

บทที่ 2

ทฤษฎี แนวคิดและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing; ABC)

ระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ซึ่งมีจุดมุ่งหมายให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นจึงมีการบริหารโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้นเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่าง ๆ อีกทีหนึ่ง กิจกรรมคือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตได้ ดังนั้นการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้วยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

ในปี ค.ศ. 1988 Kaplan และ Cooper ได้นำคำว่าระบบการคิดต้นทุนกิจกรรมหรือ ABC (Activity-Based Costing System) มาใช้เป็นครั้งแรกในบทความซึ่งตีพิมพ์ใน The Journal of Cost Management และ Harvard Business Review ซึ่งภายหลังจากนั้นไม่นานนักก็ได้มีบทความเชิงสนับสนุนระบบ ABC ตีพิมพ์ติดตามออกมาอย่างแพร่หลายในนิตยสารชั้นนำทางด้านการบริหารทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักรเช่น Management Accounting (US), Management Accounting (UK), The Journal of Cost Management, Journal of Management Accounting Review และ Journal of Cost Analysis จวบจนกระทั่ง ค.ศ. 1991 ระบบ ABC ก็เริ่มเป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลายไปทั่วทุกมุมโลก หลายกิจการไม่ว่าในประเทศสหรัฐอเมริกาเอง ตลอดจนสหราชอาณาจักร กลุ่มประเทศในแถบยุโรป เอเชีย หรือออสเตรเลีย ต่างมีการนำเอาแนวคิด ABC ไปประยุกต์ใช้ในหน่วยงานของตน สำหรับในประเทศไทย นักวิชาการ หน่วยงานธุรกิจของภาคเอกชนต่างได้ให้ความสนใจในเรื่องนี้ไม่น้อยเช่นกัน บริษัทในประเทศไทยหลายแห่งเริ่มประยุกต์แนวคิด ABC แล้ว แม้ว่าจะยังไม่สมบูรณ์แบบ การที่ระบบ ABC เป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลายในช่วงที่ผ่านมาส่วนหนึ่งก็เป็นผลพวงจากผู้บริหารเริ่มไม่พอใจกับระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม ซึ่งให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่บิดเบือน ระบบ ABC ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนผลิตภัณฑ์ ตลอดจนข้อมูลต้นทุนแยกตามลูกค้าที่มีความถูกต้องมากกว่าจึงได้รับการกล่าวขวัญและถือเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญของระบบการบริหารต้นทุน นักวิชาการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น Johnson ได้กล่าวไว้ว่า “การบริหารกิจกรรมถือเป็นกุญแจ

สำคัญที่จะนำกิจการไปสู่การเพิ่มผลกำไรอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเปรียบเสมือนการเดินทางที่ไม่มีที่สิ้นสุด” (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2544)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบต้นทุนบริหารที่ขยายวิธีการปันส่วนต้นทุนแบบ 2 ขั้นตอน (Two-Stage Allocation) ที่เคยใช้อยู่ในระบบการบริหารแบบเดิม โดยระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เป็นแต่ละกิจกรรม โดยตัวผลักดันต้นทุนจะเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการควบคุมและลดต้นทุน รวมถึงใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost) จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นระบบการบริหารแบบใหม่ที่ให้ข้อมูลถูกต้องมากกว่า เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคา การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิต การจัดหาเทคโนโลยีต่างๆ

การคิดต้นทุนที่ใช้อยู่เดิม เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต (Overhead Cost) ตามอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน วิธีคิดต้นทุนแบบเดิมที่ใช้ทั่วไปจะนำข้อมูลจากระบบบัญชีแยกประเภทมาใช้เมื่อคิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือบริการหลายรายการที่ใช้ทรัพยากรร่วมกัน การปันส่วนค่าใช้จ่ายจึงทำให้ต้นทุนบิดเบือนไป ธุรกิจที่มีค่าใช้จ่ายมากก็ยิ่งถูกบิดเบือนมาก ในส่วนของการปันส่วนแบบเดิมนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่สะสมอยู่ตามกลุ่มต้นทุนต่าง ๆ มักจะปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมนั้นที่ตัวผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการบริหารงาน โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง

การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตโดยพิจารณาจากกิจกรรมและทรัพยากร การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมจะเน้นการบริหารกิจการ โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ กิจกรรม (Activity) หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรขององค์กร เช่น วัตถุดิบ แรงงาน และเทคโนโลยีต่าง ๆ ออกมาเป็นผลผลิตได้ การบัญชีต้นทุนกิจกรรมจึงถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการหรือลูกค้าเป็นสิ่งที่ใช้หรือก่อให้เกิดกิจกรรมอีกทีหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องมีการพิจารณาล่วงหน้าว่า สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object) คืออะไร จากนั้นจะต้องระบุให้ได้ว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลักดันอย่างไร การกำหนดโครงสร้างต้นทุนจะเพิ่มขึ้นในรูปของ บัตรกิจกรรม (Bill of Activities) ซึ่งจะให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารถึงรูปแบบของการใช้กิจกรรมของสิ่งที่นำมา

คิดต้นทุน อีกทั้งเป็นประโยชน์ในการแยกสิ่งที่น่าสนใจที่นำมาคิดต้นทุนที่ใช้กิจกรรมในปริมาณมาก ออกจากสิ่งที่น่าสนใจที่นำมาคิดต้นทุนที่ใช้กิจกรรมในปริมาณเล็กน้อย

ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ในการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมนั้น ผู้เชี่ยวชาญหลายท่านได้นำเสนอขั้นตอนและแนวทางการวิเคราะห์และเก็บข้อมูลที่แตกต่างกันออกไป โดยแนวคิดหลักจะไม่ได้มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญแต่จะมีความแตกต่างกันบ้างในขั้นตอนในการเก็บข้อมูลและการวิเคราะห์ ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้รวบรวมและสรุปเป็นขั้นตอนที่สำคัญ 5 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรมโลจิสติกส์ขององค์กร

