

بسم الله الرحمن الرحيم

# هزینه یابی بر مبنای فعالیت

## ACTIVITY BASED COSTING

پاییز ۱۳۹۴

## مقدمه

تغییرات فناوری از ویژگی های مهم محیط های تجاری پویا است. تحولات سریع در صنایع تولیدی دنیا، شامل رقابت سنگین در بازارهای بین المللی، پیشرفت های تکنولوژیکی و نوآوری در عرصه سیستم های رایانه ای بوده است. این تغییر و تحولات باعث شده که شرکت ها و سازمان هایی که قدرت به روز کردن عملیات خود را با شرایط جدید داشته اند به عنوان شرکت های موفق بین المللی در آیند و شرکت هایی که چنین توان و قدرتی را نداشته اند از عرصه رقابت بین الملل خارج شده اند. در دنیای مدرن و صنعتی امروز علاوه بر سودآوری رقابت در سطح جهانی افزایش رضایت مشتریان، تاکید بر کنترل کیفیت محصولات، کاهش هزینه ها نیز جزء اهداف اصلی و اولیه مدیران است برای رقابت بهتر است محصولات را با قیمت مناسب و کیفیت مطلوب به فروش برسانند، قیمت مناسب با توجه به محاسبه بهای تمام شده به صورت اصولی و کارا تعیین می شود. با توجه به پیچیدگی های تولید، افزایش فن آوری و سایر اجزای هزینه های سربار در تولید کالاها و خدمات، روش های هزینه یابی سنتی، اطلاعات صحیح در مورد هزینه های سربار و تسهیم آن فراهم نمی کند و از طرفی نیز اطلاعات بهای تمام شده محصولات و خدمات از جمله مهمترین اطلاعات مالی است که برای تصمیم گیری مدیریت موردنیاز است. با توجه به پویا بودن ماهیت هزینه ها پیچیدگی های تولید، تکنیک های سنتی هزینه یابی محاسبه بهای تمام شده تولید با مشکل جدی مواجه شده است برآورده نشدن اطلاعات موردنیاز مدیریت توسط سیستم های هزینه یابی سنتی حسابداران مدیریت را ناچار از ابداع و بکارگیری روش ها و سیستم هایی نموده که جوابگوی نیازهای روز مدیریت و شرکت در جهت کاهش هزینه ها و افزایش بهره وری به مدیران سازمان ها و شرکت ها باشد.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت به عنوان روش جدید برای گرد آوری و تخصیص هزینه سربار بیشترین توجه را به خود جلب کرده است. بسیاری از شرکت ها روش **abc** را به منظور بهبود هزینه یابی محصولات خود انتخاب و اجرا کرده اند. سیستم **abc** به عنوان مهمترین نیاز واحد اقتصادی اطلاعات صحیح و طبقه بندی شده را آنچنان تدارک می کند که امکان بهبود دایمی و دسترسی به کیفیت جامع یا **TQ** را تسهیل می کند.

**ABC** به علت وقایع می بردازد و علت ایجاد هزینه را کالبد شکافی می کند. بهره گیری از سیستم **ABC** فرصتهای کلانی را برای خلاقیت و نوآوری و نوسازی و پیشرفت در سطوح مختلف واحد اقتصادی فراهم می آورد.

با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه تکنولوژی و ارائه روشها و دیدگاههای جدید از اوایل دهه ۸۰ ایجاد گردید، سازمانها به این نتیجه رسیدند که برای ادامه حیات خویش و ارائه خدمات برتر به مشتریان باید شیوه ها و فرایندهای خود را بهبود بخشند و برای بقا در بازار ضمن افزایش مستمر کیفیت، هزینه را به نحو قابل قبولی پایین آورند، البته رشد سریع تکنولوژی در ابعاد

مختلف این امکان را تا حدی برای آنها فراهم می آورد، اما علاوه بر این، این سازمانها می بایست در روشهای حسابداری و مدیریتی خویش تجدید نظر کنند. چون اتکا به روشها و تکنیکهای سنتی دیگر نمی توانست نیازهای امروزی آنان را برآورده کند. این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاههای جدید در زمینه حسابداری مدیریت از طرف دیگر، باعث ایجاد تحول در ارائه روشهای نوین محاسبه بهای تمام شده گردید.

