Harvard Business Review Press

การวิเคราะห์ต้นทุน

บนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

วิธีที่ง่ายและมีประสิทธิภาพในการสร้างผลกำไรสูงขึ้น

ROBERT S. KAPLAN

ร่วมกับ

STEVEN R. ANDERSON

Harvard Business Review Press

การวิเคราะห์ต้นทุน

บนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

วิธีที่ง่ายและมีประสิทธิภาพในการสร้างผลกำไรสูงขึ้น

ROBERT S. KAPLAN

ร่วมกับ

STEVEN R. ANDERSON

Harvard Business Review Press

การวิเคราะห์ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

แปลและเรียบเรียงจาก *Time-Driven Activity-Based Costing*

โดย : James L. Heskett, W. Earl Sasser and Joe Wheeler

ผู้แปล : ดร. จักร ติงศภัทิย์

Original work Copyright ©2007 Harvard Business School Publishing Corporation

Published by arrangement with Harvard Business Review Press.

Unauthorized duplication or distribution of this work constitutes Copyright infringement.

Thai translation rights ©2019 Expernet Co., Ltd.
All rights reserved.

จำนวน 452 หน้า

ราคา 395 บาท

ISBN (E-Book) 978-974-414-490-4

สงวนลิขสิทธิ์โดย : บริษัท เอ็กซเปอร์เน็ท จำกัด

จัดทำโดย : **บริษัท เอ็กซเปอร์เน็ท จำกัด**

2387 อาคารรวมทุนพัฒนา ถนนเพชรบุรีตัดใหม่

แขวงบางกะปิ เขตห้วยขวาง กรุงเทพฯ 10310

โทร. 0-2718-1821 (10 คู่สาย)

e-mail: public@expernetbooks.com

http://www.expernetbooks.com

คำนำ

ในชั้นเรียน ต้นทุนบนฐานกิจกรรม หรือที่เรียกว่า ตัวแบบ ABC (Activity-Based Costing) ดูเหมือนจะเป็นหนทางในการจัดสรรทรัพยากรขององค์การได้อย่างยอดเยี่ยม แต่ในชีวิตจริงผู้บริหารจำนวนมากที่ได้นำ ABC ไปใช้งานภายในองค์การอย่างกว้างขวาง กลับพบว่าแนวทางนี้มีข้อจำกัดและไม่สามารถใช้งานได้ดังที่คาดหวังไว้ ทำไมน่ะหรือ ? พนักงานได้รับรู้ผลการสำรวจว่าบริษัทที่เคยใช้ตัวแบบ ABC มีค่าใช้จ่ายและเวลาที่สูญเสียไปในการประเมินทรัพ-ยากรที่ใช้ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างมากเกินไป

หนังสือเล่มนี้จะนำเสนอการจัดการต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (Time-Driven Activity-Based Costing) หรือ TDABC ซึ่งเป็นวิธีการที่ง่ายและมีประสิทธิผลสูงกว่าในการวัดต้นทุนและความสามารถในการทำกำไร โดยดึงข้อมูลที่มีอยู่ในระบบ ERP มาใช้งาน การคิดต้นทุนแบบ TDABC ช่วยให้ผู้บริหารประหยัดเวลาและงบประมาณในการเก็บรวบรวมและปรับปรุงฐานข้อมูลให้ทันสมัย รวมทั้งมีเวลามากขึ้นในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่ค้นพบจากการใช้งาน TDABC อาทิ กระบวนการที่ไร้ประสิทธิภาพ ผลิตภัณฑ์และลูกค้ากลุ่มที่ไม่สร้างผลกำไร และกำลังการผลิตส่วนเกิน

Kaplan และ Anderson ได้อธิบายวิธีการที่ผู้บริหารสามารถนำไปพัฒนาระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา โดยตอบคำถามพื้น ๆ 2 ข้อ

- ต้นทุนในการจัดหากำลังผลิตจากทรัพยากรสำหรับแต่ละกระบวนการในองค์การของเราเป็นเท่าไร ?
- กำลังการผลิตจากทรัพยากร (เวลา) ที่องค์การต้องใช้ในการดำเนินธุรกรรมแต่ละรายการ การผลิตสินค้าแต่ละอย่าง และการให้บริการลูกค้าแต่ละรายของบริษัทเป็นเท่าไร ?

นอกเหนือจากผลประโยชน์ทั่วไปที่ได้จากการนำ ABC ไปใช้งานอย่างประสบผลสำเร็จ อาทิ การเพิ่มความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์และลูกค้าให้สูงขึ้น การบริหารอัตราการใช้กำลังการผลิต และการปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการ Kaplan และ Anderson ได้แนะนำการประยุกต์ใช้ TDABC กับโครงการริเริ่มใหม่ๆ ได้แก่

- เชื่อมโยงการวางแผนเชิงกลยุทธ์เข้ากับการจัดทำงบประมาณดำเนินงาน
- ส่งเสริมกิจกรรมที่ทำให้เกิดการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง อาทิ การบริหารแบบลีน (lean management) และการเทียบเคียง (benchmarking)
- ขจัดความซับซ้อนภายในห่วงโซ่อุปทานที่เกินจำเป็นออกไป
- ปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบสถานะทางการเงินสำหรับการควบรวมและเข้าถือสิทธิ์ในกิจการให้ดีขึ้น
- จัดสรรและใช้งานบุคลากรหลักอย่างเหมาะสมที่สุด

หนังสือเล่มนี้ใช้กรณีศึกษามากมายในหลากหลายสถานการณ์เพื่ออธิบายตัวแบบ TDABC กรณีศึกษาเหล่านี้มีที่มาจากการปฏิบัติงานจริงภายใต้คำแนะนำของที่ปรึกษาจากบริษัท Acorn องค์การที่เป็นต้นแบบได้แก่ Kemps LLC, Sanac Logistics, ATB Financial, กลุ่มธุรกิจโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีของ Citigroup และมหาวิทยาลัย Jackson State

ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (TDABC) เป็นองค์ความรู้ใหม่ขององค์การที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง ช่วยให้คุณมีเครื่องมือที่จำเป็นและแนวทางปฏิบัติเพื่อสร้างคุณค่าสูงสุดจากระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมของคุณได้