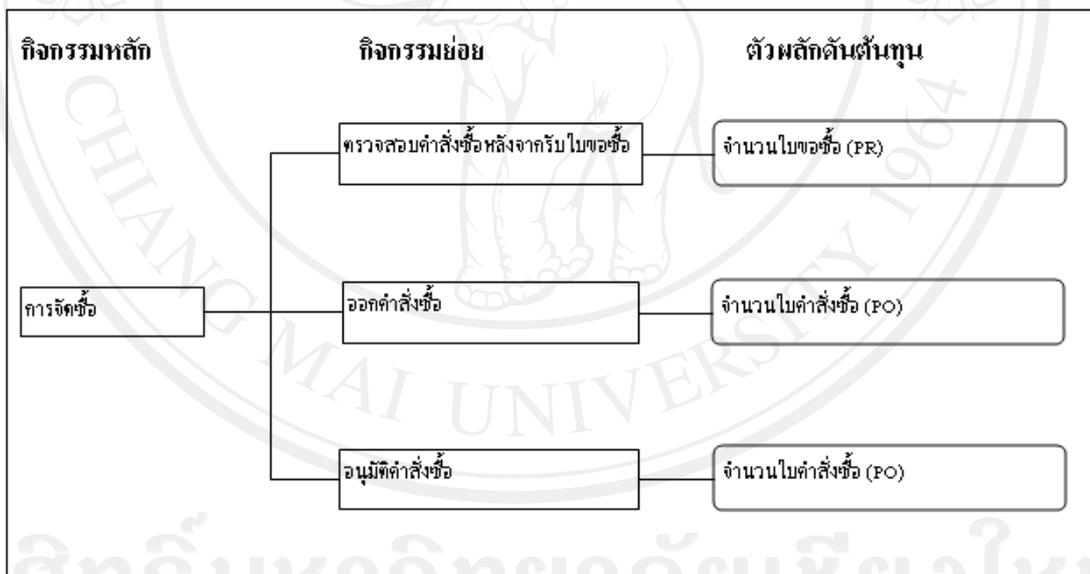
ในการคำนวณต้นทุนโลจิสติกส์นั้น กิจกรรมจัดเป็นหน่วยเล็กที่สุดของการปฏิบัติงาน โดยคำว่า “กิจกรรม” หมายถึง หน่วยที่เล็กที่สุดของการปฏิบัติงานที่มีวัตถุประสงค์ของการทำงานอย่างชัดเจนหรืออีกนัยหนึ่งคือหน่วยที่เล็กที่สุดของการปฏิบัติงานที่สามารถกำหนดให้เห็นภาพ (Image) ได้ (รุธิร์ พนมยงค์, 2549) การทำกิจกรรมการทำงานโลจิสติกส์นั้นไม่ได้มีกฎเกณฑ์ตายตัว เพียงแต่จะต้องมีความเหมาะสมตามสภาพที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้นการกำหนดกิจกรรมจะต้องไม่แบ่งย่อยหรือหยาบจนเกินไป เมื่อกำหนดกิจกรรมแล้วพบว่าไม่เหมาะสมตามสภาพจริงก็สามารถปรับแก้ไขจนกว่าจะได้กิจกรรมที่เหมาะสมที่สุด

ในการกำหนดกิจกรรม อีกสิ่งหนึ่งที่สำคัญคือการให้คำนิยามขอบเขตและเนื้อหาของกิจกรรมให้ชัดเจนว่าเป็นการปฏิบัติงานตั้งแต่จุดใดจนถึงจุดใดเช่นในกิจกรรมการตรวจรับสินค้าเป็นกล่องจะต้องระบุเนื้อหาของการปฏิบัติงานว่าเป็นการนำกล่องลงจากรถบรรทุก ตรวจเช็คสินค้าให้ตรงตามใบสั่งสินค้า และจัดเก็บในที่วางชั่วคราว เป็นต้น นอกจากนี้การตั้งชื่อกิจกรรมควรตั้งชื่อกิจกรรมให้เหมาะสมกับการปฏิบัติงานจริงและเป็นสิ่งที่ทุกคนในองค์กรสามารถเข้าใจได้ง่ายและเข้าใจตรงกันเนื่องจากในแต่ละกิจกรรมจำเป็นต้องมีการเก็บข้อมูลอย่างละเอียดว่าการปฏิบัติงานในกิจกรรมนั้นๆ ใช้เวลาเท่าใด มีค่าใช้จ่ายเท่าใด ดังนั้นหากความเข้าใจในนิยามกิจกรรมของผู้ที่เกี่ยวข้องแต่ละคนไม่ตรงกันก็อาจทำให้เกิดความผิดพลาดในข้อมูลที่จะนำมาวิเคราะห์ได้ การกำหนดกิจกรรมควรกำหนดให้ชัดเจนเป็นกลุ่มของกิจกรรมที่มีความเกี่ยวเนื่องกัน อาจแบ่งเป็นกิจกรรมหลัก และกิจกรรมย่อย ตามในตัวอย่างในรูปที่ 2.1

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

หลังจากการกำหนดกิจกรรมแล้วขั้นตอนที่สำคัญต่อมาคือการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน เพื่อที่จะทราบว่าอะไรคือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนนั้นๆ ตัวผลักดันต้นทุนคือเหตุการณ์หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือตัวผลักดันต้นทุนคือปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนและการปฏิบัติกิจกรรมและกระบวนการต่างๆตามมา ในแต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่าหนึ่งชนิด การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้นๆขึ้น (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2544) เช่นในกิจกรรมการตรวจรับสินค้าตัวผลักดันต้นทุนคือจำนวนใบสั่งงานเป็นต้น

ตัวผลักดันต้นทุนนอกจากจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เมื่อผ่านกิจกรรมต่างๆ แล้ว ยังเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการวัดผลการปฏิบัติงาน และใช้เป็นแนวทางในการควบคุมหรือลดต้นทุนของกิจการด้วย



รูปที่ 2.1 ตัวอย่างแผนผังการวิเคราะห์กิจกรรมโลจิสติกส์

ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์ปัจจัยนำเข้าต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับแต่ละกิจกรรม

ต้นทุนค่าใช้จ่ายหรือทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมการทำงาน โลจิสติกส์คือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในระบบบัญชีเพื่อนำมาคำนวณต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ผู้วิจัยได้แบ่งกลุ่มต้นทุนออกเป็น 5 กลุ่มคือค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ค่าใช้จ่ายด้านพื้นที่และสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายด้านเครื่องจักร อุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายด้านวัสดุสิ้นเปลือง และค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกี่ยวข้อง

การเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรจะต้องคำนึงถึงบุคลากรที่ปฏิบัติงานในส่วนงาน โลจิสติกส์ทั้งหมดไม่ใช่เฉพาะพนักงานประจำเท่านั้นแต่หมายรวมถึงพนักงานชั่วคราว พนักงานรายวัน หรือแม้แต่พนักงานที่ส่งมาจากบริษัทจัดหางาน พนักงานในระดับตำแหน่งที่แตกต่างกันไปรวมถึงผู้บริหารก็จะต้องนำมาวิเคราะห์ด้วยเช่นกัน ซึ่งค่าใช้จ่ายของบุคลากรแต่ละประเภทจะมีความแตกต่างกัน จึงจำเป็นต้องมีการเก็บข้อมูลแยกประเภทของบุคลากร ในการเก็บข้อมูลจะทำให้ผู้วิเคราะห์ห้มองเห็นความแตกต่างของต้นทุนของบุคลากรแต่ละประเภทในภาพรวมซึ่งอาจนำมาพิจารณาขยายผลในการปรับเปลี่ยนบุคลากรที่ต้นทุนต่ำกว่ามาแทนบุคลากรที่ต้นทุนสูงกว่าเพื่อลดต้นทุนด้านบุคลากรก็เป็นแนวทางหนึ่งในการลดต้นทุนในภาพรวมเช่นกัน

การเก็บข้อมูลด้านพื้นที่และสาธารณูปโภคจะเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการใช้สถานที่ ค่าเช่าหรือซื้ออาคารที่ใช้ปฏิบัติงานด้านโลจิสติกส์ โดยคิดตามสัดส่วนจากพื้นที่ทั้งหมดโดยส่วนใหญ่แล้วอาคารจะเป็นสินทรัพย์ถาวร (Fixed Asset) ซึ่งจะคำนวณค่าใช้จ่ายตามค่าเสื่อมราคา (Depreciation) กรณีที่บริษัทมีการตัดค่าเสื่อมราคาของอาคารไปหมดแล้วก็จะถือว่าไม่มีค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ โดยส่วนใหญ่ค่าเสื่อมราคาจะคำนวณแบบเส้นตรงกล่าวคือเฉลี่ยตามจำนวนวันในจำนวนที่เท่ากันตลอดในกรอบระยะเวลาที่กำหนดของสินทรัพย์แต่ละตัว ส่วนค่าสาธารณูปโภคที่นำมาคำนวณเพิ่มในส่วนนี้ประกอบด้วยค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าประกันอาคาร และค่าภาษีโรงเรือนของสินทรัพย์ถาวร

การเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายด้านเครื่องจักรและอุปกรณ์จะคำนวณตามจำนวนเครื่องจักร อุปกรณ์ที่นำมาใช้งานจริงในแต่ละกิจกรรม ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วเครื่องจักรและอุปกรณ์จะจัดเป็นสินทรัพย์ถาวรที่มีการกระจายต้นทุนโดยใช้ค่าเสื่อมราคา เช่นเดียวกับกับกรณีของอาคารถ้ามีการตัดค่าเสื่อมราคาออกไปหมดแล้วก็จะถือว่าไม่มีค่าใช้จ่ายในการใช้เครื่องจักรและอุปกรณ์นั้นๆ กรณีที่มีค่าประกันก็ให้เอาค่าประกันรวมเข้าไปในค่าใช้จ่ายนั้นๆด้วย

ส่วนของการเก็บข้อมูลค่าใช้จ่ายด้านวัสดุใช้งานและวัสดุสิ้นเปลืองจะเป็นจำนวนค่าใช้จ่ายที่ใช้งานจริง โดยวัสดุสิ้นเปลืองหมายถึงวัสดุที่ใช้งานได้เพียงครั้งเดียวเช่นกระดาษ บรรจุภัณฑ์ที่ใช้ครั้งเดียว เทปขาว หมึกพิมพ์ เป็นต้น แต่หากว่าเป็นวัสดุที่ทางลูกค้านำมาให้ใช้งานเช่นกล่องบรรจุก็จะถือว่าค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เป็นศูนย์ ส่วนของค่าใช้จ่ายอื่นๆ ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในด้านการสื่อสารด้าน โทรศัพท์ แฟกซ์ และซั้ว โมงอินเตอร์เน็ต และค่าใช้จ่ายในด้านการขนส่งก็จัดอยู่ในกลุ่มของค่าใช้จ่ายอื่นๆเช่นกัน

โดยปกติค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะได้อาจมาจากรายข้อมูลในบัญชีแยกประเภท ซึ่งบันทึกตามประเภทค่าใช้จ่าย (Cost Element) ซึ่งสามารถนำไประบุในต้นทุนกิจกรรมได้เลย ยกเว้นค่าใช้จ่ายที่ไม่

สามารถระบุเข้าสู่กิจกรรมได้เช่น ค่าวัสดุสำนักงานใช้ไป ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ อาจต้องอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ และใช้ดุลยพินิจเข้าช่วย

ขั้นตอนที่ 4 การกระจายต้นทุนค่าใช้จ่ายเข้าแต่ละกิจกรรม

เมื่อได้ข้อมูลในขั้นตอนที่ 3 เรียบร้อยแล้วขั้นตอนต่อมาจะเป็นขั้นตอนการคำนวณต้นทุนกิจกรรมซึ่งคำนวณตามปริมาณการปฏิบัติงาน ในตารางที่ 2.1 จะเป็นตัวอย่างในการคำนวณค่าใช้จ่ายของกิจกรรมการจัดซื้อ ซึ่งจะระบุตัวผลกัณฑ์ต้นทุนและปริมาณการปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน

ตารางที่ 2.1 ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

	กิจกรรมย่อย	ตัวผลกัณฑ์ต้นทุน	ปริมาณงาน	ต้นทุน					ต้นทุนรวม (บาทต่อเดือน)	ต้นทุนต่อ หน่วย
				บุคลากร	พื้นที่	เครื่องจักร อุปกรณ์	วัสดุ สิ้นเปลือง	อื่นๆ		
A01	ตรวจสอบคำสั่งซื้อหลังจากรับคำสั่งซื้อ (Purchase Request, PR)	จำนวนใบ PR	200	19956.4	660				20,616.40	103.08
A02	ออกคำสั่งซื้อ (Purchase Order, PO)	จำนวนใบ PO	120	4864.2	660	1,060.00	3248.4		9,832.60	81.94
A03	อนุมัติคำสั่งซื้อ (Purchase Order, PO)	จำนวนใบ PO	120	2432.1	660				3,092.10	25.77
A04	ส่งใบคำสั่งซื้อให้ผู้ส่งมอบ	จำนวนใบ PO	120	2432.1	660			10461.5	13,553.60	112.95
A05	แจ้งคลังสินค้าเตรียมรับวัสดุ	จำนวนครั้งในการนำส่ง	100	2432.1	660				3,092.10	30.92
A06	งานวางแผนความต้องการวัสดุ	จำนวนครั้ง	1	33990		440.00	812.1		35,242.10	35,242.10

