishbein (Ed.), *Attitude theory and measurement*. Wiley & Sons.
- Maskell, B. & Baggaley, B. (2003) *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*. Productivity Press, Boca Raton.
- Nawanir, G., Lim, K. T., Othman, S. N., & Adeleke, A. Q. (2018). Developing and validating lean manufacturing constructs: An SEM approach. *Benchmarking: An International Journal*, 25(5), 1382–1405.
<https://doi.org/10.1108/BIJ-10-2016-0155>
- Nguyen, N. P., Mohamed, S., & Pervan, S. (2021). The relationship between strategic management accounting and firm performance: Evidence from SMEs in emerging economies. *Management Science Letters*, 11(3), 851–860. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2020.10.025>
- O'Brien, R. M. (2007). A caution regarding rules of thumb for variance inflation factors. *Quality & Quantity*, 41(5), 673–690. <https://doi.org/10.1007/s11135-006-9018-6>

- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). (2021). *OECD SME and entrepreneurship outlook 2021*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/97a5bbfe-en>.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2008). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98.
- World Bank. (2022). *Small and medium enterprises (SMEs) finance: Improving SMEs' access to finance and finding innovative solutions to unlock sources of capital*. World Bank. <https://www.worldbank.org/en/topic/smefinance>
- Yamane, T. (1967). *Statistics: An introductory analysis* (2nd ed). Harper and Row.