สำนักพิมพ์เอ็กซเปอร์เน็ท

สารบัญ

		หน้า
คำนำ		**3**
สารบัญ		**5**
บทนำ		**7**
ส่วนที่ 1 :	**ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา**	**15**
บทที่ 1	วิวัฒนาการของต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา	17
บทที่ 2	การประเมินเวลาของกระบวนการ	53
บทที่ 3	อัตราต้นทุนกำลังการผลิต	87
บทที่ 4	การใช้งานตัวแบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา	131
บทที่ 5	การวิเคราะห์โดยสมมติสถานการณ์ (What-if analysis) และการจัดทำงบประมาณบนฐานกิจกรรม : การพยากรณ์ความต้องการทรัพยากร	161
บทที่ 6	ตัวแบบผลกำไรทางลัด : การสร้างกระบวนการตรวจสอบสถานะทางการเงินรูปแบบใหม่สำหรับการควบรวมและเข้าถือสิทธิ์ในกิจการ	199
บทที่ 7	การยกระดับการปรับปรุงกระบวนการภายในของธุรกิจ : การประยุกต์ใช้ TDABC ในรูปแบบใหม่	225

		หน้า
ส่วนที่ 2 :	**ภาคปฏิบัติของต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา**	**267**
บทที่ 8	Kemps LLC : การจัดการสินค้า การกระจายสินค้า และความหลากหลายของลูกค้า	269
บทที่ 9	Sanac Logistics : สมการเวลาเพื่อวิเคราะห์ความซับซ้อนในกระบวนการโลจิสติกส์	293
บทที่ 10	Compton Financial : การใช้ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลาเพื่อปรับปรุงผลการดำเนินงานให้มีกำไร	317
บทที่ 11	ATB Financial : แบบอย่างของการเติบโตจากความสามารถในการทำกำไร	347
บทที่ 12	หน่วยธุรกิจโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีของ Citigroup : กลยุทธ์ด้านการเงินเพื่อบริหารงานเทคโนโลยีสารสนเทศในฐานะหน่วยธุรกิจหนึ่งของกลุ่มบริษัท	369
บทที่ 13	กลุ่มลูกค้าพิเศษของ Global Insurance Company : การพยากรณ์ความต้องการบุคลากรหลัก	387
บทที่ 14	มหาวิทยาลัย Jackson State	405
ภาคผนวก ก :	**การปรับเปลี่ยนกลุ่มลูกค้าที่ไม่สร้างกำไร**	**429**
ภาคผนวก ข :	**คำถามที่ถามกันบ่อย**	**439**
เกี่ยวกับผู้เขียน		**451**

บทนำ

ที่มาของหนังสือเล่มนี้ย้อนกลับไปในปี 1995 เมื่อ Steve Anderson นักศึกษาชั้นปีที่ 2 หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิตของวิทยาลัยธุรกิจแห่งมหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ด (Harvard Business School-HBS) ได้ลงทะเบียนเรียนวิชาการวัดและบริหารต้นทุน ซึ่ง Bob Kaplan เป็นผู้สอน เนื้อหาของวิชานี้ครอบคลุมวิธีการที่บริษัททั้งหลายใช้ออกแบบระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรม (activity-based costing systems หรือระบบ ABC) วิธีนำระบบ ABC ไปใช้งานและปรับปรุงแก้ไขระบบให้เหมาะสม Kaplan ปิดการบรรยายวิชานี้ด้วยการปาฐกถาสรุปองค์ความรู้ใหม่จากหนังสือ *Cost & Effect* (ต้นทุนและระบบการวัดผลการดำเนินงาน) หนังสือเล่มใหม่ที่กำลังจะออกจำหน่ายซึ่ง Kaplan เขียนร่วมกับ Robin Cooper โดยเขียนอธิบายไว้ใน *"ขั้นตอนที่สี่"* ของระบบต้นทุนระบบต้นทุนเหล่านี้สามารถเข้าถึงระบบวางแผนทรัพยากรขององค์การหรือระบบ ERP และทำให้แนวทาง ABC แบบใหม่ที่มีองค์ประกอบสำคัญอยู่ที่การใช้เวลาและอัตราการใช้กำลังการผลิต

ในขณะที่กำลังศึกษาอยู่ที่วิทยาลัยธุรกิจแห่งมหาวิทยาลัยฮาร์-วาร์ด Anderson และเพื่อนร่วมชั้นเรียนได้นำเอาเทคนิค ABC ไปใช้งานจริงในบริษัทเอกชนขนาดกลางสองสามแห่ง พวกเขาได้จัดทำตัวแบบซอฟต์แวร์ที่เขียนขึ้นเองเพื่อใช้วิเคราะห์สารสนเทศที่เกี่ยวกับต้นทุนและผลกำไรของกิจการ บริษัทที่ใช้บริการของพวกเขากลุ่มแรก ๆ นำเอาผลลัพธ์ที่ได้จากการประมวลผลระบบซอฟต์แวร์ใหม่นี้ไปใช้เจรจาธุรกิจกับลูกค้ารายหลัก และบริษัทเหล่านี้ยังได้รับผลกำไรก้อนโตจากการวิเคราะห์และการนำผลลัพธ์ที่ได้ไปปฏิบัติ

ภายหลังสำเร็จการศึกษา Anderson ได้เข้าทำงานกับบริษัท McKinsey & Co. ในตำแหน่งที่ปรึกษาและทำหน้าที่วิเคราะห์สาร-สนเทศด้านต้นทุนและผลกำไรของกิจการแบบเดียวกับที่เคยปฏิบัติตอนเป็นนักศึกษาให้กับบริษัทต่าง ๆ ที่อยู่ใน Fortune 1000 แม้บริษัทเหล่านี้จะมีทีมผู้บริหารระดับสูงที่เก่งกาจ มีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัย และมีการนำเทคนิคขั้นสูงในการปรับปรุงกระ-บวนการทางธุรกิจมาประยุกต์ใช้ แต่ระบบ ABC ของบริษัทเหล่านี้ก็ยังพึ่งพาแรงงานคนเป็นหลักและมีขีดความสามารถที่จำกัด Anderson มองเห็นถึงโอกาสเปิดบริษัทที่ปรึกษาและพัฒนาซอฟต์แวร์ซึ่งจะช่วยให้บริษัททั้งหลายใช้งานระบบ ABC ของพวกเขาผ่านเทคโนโลยีสารสนเทศได้ดียิ่งขึ้นและสามารถขยายแนวคิดการใช้งาน ABC กระจายทั่วทั้งองค์การได้