ขั้นตอนที่ 5 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของแต่ละกิจกรรม

เมื่อได้ต้นทุนกิจกรรมแล้ว ขั้นตอนสุดท้ายคือการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยโดยจะใช้วิธีการคำนวณดังนี้

$$\text{ต้นทุนต่อหน่วย} = \text{ต้นทุนทั้งหมดของกิจกรรม} \div \text{ปริมาณการปฏิบัติงาน}$$

ตามตัวอย่างการคำนวณในตารางที่ 2.1

หลังจากที่คำนวณตัวเลขได้แล้ว ผู้บริหารจะนำตัวเลขนี้ไปวิเคราะห์เพื่อวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานทางโลจิสติกส์ขององค์กรและกำหนดนโยบายและกลยุทธ์ในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานด้านโลจิสติกส์ขององค์กรได้อย่างเป็นรูปธรรมมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการจัดทำแนวทางและแผนปฏิบัติงานในด้านการควบคุมค่าใช้จ่ายและลดค่าใช้จ่ายด้านโลจิสติกส์ขององค์กร

แนวคิดการบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้สามารถประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์ได้กับกิจกรรมของงานทุกด้าน ไม่จำเป็นต้องเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับโลจิสติกส์และการผลิตเท่านั้น แต่สามารถนำไปใช้ได้กับงานด้านกิจกรรมการตลาด กิจกรรมทางการเงินเช่นกัน ทั้งนี้จุดมุ่งหมายหลักมิใช่เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์เท่านั้น แต่เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผนและควบคุมด้วย

2.2 กิจกรรมโลจิสติกส์

กิจกรรมโลจิสติกส์ ตามแนวคิดของ James R. Stock และ Douglas M. Lambert หมายถึง กิจกรรมสนับสนุนการทำงานภายในองค์กรเพื่อให้ทุกหน่วยงานภายในเชื่อมโยงเข้าหากัน รวมถึงเป็นการเชื่อมโยงระหว่างองค์กรทั้งด้านอุปสงค์และอุปทาน โดยกิจกรรมหลักด้านโลจิสติกส์ (Key Logistics Activities) สามารถแบ่งออกเป็น 13 กิจกรรมดังนี้

- 1) การบริการลูกค้า (Customer service)
- 2) การพยากรณ์ความต้องการ (Demand forecasting)
- 3) การบริหารสินค้าคงคลัง (Inventory management)
- 4) การติดต่อสื่อสารด้านโลจิสติกส์ (Logistics communications)
- 5) การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบและสินค้า (Materials handling)
- 6) การจัดการคำสั่งซื้อ (Order processing)
- 7) การบรรจุภัณฑ์และหีบห่อ (Packaging)
- 8) การจัดเตรียมอะไหล่และชิ้นส่วนต่างๆ (Parts and service support)
- 9) การเลือกที่ตั้งโรงงานและคลังสินค้า (Plant and warehouse site selection)
- 10) การจัดซื้อ (Procurement)
- 11) โลจิสติกส์ย้อนกลับ (Reverse logistics)
- 12) การจราจรและการขนส่ง (Traffic and transportation)
- 13) การบริหารคลังสินค้าและการจัดเก็บ (Warehousing and storage)

จากกิจกรรมด้านโลจิสติกส์ทั้ง 13 กิจกรรมดังกล่าวผู้วิจัยได้นำแนวคิดมาเป็นแนวทางในการจัดกลุ่มกิจกรรมทางโลจิสติกส์ขององค์กรซึ่งจะได้นำเสนอต่อไป

2.3 เอกสารและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ดังที่กล่าวข้างต้นแล้วว่าในปัจจุบันองค์กรทางธุรกิจได้ให้ความสำคัญกับการบริหารต้นทุนมากขึ้น แต่การคำนวณต้นทุนแบบเดิมไม่อาจสนองต่อความต้องการของทางผู้บริหารและไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่ดีในการช่วยตัดสินใจมากนักเนื่องจากการคำนวณต้นทุนแบบเดิมได้ให้ความสำคัญกับปริมาณการผลิตและตัวผลิตภัณฑ์มากกว่าการให้ความสำคัญกับกระบวนการผลิตและกิจกรรมต่างๆที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นแนวคิดในการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing; ABC) จึงเข้ามามีบทบาทมากขึ้น เนื่องจากสามารถสะท้อนความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายกับตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุนที่ได้จากการวิเคราะห์กิจกรรมจึงมีความแม่นยำมากกว่าการคำนวณต้นทุนแบบเดิม และผู้บริหารก็สามารถใช้เป็นข้อมูลในการช่วยตัดสินใจ

เกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน การตัดทอนกิจกรรมบางประเภทที่มีต้นทุนสูงและทดแทนด้วยกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำกว่า

การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมในงานด้านโลจิสติกส์ได้เข้ามามีบทบาทสำคัญในการบริหารจัดการด้านโลจิสติกส์ แนวคิดนี้ได้ใช้แพร่หลายมากขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเสนอแนวทางในการลดต้นทุนโลจิสติกส์รวมถึงการวางกลยุทธ์ด้านโลจิสติกส์ขององค์กร ด้วยเหตุนี้จึงมีงานวิจัยจำนวนมากที่ทำการศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์โดยใช้การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม ในการทบทวนวรรณกรรมของงานวิจัยฉบับนี้ ผู้วิจัยได้แบ่งกลุ่มงานวิจัยที่ได้ทบทวนออกเป็น 4 กลุ่มเพื่อสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงานวิจัยคือ งานวิจัยที่นำแนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์ งานวิจัยที่นำแนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการลดต้นทุนโลจิสติกส์ งานวิจัยที่เกี่ยวกับการลดต้นทุนโลจิสติกส์ทั่วไป และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องอื่นๆ