ในปี 1996 Anderson ได้ก่อตั้ง Acorn Systems, Inc. ขึ้นเพื่อให้บริการแก่วิสาหกิจขนาดกลางเป็นหลัก ในระยะเริ่มต้น Acorn เป็นหุ้นส่วนกับบริษัทคู่ค้าชั้นนำรายหนึ่งซึ่งพัฒนาซอฟต์แวร์สำหรับต้นทุนบนฐานกิจกรรม แต่เนื่องจากซอฟต์แวร์และระเบียบวิธีใช้งานของคู่ค้ารายนี้ไม่สามารถแม้แต่จะจำลองการวิเคราะห์แบบที่ Anderson และเพื่อนของเขาเคยทำได้เมื่อครั้งยังเป็นนักศึกษาของ HBS

สำหรับ Wilson-Mohr ซึ่งเป็นลูกค้ารายแรกที่ใช้บริการจาก Acorn โดยมีรายได้ 15 ล้านดอลลาร์สหรัฐนั้น ซอฟต์แวร์ ABC ที่พัฒนาขึ้นเพื่อใช้งานเชิงพาณิชย์ต้องใช้เวลานานนับสัปดาห์ในการผลักดันต้นทุนจากบัญชีแยกประเภททั่วไป (GL) ลงไปที่กิจกรรมหลายร้อยกิจกรรมในตัวแบบ และต้องใช้เวลานานขึ้นในการดาวน์โหลดแฟ้มข้อมูลสินค้าและลูกค้า หลังจากนั้นยังต้องเสียเวลาอีกหลายวันในการประมวลผลตัวแบบของทั้งกิจการ เมื่อ Anderson ได้ไตร่ตรองถึงปัญหามากมายที่เกิดขึ้นกับลูกค้าหลัก ๆ ที่เขาให้บริการ เขาจึงได้ค้นพบแนวทางใหม่ในการปรับปรุงการใช้งาน ABC ทั่วทั้งองค์การ[1]

ระบบ ABC แบบใหม่จะเริ่มต้นจากการผลักต้นทุนในบัญชีแยกประเภททั่วไปลงไปยังแผนกต่าง ๆ โดยตรง ซึ่งเป็นงานที่ไม่ยุ่งยาก Anderson ได้กำหนดกระบวนการหลักที่ต้องดำเนินการไว้สำหรับแต่ละแผนก เขาเลือกใช้หน่วยเวลาเป็นมาตรวัดร่วมของทุกกิจกรรมและกิจกรรมย่อยที่เกิดขึ้นภายในกระบวนการของแต่ละแผนก Anderson ได้โยนซอฟต์แวร์ ABC ที่ใช้งานอยู่เดิมซึ่งใช้สินค้าหรือลูกค้าเป็นตัวผลักดันต้นทุนทิ้งไป เขาค้นพบว่าระบบ ERP ทำให้เขาสามารถวัดตัวผลักดันเวลาที่ใช้ในกระบวนการเพื่อหาต้นทุนในระดับธุรกรรมได้อย่างง่ายดาย Anderson ได้พัฒนาสมการเวลาขึ้นเพื่ออธิบายให้เห็นความแตกต่างของการใช้เวลาดำเนินการในแต่ละแผนกตามประเภทของคำสั่งซื้อหรือธุรกรรม

ในฤดูใบไม้ผลิปี 1997 Acorn ได้คิดค้นแนวทางต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (time-driven activity-based costing หรือ TDABC) ขึ้น[2] Acorn ประสบผลสำเร็จในการนำ TDABC ไปใช้กับ Wilson-Mohr และ Hendee Enterprise ลูกค้าอีกหนึ่งรายในฤดูร้อนของปี 1997 หลังจากนั้นจึงนำไปใช้งานกับกลุ่มวิสาหกิจขนาดกลางเพิ่มขึ้นโดยเฉพาะกิจการที่มีปริมาณธุรกรรมสูง อีกหลาย

ปีต่อมา Anderson ได้ขยายทีมผู้บริหารของ Acorn เพิ่มขึ้นโดยว่าจ้างผู้บริหารที่มีความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ทางด้านซอฟต์แวร์หลายคนเข้ามาร่วมงาน ได้แก่ Leland Putterman ที่ว่าจ้างเข้ามาดำรงตำแหน่งกรรมการผู้อำนวยการใหญ่ Alex Fernandez รองกรรมการผู้อำนวยการฝ่ายขาย Torsten Weirich รองกรรมการผู้อำนวยการฝ่ายพัฒนาเทคโนโลยี และ Chris Fraga รองกรรมการผู้อำนวยการฝ่ายพันธมิตรทางธุรกิจ ในไม่ช้า Acorn จึงตระหนักได้ว่า TDABC สามารถประยุกต์ใช้งานได้อย่างกว้างขว้างกว่าที่คิดไว้มาก ราวปี 2006 มีบริษัทมากกว่า 200 แห่งที่ประสบผลสำเร็จในการนำตัวแบบ TDABC ไปใช้งานทั่วทั้งองค์การ ซึ่งครอบคลุมถึงกิจการขนาดกลางและบริษัทใน Fortune 1000 ด้วย

ในช่วงเวลานั้น หลังจากที่ร่วมเขียนและตีพิมพ์หนังสือ *Cost & Effect* เรียบร้อยแล้ว Kaplan ได้ทุ่มเทเวลาร่วมกับ Dave Norton เพื่อศึกษา Balanced Scorecard ผลการศึกษาก่อให้เกิดบทความวิชาการมากมายลงพิมพ์ใน *Harvard Business Review* รวมถึงหนังสืออีกสามเล่ม กรณีศึกษาของ HBS อีกจำนวนมาก และบทความวิชาการลงพิมพ์ในรายงาน Balanced Scorecard Report แต่ถึงกระนั้น Kaplan ยังคงให้ความสนใจในการพัฒนาและต่อยอดการศึกษาต้นทุนบนฐานกิจกรรมอยู่อย่างสม่ำเสมอ

ในปี 2001 Kaplan ได้เข้าร่วมเป็นคณะกรรมการบริษัทของ Acorn และเริ่มทำงานร่วมกับ Anderson และทีมงานของ Acorn เพื่อศึกษาวิธีการขับเคลื่อนการใช้งานตัวแบบ TDABC อย่างมีประสิทธิผลสูงสุด การอภิปรายผลการศึกษาเหล่านี้นำไปสู่การเชื่อมโยงแนวทางการคิดต้นทุนและสมรรถนะ (capacity-costing approach) ซึ่ง Kaplan และ Cooper ได้ทุ่มเทศึกษาและเขียนไว้ในหนังสือ *Cost & Effect* เข้ากับอัลกอริทึมเวลาของ Anderson เพื่อจำลองรูปแบบ

ความซับซ้อนของธุรกรรม Kaplan และ Anderson ได้อธิบายแนวทาง TDABC เชิงบูรณาการไว้ในบทความของ *Harvard Business Review* ที่ตีพิมพ์ในเดือนพฤศจิกายน ปี 2004 และร่วมกันเขียนหนังสือเล่มนี้ขึ้น หนังสือต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (Time-Driven Activity-Based Costing) ได้ให้ความรู้เกี่ยวกับทฤษฎีต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา และได้นำหลาย ๆ กรณีศึกษาที่ประสบความสำเร็จจากการนำ TDABC ไปใช้งานและเป็นลูกค้าของ Acorn มาแสดงเป็นตัวอย่าง รวมทั้งเปิดเผยให้เห็นถึงการนำ TDABC ไปประยุกต์ใช้งานในโครงการริเริ่มที่เป็นนวัตกรรมด้วย

การประยุกต์ใช้งานและโครงการริเริ่มรูปแบบใหม่ของ TDABC เป็นที่มาที่หลายคนได้ถาม Kaplan ว่าการศึกษาค้นคว้าแบบคู่ขนานของเขาเกี่ยวกับ ABC และ Balanced Scorecard มาบรรจบหรือเกี่ยวข้องกันได้อย่างไร คำตอบสั้น ๆ ก็คือ ABC และ Balanced Scorecard เป็นคนละเรื่องกันแต่เป็นส่วนเสริมซึ่งกันและกัน ทั้งสองเรื่องแตกต่างกันเนื่องจาก TDABC ช่วยให้กิจการต่าง ๆ ที่มีความซับซ้อนมีตัวแบบต้นทุนและความสามารถในการทำกำไรที่เที่ยงตรงในการผลิตและส่งมอบสินค้าและบริการของตนให้แก่ลูกค้า รวมถึงการบริหารความสัมพันธ์กับลูกค้า ต้นทุนบนฐานกิจกรรมเป็นที่มาของหลักการเส้นอุปทานผลิตภัณฑ์เดียวแบบคลาสสิกของนักเศรษฐศาสตร์ เพื่อค้นหาการประหยัดที่เกิดจากผลิตภัณฑ์หลากหลายชนิด และจากธุรกิจที่มีลูกค้าหลากหลายกลุ่ม TDABC ทำให้บริษัทมีสารสนเทศสำคัญ ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเส้นต้นทุน และเข้าใจในรายละเอียดเกี่ยวกับคุณค่าของลูกค้าได้เป็นอย่างดี

ในขณะที่ Balanced Scorecard ช่วยเติมเต็มสิ่งที่ขาดหายไปนี้ด้วยการอธิบายวิธีการที่บริษัทต่าง ๆ สร้างคุณค่าให้แก่ลูกค้าและผู้ถือหุ้นของบริษัท Balanced Scorecard ใช้วัดข้อเสนอด้านคุณค่าที่ลูกค้า

ต้องการ (customer value proposition) รวมทั้งเชื่อมโยงกระบวนการวิกฤติและสินทรัพย์จับต้องไม่ได้ที่จำเป็นเข้ากับการสร้างคุณค่าให้แก่ลูกค้าและผู้ถือหุ้น Balanced Scorecard เป็นที่มาของหลักการเส้นอุปสงค์ของนักเศรษฐศาสตร์ ซึ่งแสดงให้เห็นวิธีการใช้ราคาและคุณลักษณะที่จำเป็นอื่น ๆ ของสินค้าและบริการเพื่อสร้างคุณค่าให้แก่ลูกค้า

ด้วยเหตุนี้ ABC จึงเป็นตัวแบบต้นทุน (model of cost) ในขณะที่ Balanced Scorecard เป็นตัวแบบการสร้างคุณค่า (model of value creation) ABC และ Balanced Scorecard เป็นเครื่องมือวัดและนำกลยุทธ์ของบริษัทไปปฏิบัติที่ต่างประเภทกัน บริษัทที่ Balanced Scorecard บ่งบอกว่าใช้กลยุทธ์ต้นทุนรวมต่ำ จำเป็นต้องใช้ ABC เพื่อวัดต้นทุนที่ถูกต้องเที่ยงตรงของกระบวนการวิกฤติต่าง ๆ มิฉะนั้นบริษัทจะต้องดำเนินกลยุทธ์ต้นทุนต่ำภายใต้ความเสี่ยงมากมายจากการใช้สารสนเทศเกี่ยวกับตัวผลักดันต้นทุนพื้นฐานที่ขาดความเที่ยงตรง บริษัทที่ใช้ Balanced Scorecard เพื่อบ่งบอกถึงกลยุทธ์สร้างความแตกต่างและการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติจำเป็นต้องใช้ ABC เพื่อประเมินว่าลูกค้าได้รับคุณค่าที่บริษัทสร้างขึ้นจากความแตกต่างในระดับที่เหนือกว่าต้นทุนที่บริษัทใช้สร้างคุณค่าจากความแตกต่างนั้นหรือไม่

ลักษณะที่ส่งเสริมกันของสองแนวทางกลายเป็นสิ่งที่จับต้องได้มากขึ้นเมื่อบริษัททั้งหลายได้พิจารณาเพิ่มสารสนเทศเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าเข้าไว้ในมุมมองด้านลูกค้าของ Balanced Scorecard สมรรถนะในการวัดความสามารถในการทำกำไรในมิติของลูกค้าแต่ละรายที่ไม่ซับซ้อนแต่มีความเที่ยงตรงของ TDABC ทำให้บริษัทสามารถมองหามาตรวัดลูกค้าใหม่ ๆ อาทิเช่น ร้อยละของลูกค้ากลุ่มที่ไม่สร้างผลกำไรให้ และจำนวนเงินที่สูญไปกับการสร้างความ