งานวิจัยในกลุ่มแรกที่ได้้นำแนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์ ผู้วิจัยได้มุ่งเน้นการนำต้นทุนที่เกิดจากค่าโสหุ้ย (Overhead Cost) มาเป็นส่วนเข้าไปในกิจกรรม ดังเช่นในงานวิจัยของ Lin (2001) Stapleton (2004) Bartolacci (2004) ซึ่งได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นในห่วงโซ่อุปทานภายใต้มุมมองของฐานกิจกรรม พบว่าการคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมจะคำนวณจากตัวเลขยอดขายแต่ไม่ได้คำนึงถึงค่าโสหุ้ยที่เกิดขึ้น และการคำนวณต้นทุนแบบเดิมจะไม่มีมีการวิเคราะห์ต้นทุนแยกตามกิจกรรมจึงทำให้การคำนวณต้นทุนผิดไปจากความเป็นจริง การคำนวณต้นทุนโดยแยกตามกิจกรรมจะทำให้ผู้บริหารได้เข้าใจถึงกิจกรรมด้านโลจิสติกส์และต้นทุนที่เกิดขึ้นในมุมมองของแต่ละกิจกรรม โดยในงานวิจัยของ Lin (2001) ทางผู้วิจัยยังได้นำเสนอขั้นตอนในการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการวิเคราะห์หาต้นทุนซึ่งเป็น 7 ขั้นตอน คือการคัดเลือกและสร้างทีมงาน การวิเคราะห์หน้าที่ในห่วงโซ่อุปทาน การแยกกระบวนการออกเป็นกิจกรรม การจำแนกรายละเอียดในแต่ละกิจกรรมว่าใช้ทรัพยากรอะไรบ้าง การคำนวณต้นทุนแยกตามกิจกรรม การรวมต้นทุนเข้าไปในสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน และการวิเคราะห์ต้นทุนสุดท้ายในมุมมองของต้นทุนรวม และในขณะเดียวกันมีการนำเสนอขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการวิเคราะห์หาต้นทุนในแนวคิดที่ต่างกัน ในงานวิจัยของ No and Kleiner (1997) และ Pirttila and Hautaniemi (1995) ซึ่ง No and Kleiner (1997) ได้แบ่งขั้นตอนดังกล่าวได้แบ่งเป็น 5 ขั้นตอนโดยเริ่มจากการรวมงานที่ทำเข้าเป็นกิจกรรม การวิเคราะห์และรายงานต้นทุนของกิจกรรมดังกล่าว การระบุจุดศูนย์กลางของกิจกรรม การเลือกตัวผลักดันต้นทุนขั้นแรก และการเลือกตัวผลักดันต้นทุนขั้นที่สอง ในขณะที่ Pirttila and Hautaniemi(1995) ได้แบ่งเป็น 5 ขั้นตอนเช่นกันแต่รายละเอียดต่างกันในส่วนโดยเริ่มต้นจากขั้นตอนการวางกรอบ

ความสนใจ การวิเคราะห์การไหลของวัตถุดิบ การกำหนดรวมถึงการวิเคราะห์ทรัพยากรและ กิจกรรม การเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน และการคำนวณต้นทุนของแต่ละกิจกรรม นอกจากการ นำเสนอขั้นตอนในการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น Lin (2001) ได้นำเสนอเทคนิคในการทำให้การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมประสบความสำเร็จ คือต้อง ทำให้ง่ายไม่ซับซ้อน ต้องสร้างทีมงานที่สมดุล ต้องกำหนดเวลาที่เหมาะสม ต้องทำให้เกิดการ เปลี่ยนแปลงจากฝ่ายบริหาร และต้องเริ่มจากจุดที่เห็นผลชัดเจน

นอกจากงานวิจัยของ Lin (2001) ที่ได้นำหลักการการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการ วิเคราะห์ต้นทุนในห่วงโซ่อุปทาน Stapleton (2004) ก็ได้นำหลักการของการวิเคราะห์ต้นทุน ฐานกิจกรรมไปใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนของธุรกิจเช่นกัน โดยเน้นที่กิจกรรมด้านการตลาดและ กิจกรรมโลจิสติกส์ โดยได้พบว่าการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ทำให้องค์กรสามารถ ควบคุมและจัดการต้นทุนที่เกิดจากค่าเสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น และต้นทุนที่เกิดจาก การวิเคราะห์กิจกรรมยังช่วยสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารทั้งด้านการตลาดและ โลจิสติกส์ นอกจากนี้ข้อมูลดังกล่าวยังทำให้ผู้บริหารทราบว่ากิจกรรมใดที่ควรจะต้องตัดออกและกิจกรรมใดที่ควร ได้รับการสนับสนุนและส่งเสริม แต่ในขณะที่เดียวกันงานวิจัยของ Stapleton (2004) ก็พบว่า การนำ การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ก็มีข้อดีและข้อจำกัดเช่นกัน กล่าวคือการนำการวิเคราะห์ ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้จะต้องใช้เวลาและบุคลากรจำนวนมากในการวิเคราะห์เจาะลึกทุกกิจกรรม และในบางครั้งก็ไม่ได้ได้รับความร่วมมือจากคนที่ให้ข้อมูลเท่าใดนัก จากข้อดีดังกล่าวนำไปสู่ งานวิจัยของ Bartolacci (2004) ที่ได้นำเสนอข้อดีและข้อจำกัดของการวิเคราะห์ต้นทุนฐาน กิจกรรมไปในแนวทางเดียวกับงานวิจัยของ Stapleton (2004) กล่าวคือการนำการวิเคราะห์ต้นทุน ฐานกิจกรรมไปใช้ การวิเคราะห์ต้นทุนจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องใช้เวลาและบุคลากรจำนวนมาก นอกจากนี้ถ้าข้อมูลเป็นข้อมูลที่ต้องการจากทางลูกค้ามักจะไม่ค่อยได้รับความร่วมมือ จึงทำให้ ต้นทุนที่ได้จากการวิเคราะห์ยังไม่ใช่ข้อมูลที่สมบูรณ์เท่าใดนัก ถึงแม้ว่าการนำแนวคิดต้นทุนฐาน กิจกรรมมาใช้จะมีข้อจำกัดตามที่นักวิจัยหลายท่านนำเสนอ แต่งานวิจัยส่วนใหญ่ยังคงสนับสนุน แนวคิดหลักการของการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมและการนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กร Askarany et al. (2009) ได้นำเสนอแนวคิดการผสมผสานระหว่างการจัดการห่วงโซ่อุปทานและการ นำแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้เพื่อการปรับปรุงกระบวนการในห่วงโซ่อุปทานเพื่อการ ตัดสินใจในด้านนโยบายและการวางแผนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในงานวิจัยนี้ได้เปรียบเทียบการ นำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในองค์กรที่มีกระบวนการผลิตและองค์กรที่ไม่มี กระบวนการผลิต และผู้วิจัยได้ให้ข้อสรุปว่าองค์กรที่มีกระบวนการผลิตจะนำการวิเคราะห์ต้นทุน