สัมพันธ์กับลูกค้ากลุ่มที่ไม่สร้างผลกำไรให้ มาตรวัดความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าเป็นส่วนเติมเต็มให้กับเครื่องมือวัดผลสำเร็จทางด้านลูกค้าที่ใช้กันทั่วไป อาทิ ความพึงพอใจของลูกค้า การธำรงรักษาลูกค้า และการเติบโตของลูกค้า และสื่อให้เห็นว่าจะต้องสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าก็ต่อเมื่อความสัมพันธ์เหล่านั้นก่อให้เกิดผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น การวัดความสามารถในการทำกำไรยังช่วยเชื่อมโยงความพึงพอใจและความภักดีของลูกค้าเข้ากับผลการดำเนินงานด้านการเงินที่ดีขึ้น เกณฑ์วัดในบัตรคะแนนของลูกค้ากลุ่มที่ไม่สร้างผลกำไรและจำนวนค่าเสียหายจากการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้ากลุ่มที่ไม่สร้างผลกำไรตีกรอบให้องค์การต้องบริหารจัดการลูกค้าเพื่อสร้างผลกำไร ไม่ใช่เพียงแค่ขายอย่างเดียว[3]

และโดยบังเอิญ ในบทที่ 5 ได้อธิบายอย่างชัดเจนถึงความเชื่อมโยงอย่างมีประสิทธิผลสูงสุดระหว่าง Balanced Scorecard และ ABC เราได้แสดงให้เห็นวิธีที่ตัวแบบ TDABC ประสานช่องว่างระหว่างการมุ่งเน้นกลยุทธ์ของ Balanced Scorecard และงบประมาณซึ่งเป็นกรอบที่มีอำนาจในการจัดสรรทรัพยากรที่จำเป็นต่อการกำหนดดำเนินการผลิตและส่งมอบผลผลิตตามแผนเชิงกลยุทธ์ขององค์การ การมุ่งเน้นการวัดและบริหารต้นทุนจากกำลังการผลิตของทรัพยากรที่มีอยู่ทั้งหมดของกิจการด้วยต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (time-driven ABC) จึงถูกประสานเชื่อมโยงอย่างเหนียวแน่นเพื่อตอบสนองกลยุทธ์ขององค์การ เฉกเช่นที่กล่าวไว้ในแผนผังกลยุทธ์ (strategy map) และ Balanced Scorecard

Robert S. Kaplan, บอสตัน
Steven R. Anderson, เวยน์-เพนซิลเวเนีย

ข้อมูลอ้างอิง

1. ลูกค้าที่ใช้บริการ ได้แก่ Wilson-Mohr บริษัทจัดจำหน่ายและติดตั้งระบบควบคุมกระบวนการ; Hendee Enterprises โรงงานผลิตผ้าใบบังแดดตามความต้องการของลูกค้า; Denman & Davis ศูนย์บริการและจัดจำหน่ายเหล็กและเหล็กกล้า และ Lewis-Goetz บริษัทจัดจำหน่ายและติดตั้งท่อยางและสายพาน.

2. ชื่อเรียก ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (time-driven ABC) ไม่เคยมีผู้ใดนำมาใช้ก่อนปี 2001 ในช่วงเวลานั้น Anderson และ Acorn เรียกแนวทางนี้ว่าต้นทุนบนฐานกิจกรรมและธุรกรรม (transaction-based ABC).

3. B.P. Shapiro, et al., "Manage Customers for Profits (Not Just for Sales)," *Harvard Business Review*, September-October 1987, 101-108.

ส่วนที่

1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับ
ต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

EXPERNET
BOOKS

บทที่

1

วิวัฒนาการของต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา

อารัมภบท

หากลองพิจารณาระบบต้นทุนบนฐานกิจกรรมแบบดั้งเดิม (conventional activity-based costing) ที่ใช้ในสถาบันการเงินขนาดใหญ่แห่งหนึ่งในหลายปีที่ผ่านมา ระบบดังกล่าวเกิดขึ้นเพื่อใช้วัดต้นทุนการให้บริการทางการเงินและความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าในแต่ละเดือน โดยมีเป้าหมายสูงสุดในการกระตุ้นการปรับปรุงกระบวนการ การตั้งราคาค่าบริการทางการเงิน และการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า แต่กระบวนการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการขอร้องพนักงาน 700 คนจากสาขากว่า 100 แห่งให้ส่งรายงานการสำรวจเวลาปฏิบัติงานประจำเดือนของพนักงานเหล่านี้ บริษัทได้ว่าจ้างพนักงานปฏิบัติงานเต็มเวลาจำนวน 14 คนเพื่อเก็บรวบรวมและประมวลผลข้อมูล รวมทั้งจัดทำรายงานให้แก่ผู้บริหารซึ่งต้องใช้เวลาในการดำเนินการมากกว่า 30 วัน

Hendee Enterprises โรงงานผลิตผ้าใบบังแดดตั้งอยู่ที่เมืองฮุสตัน ซึ่งเป็นกิจการที่มีขนาดเล็กกว่าสถาบันการเงินมากต้องประสบปัญหาการนำตัวแบบ ABC ไปใช้งานในลักษณะเดียวกัน ซอฟต์แวร์ต้องใช้เวลาถึง 3 วันเพื่อคำนวณต้นทุนกิจกรรมของโรงงาน 150 อย่าง คำสั่งซื้อ 10,000 รายการและต้นทุนของชิ้นส่วนที่ใช้ในสายการผลิต 45,000 รายการ

โชคไม่ดีเลยที่ประสบการณ์ของสองบริษัทนี้ช่างเหมือนกัน แต่เนื่องจากการสำรวจที่กินเวลานานประกอบกับต้นทุนการประมวลผลข้อมูลของระบบ ABC ทำให้หลายบริษัทต้องยกเลิกการใช้งาน ABC ทั้งหมดหรือไม่ก็หยุดปรับปรุงแก้ไขระบบของบริษัทให้ทันสมัย แต่ยังประมาณการต้นทุนของกระบวนการ ผลิตภัณฑ์และต้นทุนของลูกค้าจากระบบข้อมูลที่ล้าสมัยและขาดความเที่ยงตรงเป็นอย่างยิ่ง

อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบประสบการณ์ทั้งสองอย่างนี้กับสถานการณ์ปัจจุบันของสถาบันทางการเงินแห่งนี้ ซึ่งได้อธิบายไว้อย่างละเอียดในบทที่ 10 บริษัทนี้ได้นำแนวทาง ABC แบบใหม่มาใช้งาน โดยใช้การป้อนข้อมูลอัตโนมัติจากระบบการวางแผนทรัพยากรขององค์การ หรือระบบ ERP เพื่อช่วยให้ผู้จัดการทั้งหลายที่ใช้งานระบบสามารถจัดเตรียมรายงานประจำเดือนเกี่ยวกับอัตราการใช้กำลังการผลิตและความสามารถในการทำกำไรจากลูกค้าได้ ระบบ ERP ใช้เวลาเพียงสองสามวันหลังการปิดบัญชีแต่ละเดือนเพื่อสรุปผลกระทบต่อกำไรจากธุรกรรมมากกว่า 50 ล้านธุรกรรมของลูกค้าที่ใช้บริการมากกว่า 3 ล้านรายในรอบเดือนที่ผ่านมา ผู้จัดการได้นำเอาสารสนเทศนี้ไปใช้ลดต้นทุนของกระบวนการให้ต่ำลงได้ปีละหลายร้อยล้านดอลลาร์สหรัฐ รวมทั้งใช้กำหนดราคาค่าบริการทางการเงินและค่าบริหารบัญชีลูกค้าให้สอดคล้องในทิศทางเดียวกับส่วนแบ่งตลาดย่อยของผู้ใช้บริการที่มาจากหลากหลายกลุ่มได้ดียิ่งขึ้น โดยใช้พนักงาน

2 คนทำหน้าที่ดำเนินการและดูแลขีดความสามารถในการปฏิบัติการและความเที่ยงตรงของระบบ

แนวทางใหม่ที่เราเรียกว่าต้นทุนบนฐานกิจกรรมและเกณฑ์เวลา (time-driven activity-based costing) หรือ TDABC ทำให้บริษัทมีทางเลือกที่ดีกว่าและใช้งานได้จริงในการคิดต้นทุนและค้นหาอัตราการใช้กำลังการผลิตของกระบวนการต่าง ๆ ในบริษัท รวมถึงความสามารถทำกำไรจากคำสั่งซื้อ ผลิตภัณฑ์ที่ให้บริการ และความสามารถทำกำไรจากลูกค้า TDABC ทำให้บริษัททั้งหลายสามารถปรับปรุงระบบการบริหารต้นทุนของตน ไม่ใช่ปล่อยทิ้งไปไม่เอาใจใส่ ผู้จัดการจะมีสารสนเทศเกี่ยวกับต้นทุนและความสามารถในการทำกำไรที่เที่ยงตรงเพื่อใช้จัดลำดับความสำคัญก่อนหลังของการปรับปรุงกระบวนการ ใช้อธิบายเหตุผลของความหลากหลายและส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ที่ให้บริการ คิดราคาคำสั่งซื้อของลูกค้า และใช้บริหารความสัมพันธ์กับลูกค้าในแนวทางที่เกิดประโยชน์แก่ทั้งสองฝ่าย

ต้นทุนบนฐานกิจกรรม : ภูมิหลังโดยสังเขป

นับตั้งแต่เริ่มเปิดตัวครั้งแรกในทศวรรษที่ 1980 ต้นทุนบนฐานกิจกรรม (ABC) ได้ช่วยปิดจุดอ่อนที่หนักหนาสาหัสของระบบต้นทุนมาตรฐานแบบเดิม[1] โดยทั่วไปแล้วระบบต้นทุนแบบเดิมจะแบ่งประเภทของต้นทุนออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ต้นทุนแรงงาน ต้นทุนวัตถุดิบ และต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือค่าโสหุ้ย (overhead) ในขณะที่บริษัทที่เป็นโรงงานผลิตทั่วไปสามารถติดตามค้นหาต้นทุนแรงงานและวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละชนิด โดยระบบต้นทุนของบริษัทเหล่านี้ได้ปันส่วนเพื่อลงบัญชีต้นทุนทางอ้อมและต้นทุนสนับสนุน ซึ่งเรียกรวมว่า *"ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตหรือค่าโสหุ้ย"* ตามมาตรวัดที่ได้กำหนดไว้ อาทิ ต้นทุนแรงงานทางตรงคิดตามจำนวนชั่วโมง และต้นทุนแรงงานทางตรงคิดเป็นจำนวนเงิน (ดอลลาร์)

เมื่อต้นทุนแรงงานทางตรงของสินค้าลดลงอันเนื่องจากประสิทธิภาพของการจัดการวิศวกรรมอุตสาหการและระบบอัตโนมัติ เป็นผลให้สัดส่วนของต้นทุนรวมที่เกิดจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตโดยใช้ดุลยพินิจ (ไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน) ได้เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องตลอดศตวรรษที่ 21 นอกจากนี้ บริษัทมากมายได้ปรับเปลี่ยนกลยุทธ์จากการผลิตขนานใหญ่ไปสู่กลยุทธ์ที่เสนอความหลากหลาย รวมทั้งคุณลักษณะเฉพาะและทางเลือกมากมายให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้กลยุทธ์การมุ่งเน้นลูกค้า (customer-focused strategy) ได้ดึงดูด ธำรงรักษาและทำให้ธุรกิจเติบโตโดยเสนอบริการต่างๆ มากมาย อาทิ

- ผลิตและเก็บรักษาสินค้าสำรองหลากหลายชนิด
- สนับสนุนให้มีช่องทางการป้อนคำสั่งซื้อและช่องทางการติดตามคำสั่งซื้อที่เพิ่มขึ้น
- ผลิตและจัดส่งเป็นล็อตเล็กๆ
- จัดส่งถึงสถานที่ของลูกค้าที่เป็นผู้บริโภคโดยตรงเฉพาะช่วงเวลาส่งเสริมการขายระยะสั้นๆ
- จัดให้มีบริการสนับสนุนทางด้านเทคนิคจากผู้เชี่ยวชาญ