ฐานกิจกรรมไปใช้ในวัตถุประสงค์ด้านการจัดการต้นทุนมากกว่าในองค์กรที่ไม่มีกระบวนการผลิต ซึ่งจะนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการบริหารกิจกรรมเสียมากกว่า

นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Glodsbey and Closs (2000) ที่นำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุน โลจิสติกส์ของกระบวนการส่งสินค้ากลับคืน โดยในกรณีศึกษาในงานวิจัยนี้เป็นการส่งบรรจุภัณฑ์เปล่าของเครื่องดื่มกลับคืนสู่ผู้ผลิต โดยเส้นทางการส่งกลับคืนจะมาจากผู้บริโภครถผ่านผู้ค้าปลีก ผู้แทนจำหน่าย จนถึงผู้ประกอบการในการนำกลับมาใช้ โดยในการวิเคราะห์ต้นทุนแบบเดิมจะเป็นแบบต้นทุนเฉลี่ยโดยไม่ได้คำนึงว่าแต่ละจุดของการเกิดต้นทุนจะมีกิจกรรมที่แตกต่างกันมากนักน้อยเพียงใด และกิจกรรมใดมีต้นทุนน้อยเพียงใด แต่เมื่อนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้พบว่าสามารถวิเคราะห์ต้นทุน โลจิสติกส์ได้ถูกต้องและแม่นยำมากกว่าเดิม เพราะแต่ละกิจกรรมในแต่ละจุดตลอดเส้นทางการส่งกลับคืนมีการเกิดต้นทุนที่ไม่เท่ากัน หลังจากการวิเคราะห์ต้นทุนตามกิจกรรมทำให้ได้ทราบว่าปัญหาอยู่ที่จุดใดบ้าง และควรเพิ่มลดกิจกรรมใดในขั้นตอนใด ทำให้เกิดความร่วมมือในทุกส่วนที่เกี่ยวข้องในห่วงโซ่อุปทานจนเกิดประโยชน์สูงสุดคือทำให้ต้นทุนในการส่งสินค้ากลับคืนลดลง

ประโยชน์ในการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ นอกจากการได้ตัวเลขต้นทุนที่แม่นยำแล้ว การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมยังเป็นส่วนสำคัญในการช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหาร ดังเช่นในงานวิจัยของ Damme (1999) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร และได้พบว่าการตัดสินใจสำคัญต่างๆของผู้บริหารจะขึ้นอยู่กับข้อมูลตัวเลขทางบัญชี 2 ส่วนด้วยกันคือตัวเลขต้นทุนฐานกิจกรรมและตัวเลขการไหลของเงินสด(cash flow) ขององค์กร เพราะเงินที่เข้าสู่องค์กรและเงินที่องค์กรใช้จ่ายออกไปจะต้องมีความสัมพันธ์กันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นการตัดสินใจของผู้บริหาร โดยเฉพาะในเรื่องเงินจะต้องมองทั้งสองส่วนจึงจะเกิดการตัดสินใจที่ถูกต้องและมีผลสัมฤทธิ์ ในการช่วยการตัดสินใจของผู้บริหาร มีงานวิจัยที่นำเสนอโมเดลทางคณิตศาสตร์เพื่อคำนวณต้นทุน เช่นในงานวิจัยของ Bokor (2008) ที่นำเสนอโมเดลทางคณิตศาสตร์เพื่อคำนวณต้นทุน โลจิสติกส์ตามแนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมโดยได้นำเสนอให้มีการแยกเป็นต้นทุน โลจิสติกส์ทางตรงและทางอ้อมแล้วนำมารวมกันเป็นต้นทุนการผลิตงาน โลจิสติกส์ นอกจากนี้ยังได้นำเสนอโมเดลการคำนวณผลกำไร ซึ่งตัวเลขเหล่านี้จะนำไปเป็นส่วนสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเช่นกัน

ในการศึกษาต้นทุน โลจิสติกส์ในงานอุตสาหกรรมก็ทำให้สามารถวิเคราะห์กิจกรรมได้อย่างเป็นรูปธรรมและเห็นกิจกรรมแต่ละกิจกรรมได้อย่างชัดเจน กรรณิการ์ กำมะเลิศ (2549) ได้ทำการศึกษาต้นทุน โลจิสติกส์สำหรับการดำเนินงานกระจายสินค้าอิเล็กทรอนิกส์ด้วยการบริหารต้นทุนกิจกรรม โดยมีการวิเคราะห์รูปแบบการขนส่งที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายสูงและวิเคราะห์กิจกรรม

ที่ไม่สำคัญและไม่ก่อให้เกิดรายได้ โดยได้แบ่งตัวหลักต้นทุนกิจกรรมออกเป็น 6 ตัวคือ การจัดการคำสั่งซื้อ การเตรียมสินค้าเพื่อส่งมอบ การวางแผนสินค้าคงคลัง การวางแผนด้านการจัดส่ง การขนส่งสินค้า และการดำเนินการหลังการจัดส่ง และจากการวิจัยดังกล่าวผู้วิจัยได้สรุปผลให้มีการปรับปรุงกิจกรรมในการจัดการคำสั่งซื้อสินค้าที่ส่งทางอากาศโดยลดเวลากิจกรรมที่ไม่จำเป็นให้น้อยลงเพื่อรักษาระดับการบริการลูกค้า พร้อมทั้งปรับปรุงขั้นตอนการจัดส่งสินค้าทางเรือโดยตัดกิจกรรมที่ไม่สำคัญออกไป ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมนี้ให้ได้มากที่สุด

ในส่วนของธุรกิจการให้บริการด้านโลจิสติกส์ มีปรากฏในงานวิจัยของจามร สุวรรณฉาย (2550) ที่ได้ทำการศึกษาแนวทางการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมของธุรกิจโลจิสติกส์ในจังหวัดเชียงใหม่เพื่อนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ในการบริหารต้นทุนและการบริหารจัดการกิจกรรมต่างๆ โดยได้ทำการศึกษากิจกรรมของผู้ประกอบการโลจิสติกส์ในจังหวัดเชียงใหม่ทั้งหมด 6 ราย ผลที่ได้คือต้นทุนที่ได้จากการวิเคราะห์ฐานกิจกรรมได้แสดงรายละเอียดการปันส่วนต้นทุนของแต่ละกิจกรรมได้อย่างชัดเจน ซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้ง่ายขึ้นในการปรับปรุงระบบการให้บริการและการตัดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นออกไป

กลุ่มของงานวิจัยกลุ่มที่สองคืองานวิจัยเกี่ยวกับการนำหลักการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการลดต้นทุน โลจิสติกส์ แนวคิดดังกล่าวได้นำเสนอผ่านงานวิจัยของ Narayanan (2002) Majid (2008) และสุรชาติพิย์ ฉันทนารุ่งภักดิ์ (2550) ในงานวิจัยของ Narayanan (2002) ผู้วิจัยทำการวิจัยถึงการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ประโยชน์ในธุรกิจอุตสาหกรรมผลิตเหล็ก โดยได้สัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงและระดับกลางของบริษัทผู้ผลิตเหล็กในประเทศสหรัฐอเมริกา และได้พบว่าทางผู้บริหารได้นำข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ในการลดต้นทุนโดยการหยุดผลิตสินค้าที่ไม่ก่อให้เกิดกำไร หยุดขายสินค้าที่ไม่ก่อให้เกิดกำไร นอกจากนี้ยังมีการปรับปรุงระบบการผลิตในระดับล่าง ลดระยะเวลาในการผลิตสินค้า และตัดงานที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่าทิ้งไป จากงานวิจัยนี้ทำให้เกิดงานวิจัยต่อเนื่องของ Majid (2008) โดยนำแนวคิดนี้ไปใช้กับบริษัทผู้ผลิตเซมิคอนดักเตอร์ในมาเลเซีย ผลที่ได้จากการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมไปใช้ก็เป็นไปในแนวทางเดียวกับที่ Narayanan (2002) นำเสนอ กล่าวคือผู้บริหารสามารถมองเห็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้และไม่ก่อให้เกิดรายได้ และสามารถมองเห็นและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งทำให้บริษัทฯ สามารถลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นลงได้ทำให้ต้นทุนโดยรวมลดลงและส่งผลให้สามารถทำการแข่งขันได้ดีขึ้นในตลาด งานวิจัยของสุรชาติพิย์ ฉันทนารุ่งภักดิ์ (2550) ก็ได้สรุปผลไปในแนวทางเดียวกัน นอกจากนี้ในงานวิจัยฉบับนี้ก็นำเสนอว่าการนำการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์ ทำให้สามารถแบ่งกิจกรรมหลักที่ทำให้เกิดต้นทุนด้านโลจิสติกส์ออกเป็น 7 กิจกรรมคือ กิจกรรมการรับเข้า กิจกรรมการเก็บรักษา

กิจกรรมการขนย้ายภายใน กิจกรรมการขนส่ง กิจกรรมการบรรจุหีบห่อ กิจกรรมการติดต่อสื่อสาร และกิจกรรมอื่นๆ ซึ่งในกิจกรรมหลักทั้ง 7 กิจกรรมนี้ ยังสามารถแบ่งกิจกรรมย่อยออกไปได้อีก 21 กิจกรรม โลจิสติกส์ย่อย เมื่อทราบกิจกรรมทั้งหมดนี้ทำให้องค์กรสามารถลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นลง โดยการตัดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นทิ้งไป

นอกจากการลดต้นทุน โลจิสติกส์โดยใช้การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม ยังมีงานวิจัยในด้านการลดต้นทุน โลจิสติกส์ในแนวทางอื่นที่เน้นกระบวนการจัดซื้อบนห่วงโซ่อุปทาน เช่น งานวิจัยของ Zeng and Rossetti (2003) ซึ่งได้นำเสนอแนวทางในการลดต้นทุน โลจิสติกส์โดยเน้นที่กระบวนการจัดซื้อสินค้าระหว่างประเทศโดยมีองค์กรในกรณีศึกษาตั้งอยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา และมีซัพพลายเออร์ตั้งอยู่ที่ประเทศจีน แนวทางการลดต้นทุนจะเน้นกรอบการคำนวณ โลจิสติกส์ในรูปแบบใหม่ที่นำปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งระหว่างประเทศเข้ามาประกอบ โดยมีการแบ่งต้นทุนออกเป็น 6 ประเภทคือ การขนส่ง สินค้าคงคลัง การบริหารจัดการ ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ความเสี่ยง และการบรรจุหีบห่อ และได้แนะนำเสนอแนวทางการคำนวณมูลค่าในการกระจายสินค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศจีนทั้งไปและกลับในรูปแบบการขนส่งที่แตกต่างกัน เพื่อให้ทราบต้นทุน โลจิสติกส์โดยรวมในการขนส่งแต่ละครั้งและจะนำไปสู่แนวทางการลดต้นทุน ได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากการศึกษารูปแบบการขนส่งที่แตกต่างกันดังกล่าวแล้ว นฤพล ภาคการ (2551) ได้ศึกษาต้นทุน โลจิสติกส์โดยการเปรียบเทียบเงื่อนไขการขนส่งสินค้าระหว่างทอมเอฟโอบีด้วยตู้คอนเทนเนอร์และซีไอเอฟด้วยเรือสินค้าเทกอง จากการศึกษาพบว่าต้นทุนรวมของการขนส่งด้วยทอมเอฟโอบีด้วยตู้คอนเทนเนอร์มีต้นทุนรวมที่ต่ำกว่าเนื่องจากสามารถเพิ่มความถี่ในการนำเข้าได้ทำให้ต้นทุนในการเก็บสินค้าคงคลังลดลง การควบคุมสินค้าคงคลังก็เป็นอีกแนวทางหนึ่งในการลดต้นทุน โลจิสติกส์เช่นในงานวิจัยของ Wang and Cheng (2009) ที่ได้นำเสนอวิธีการคำนวณทางคณิตศาสตร์ตามลำดับก่อนหลัง (Algorithm) เพื่อการแก้ปัญหาการจัดตารางโลจิสติกส์ของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต งานที่อยู่ระหว่างการผลิต จนถึงการนำส่งสินค้า ผู้วิจัยพบว่า การนำหลักทางคณิตศาสตร์มาใช้ในการคำนวณจะช่วยแก้ปัญหาการจัดตารางการผลิตจนถึงปรับปรุงระบบโลจิสติกส์ได้เป็นอย่างดี นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยที่นำเสนอกลยุทธ์ในการลดต้นทุน โลจิสติกส์ คืองานวิจัยของ Zhao and Tang (2009) ที่ได้นำเสนอกลยุทธ์ในการลดต้นทุน โลจิสติกส์โดยเริ่มที่การแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ระดับคือระดับมหภาค (Macro Level) และระดับจุลภาค (Micro Level) โดยในระดับมหภาคได้เน้นที่นโยบายการสนับสนุนของภาครัฐต่อระบบ โลจิสติกส์ เช่นการส่งเสริมการลงทุนในการพัฒนาด้าน โลจิสติกส์และการนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ก้าวหน้ามาใช้ในการดำเนินการ ส่วนในระดับจุลภาคซึ่งเป็นระดับขององค์กรทางธุรกิจ ผู้วิจัยได้นำเสนอให้นำแนวคิดการจัดการห่วงโซ่อุปทานมาใช้รวมทั้งการควบคุมต้นทุนด้าน โลจิสติกส์อย่างมีระบบ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ที่ได้นำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุน โลจิสติกส์ได้แก่ งานวิจัยของ Evaraert and Bruggeman (2008) ที่ได้นำเสนองานวิจัยโดยใช้แนวคิดของ TDABC (Time-driven ABC) ซึ่งเป็นแนวคิดที่ปรับปรุงมาจากแนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม ผู้วิจัยเห็นว่า การวิเคราะห์ต้นทุน โลจิสติกส์ โดยมองเฉพาะส่วนของกิจกรรมที่ทำให้เกิดต้นทุน ไม่เพียงพอ ดังนั้น TDABC จึงมีการนำเอาปัจจัยด้านเวลาในการทำกิจกรรมนั้นๆ มาคำนวณเข้าไปในต้นทุนด้วย เพื่อที่จะได้ต้นทุนที่แม่นยำมากกว่าการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมแบบ ABC นอกจากนี้ในงานวิจัยของชนม์เจริญ แสงวรัตน์ (2550) ยังได้ทำการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนทางด้านโลจิสติกส์ของหัตถอุตสาหกรรมไทย โดยศึกษาจากกลุ่มตัวอย่าง 70 ตัวอย่างในเขตจังหวัดเชียงใหม่ ลำพูน และลำปาง โดยผู้วิจัยได้แบ่งต้นทุน โลจิสติกส์ออกเป็น 4 กลุ่มใหญ่คือ ต้นทุนการจัดการขนส่งสินค้า ต้นทุนการถือครองสินค้าคงคลัง ต้นทุนการบริหารจัดการโลจิสติกส์ และต้นทุนการบริหารคลังสินค้า และจากการศึกษาได้พบว่าสัดส่วนต้นทุน โลจิสติกส์ยังมีสัดส่วนที่สูงมากในต้นทุนการผลิตรวม จากผลของการที่ต้นทุน โลจิสติกส์สูงนี้จึงทำให้ขาดศักยภาพในการแข่งขันในตลาดโลก นอกเหนือจากงานวิจัยเกี่ยวกับต้นทุนดังกล่าวแล้วยังมีงานวิจัยเกี่ยวกับการนำระบบสารสนเทศมาใช้ในการงานด้าน โลจิสติกส์เช่นงานวิจัยของ นววิธ โปธิจันทร์ (2546) ที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาระบบโลจิสติกส์ของบริษัทเทคโนโลยีประเทศไทยจำกัด โดยได้นำระบบการจัดการสารสนเทศ การควบคุมสินค้าคงคลังมาใช้ พร้อมกับการเปลี่ยนแปลงการผลิตแบบพยากรณ์ ยอดขายเป็นแบบผลิตตามคำสั่งซื้อของลูกค้าเพื่อลดปริมาณสินค้าคงคลัง ทำให้สามารถลดต้นทุนโดยรวมขององค์กรได้ จะเห็นได้ว่าระบบสารสนเทศได้เข้ามามีบทบาทเป็นอย่างมากในห่วงโซ่อุปทานในปัจจุบัน