บริการใหม่ๆ เหล่านี้สร้างคุณค่าและความภักดีให้เกิดขึ้นกับลูกค้า แต่สิ่งเหล่านี้ไม่ใช่ได้มาโดยไม่มีค่าใช้จ่าย ในการเสนอผลิตภัณฑ์ที่หลากหลายและทางเลือกใหม่ๆ หรือคุณลักษณะเฉพาะและบริการเสริมอื่นๆ นั้น บริษัททั้งหลายจำเป็นต้องจัดทรัพยากรเพิ่มเติม (ที่เป็นค่าโสหุ้ย) ให้กับงานออกแบบทางวิศวกรรม การจัดตารางการผลิต การรับสินค้า พื้นที่เก็บรักษาสินค้า การตรวจสอบสินค้า การติดตั้งเครื่องจักร การเคลื่อนย้ายวัสดุ หีบห่อและบรรจุภัณฑ์ การกระจายสินค้า การจัดการคำสั่งซื้อ การตลาดและการขาย เมื่อบริษัทได้แตก

ธุรกิจออกเป็นหลายสายผลิตภัณฑ์ หลากหลายกลุ่มลูกค้า หลายช่องทางจัดจำหน่ายและหลากหลายภูมิภาค รวมทั้งการนำเสนอผลิตภัณฑ์และบริการที่มีคุณลักษณะเฉพาะทาง ส่งผลให้ต้นทุนค่าโสหุ้ยเพิ่มขึ้นทั้งในเชิงสัมบูรณ์และสัมพัทธ์

ราวทศวรรษที่ 1980 ระบบต้นทุนมาตรฐานที่พัฒนาขึ้นในยุคของการจัดการเชิงวิทยาศาสตร์เมื่อ 75 ปีก่อนไม่สามารถสะท้อนถึงความเป็นจริงในเชิงเศรษฐศาสตร์ของยุคปัจจุบันได้อีกต่อไป ในช่วงนั้นบริษัททั้งหลายยังคงปฏิบัติงานโดยใช้สารสนเทศเกี่ยวกับความสามารถทำกำไรจากคำสั่งซื้อ จากผลิตภัณฑ์และความสามารถทำกำไรจากลูกค้าที่คลาดเคลื่อน ตัวอย่างเช่น ในขณะที่ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมอาจแสดงตัวเลขให้เห็นว่าลูกค้าทั้งหมดเป็นลูกค้าที่สร้างผลกำไรให้ แต่ความเป็นจริงในทางเศรษฐศาสตร์คือ มีรายรับที่เกิดจากลูกค้าส่วนน้อยในสัดส่วนระหว่างร้อยละ 150 ถึงร้อยละ 300 ของผลกำไรและขาดทุนจากการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่เกิดผลกำไรในสัดส่วนร้อยละ 50 ถึงร้อยละ 200 ของผลกำไร

ต้นทุนบนฐานกิจกรรมได้เข้ามาช่วยแก้ไขปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่ถูกต้องเที่ยงตรงให้หมดไปจากระบบต้นทุนมาตรฐาน ด้วยการติดตามต้นทุนสนับสนุนและต้นทุนทางอ้อมไปจนถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยใช้ทรัพยากรร่วมขององค์การ จากนั้นจึงจัดสรรต้นทุนของกิจกรรมลงไปที่คำสั่งซื้อ สินค้าและลูกค้าโดยอ้างอิงจากปริมาณงานที่ต้องทำในแต่ละกิจกรรม ผู้จัดการใช้ระบบ ABC ที่มีความเที่ยงตรงมากกว่าและมีสารสนเทศเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรเพื่อใช้ตัดสินใจในการปรับปรุงกระบวนการรับหรือปฏิเสธคำสั่งซื้อ กำหนดราคาและสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า การตัดสินใจดังกล่าวนำไปสู่การพัฒนาความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์และลูกค้าอย่างยั่งยืนในอนาคตอันใกล้

หลุมพรางของ ABC

แม้ว่าจะมีข้อเสนอด้านคุณค่าที่น่าดึงดูดใจเพียงใดก็ตาม ABC ยังไม่ได้รับการยอมรับในวงกว้าง จากการสำรวจประจำปีเกี่ยวกับการยอมรับและใช้งานเครื่องมือทางด้านการจัดการ ABC ถูกจัดอันดับไว้ต่ำกว่าค่ากลาง (ค่ามัธยฐาน) อัตราการยอมรับการใช้งานมีเพียงร้อยละ 50 เท่านั้น[2] สำหรับระบบที่ช่วยให้บริษัทสามารถมองลึกไปถึงต้นทุนและความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์ จากกระบวนการ จากบริการและจากลูกค้าซึ่งไม่มีระบบใดที่สามารถเจาะลึกได้เท่านี้ อัตราการยอมรับในระดับที่ต่ำเช่นนี้จึงเป็นเรื่องที่น่าประหลาดใจอย่างยิ่ง

บริษัทบางแห่งล้มเหลวในการนำ ABC มาใช้งาน หรือไม่ไยดีต่อเครื่องมือทางการจัดการชิ้นนี้เป็นเพราะการต่อต้านในเชิงพฤติกรรมและแรงต้านภายในองค์การซึ่งมักเกิดขึ้นมาพร้อมกับแนวคิดใหม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งแนวคิดที่ดูเหมือนจะอยู่คนละขั้วกันที่มองว่าต้นทุนส่วนใหญ่ขององค์การเป็นค่าผันแปรและยอมรับโอกาสที่จะเกิดลูกค้าที่ไม่สร้างผลกำไร[3] อย่างไรก็ตาม แรงต้านต่อการยอมรับและใช้งาน ABC อย่างต่อเนื่องเป็นเรื่องที่มีเหตุผลและพอจะรับฟังได้ จากตัวอย่างในตอนต้นของเรา ระบบ ABC เสียค่าใช้จ่ายในการพัฒนาค่อนข้างสูง ซับซ้อนในการนำมาใช้งานอย่างต่อเนื่อง และยุ่งยากในการปรับแก้ไขให้เหมาะสม ถึงกระนั้นก็ตามผู้คนยังสงสัยในความถูกต้องเที่ยงตรงของการจัดสรรต้นทุนโดยยึดจากการประเมินค่าร้อยละของเวลาที่ใช้ไปในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ในเชิงอัตวิสัยของแต่ละบุคคล นอกเหนือจากข้อผิดพลาดในการวัดผลที่เกิดจากความพยายามอย่างดีที่สุดของพนักงานในการจำแนกเวลา พนักงานอาจมีอคติหรือตอบคำถามไม่ตรงตามความเป็นจริงเมื่อคาดเดาได้ว่าข้อมูลจะถูกนำไปใช้งานอย่างไร ผลที่เกิดตามมาก็คือ ผู้จัดการ