โดยสรุปแล้วงานวิจัยเกี่ยวกับการนำแนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุน โลจิสติกส์ จะมุ่งเน้นที่การวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อประโยชน์สูงสุดในการสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารและนำไปสู่แนวทางในการลดต้นทุน โลจิสติกส์ในที่สุดดังเช่น โกศล ดีศีลธรรม (2547) ได้กล่าวเกี่ยวกับแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมไว้ว่า เป็นค่าใช้จ่ายโดยรวมที่สามารถติดตามจากองค์ประกอบต้นทุนเช่นค่าแรงของการดำเนินกิจกรรม ซึ่งต้นทุนกิจกรรมจะแสดงในรูปแบบของการวัดผลลัพธ์จากกิจกรรมเช่น จำนวนรายงาน ปริมาณคำสั่งซื้อ เป็นต้น ระบบต้นทุนกิจกรรมจะเป็นการรวบรวมข้อมูลและต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆ เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดต้นทุนของกิจกรรม นอกจากนี้ในการประยุกต์แนวทางการจัดการต้นทุนฐานกิจกรรมกับกระบวนการ โลจิสติกส์นั้นจะสามารถวิเคราะห์ถึงความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าเพื่อประเมินถึงกลุ่มลูกค้าที่สร้างผลกำไรให้กับองค์กรซึ่งจากการวิเคราะห์จะพบได้ว่าลูกค้ามีบทบาทสำคัญมากกว่าผลิตภัณฑ์ ในการผลักดันการดำเนินกิจกรรม

และการใช้ทรัพยากรทางโลจิสติกส์ทำให้เกิดเป็นแนวคิดลูกค้าผลักดันกิจกรรมขึ้น การวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์จะทำให้ได้เห็นถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในระบบโลจิสติกส์ขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนโลจิสติกส์ที่เกิดขึ้นของแต่ละผลิตภัณฑ์ แต่ละลูกค้า แต่ละกิจกรรมหรือหน่วยผลิตภัณฑ์ก็ตาม สิ่งสำคัญต่อไปที่ผู้ประกอบการจะต้องทำคือการควบคุมและติดตามประสิทธิภาพในการบริหารจัดการต้นทุนโลจิสติกส์ เพื่อประโยชน์สูงสุดในการทำกำไรให้องค์กร

จากแนวคิดดังกล่าวรวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ต้นทุนโลจิสติกส์ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมในงานโลจิสติกส์เป็นที่นิยมใช้อย่างแพร่หลายในองค์กรทุกระดับ สาเหตุเพราะความชัดเจนที่นำมาซึ่งต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด จึงทำให้การแก้ไขปัญหา รวมถึงการลดต้นทุนเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้วิจัยจึงได้นำแนวคิดนี้มาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมของบริษัท XYZ จำกัดรวมทั้งการนำเสนอแนวทางในการลดต้นทุน ซึ่งขั้นตอนในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้ได้มาซึ่งต้นทุนโลจิสติกส์รวมถึงผลการวิเคราะห์จะได้นำเสนอในบทที่ 3 และบทที่ 4 ตามลำดับต่อไป