ฝ่ายการตลาด ฝ่ายขายและฝ่ายปฏิบัติการมีข้อโต้เถียงและพิพาทในเรื่องความถูกต้องเที่ยงตรงของต้นทุนและความสามารถในการทำกำไรที่ประเมินได้จากตัวแบบ ABC แทนที่จะหารือแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกระบวนการที่ไร้ประสิทธิภาพ ปรับแก้ผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าที่ไม่ทำให้เกิดผลกำไร และหาหนทางแก้ไขกำลังการผลิตส่วนเกินที่มีนัยสำคัญซึ่งเป็นข้อมูลที่ทราบจากตัวแบบ ABC

ผู้จัดการจำนวนมากได้เปิดประเด็นที่เป็นกังวลเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งประการ แม้ว่าในตัวแบบ ABC จะมีกิจกรรมอยู่มากมายก็ตาม ผู้จัดการเหล่านี้รู้ดีว่า ABC ไม่ใช่ตัวแบบที่ถูกต้องเที่ยงตรงหรือเป็นจุดศูนย์กลางที่ประมวลผลความซับซ้อนของการปฏิบัติการจริงได้ ตัวอย่างเช่น ลองพิจารณากิจกรรมจัดส่งสินค้าตามคำสั่งซื้อให้แก่ลูกค้า แทนที่จะกำหนดต้นทุนคงที่ต่อการจัดส่งแต่ละคำสั่งซื้อ บริษัทอาจต้องการให้เห็นถึงต้นทุนที่แตกต่าง ในกรณีที่คำสั่งซื้อรอบนั้นถูกจัดส่งพร้อมกันแบบเต็มคันรถบรรทุก หรือจัดส่งแบบไม่เต็มคันรถ จัดส่งด่วนแบบข้ามคืน หรือผ่านทางบริษัทรับจ้างจัดส่งพัสดุภัณฑ์ นอกจากนี้ อาจจัดเตรียมคำสั่งจัดส่งสินค้าด้วยมือ หรือป้อนเข้าทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ และบริษัทอาจสั่งให้ดำเนินการตามปกติหรือขอให้ดำเนินการโดยเร่งด่วน เพื่อให้รับรู้ถึงความผันผวนของทรัพยากรอย่างมีนัยอันเกิดจากวิธีจัดส่งสินค้าที่แตกต่างกันจึงจำเป็นต้องเพิ่มกิจกรรมใหม่ๆ เข้าไปในตัวแบบ ABC ซึ่งจะยิ่งทำให้ตัวแบบมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เมื่อนำกลับไปสอบถามพนักงานใหม่อีกครั้งรวมทั้งขอให้พนักงานประเมินระยะเวลาในการดำเนินการชุดของกิจกรรมทั้งหมดซึ่งมีขอบเขตที่กว้างและซับซ้อนมากกว่าเดิม การจัดสรรต้นทุนจึงกลายเป็นการประเมินโดยยึดตัวผู้ปฏิบัติงานและขาดความถูกต้องเที่ยงตรงมากขึ้น

นอกจากนี้ เมื่อผู้ออกแบบระบบ ABC ขยายศัพท์ของกิจกรรมออกไปมากขึ้นเพื่อสื่อให้เห็นถึงรากเหง้าและรายละเอียดของกิจกรรมที่ดำเนินการมากขึ้น ความต้องการระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้เก็บและประมวลผลข้อมูลจึงเพิ่มมากขึ้นอย่างก้าวกระโดด ตัวอย่างเช่น บริษัทแห่งหนึ่งซึ่งใช้กิจกรรม 150 อย่างที่อยู่ในตัวแบบ ABC ทั่วทั้งองค์การของตนเพื่อปันส่วนต้นทุนให้กับงานที่ต้องการคิดต้นทุน [ผลิตภัณฑ์ ชนิดสินค้าที่จัดเก็บ (SKUs) และลูกค้า] จำนวน 600,000 รายการ และการประมวลผลตัวแบบทุกเดือนมาเป็นเวลา 2 ปี นั้นจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์ข้อมูล การคำนวณผลและพื้นที่เก็บรักษาข้อมูลที่มากกว่า 2 พันล้านรายการ การขยายกว้างออกในลักษณะดังกล่าวเป็นสาเหตุให้ระบบฐานข้อมูล ABC ใหญ่ล้นเกินกำลังที่โปรแกรมสเปรดชีทธรรมดา (ใช้หน้ากระดาษทด) อย่าง Microsoft Excel หรือแม้แต่ชุดซอฟต์แวร์ ABC ที่พัฒนาขึ้นจำหน่ายในเชิงการค้าจะรับได้ ระบบจึงต้องใช้เวลาหลายวันในการประมวลผลข้อมูลของแต่ละเดือนโดยหวังว่าจะได้คำตอบจากการประมวลผลนั้น

เนื่องจากชุดซอฟต์แวร์ ABC แบบดั้งเดิมมีความยุ่งยาก (จากขนาดของข้อมูล) ในการขยายผลการใช้งานระบบ ABC ทั่วทั้งองค์การ บริษัททั้งหลาย (และที่ปรึกษาของบริษัทเหล่านั้น) จึงมักพัฒนาตัวแบบ ABC ของแต่ละส่วน/แผนก/หน่วยธุรกิจ แยกต่างหากจากกันจึงทำให้ไม่สามารถเชื่อมโยงระบบ ABC ของแต่ละส่วนเข้าด้วยกันได้ หรือบริษัทเหล่านี้พัฒนาระบบ ABC แบบแยกส่วนเพื่อใช้วิเคราะห์ผลิตภัณฑ์และลูกค้าซึ่งไม่สามารถเชื่อมต่อกันและเนื่องจากต่างคนต่างมีระบบ ABC ของตนกระจายอยู่ทั่วองค์การ บริษัทจึงไม่สามารถมองเห็นต้นทุนและความสามารถในการทำกำไรในภาพรวมได้ ทำให้การปรับปรุงและพัฒนาเป็นไปอย่างเชื่องช้าและเฉพาะจุด ผลประโยชน์ที่เกิดจากระบบ ABC แบบของใครของ