۱

## تاریخچه ABC

تفکر ایجاد ارتباط بین هزینه ها و فعالیتها در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل ۱۹۷۰ در آثار برخی از نویسندگان از جمله سالومنز و استاباس ارائه گردید. در دهه ۱۹۸۰ با افزایش رقابت و تغییرات سریع فناوری اکثر واحدهای اقتصادی ایالات متحده از سیستمهای هزینه یابی استفاده می کردند که در دهه های پیشتر توسعه یافته بود. زمانی که رقابت شدت کمی داشت و مواد اولیه و دستمزد مستقیم به عنوان جمع بهای تمام شده محصولات بیشتر شرکتها به حساب گرفته می شد و استفاده موثر و کارآمد از کار مستقیم، عامل مهمی در موفقیت به حساب می آمد. با توجه به نقش تعیین کننده رقابت در بقای شرکتها، مبنای رقابت فراتر از استفاده موثر از کار مستقیم قرار گرفت و آشکار شد که سیستمهای هزینه یابی سنتی برای برآورده کردن نیازهای واحدهای اقتصادی فعال در محیط اقتصادی جدید نامناسبند.

در اواخر دهه ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعفها و نارساییهای سیستمهای رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق هزینه، توجه جدی در محافل دانشگاهی و حرفه ای به رابطه بین فعالیت و هزینه بیشتر جلب گردید. این توجه عمدتاً بر اساس پیدایش سه سازه اصلی بود.

سازه اول تغییر نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی مدرن، مکانیزم های تولیدی جدید در کشورهای مختلف بویژه ژاپن و ... رخ داد. سازه دوم این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکتها دستخوش تغییرات عمده گردید و علاوه بر سودآوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تاکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزء اهداف اصلی مدیران قرار گرفت.

سازه سوم این بود که عده ای از نویسندگان حسابداری به تشریح فضای جدید تولید، نقشهای گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. در این میان محققانی چون رابرت کاپلان و روبین کوپر از دانشکده اقتصاد دانشگاه هاروارد نسبت به دیگران تاثیر بسزایی در انعکاس نارسایی های سیستم های سنتی داشتند. این نویسندگان معتقد بودند که استفاده از سیستمهای سنتی نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست، بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح می شود. این شرایط که به امر دسترسی به اطلاعات سریع و به موقع اهمیت زیادی بخشیده است، منجر به پیدایش شیوه جدیدی برای هزینه یابی موسوم به ((هزینه یابی بر مبنای فعالیت)) گردید.

## کلیات:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش حسابداری بهای تمام شده است که برای تخصیص هزینه ها به موضوعات هزینه بر مبنای فعالیت مورد استفاده قرار می گیرد، این رویکرد و ارتباط عملی بین عوامل ایجاد هزینه، منابع و فعالیتها را شناسایی می کند.

یکی از ویژگی های مهم محیط های کسب و کار در اقتصاد نوین امروزی، افزایش رقابت در سطوح ملی و بین المللی است.

### تعریف ABC

در ادبیات حسابداری تعاریف مختلفی از هزینه یابی بر مبنای فعالیت ارائه شده است:

می هر و دیکین معتقدند: «هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش هزینه یابی است که بهای تمام شده محصولات را از جمع هزینه فعالیت‌هایی که منجر به ساخت محصول می شوند بدست می آورد».

هیلتون می نویسد: «هزینه یابی بر مبنای فعالیت روشی است که در آن هزینه ها بر مبنای نسبت سهم فعالیت‌های صرف شده بوسیله هر محصول، از یک مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می شود».

در واقع می توان گفت که سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی محصولات و خدمات است که نیازهایی از قبیل محاسبه صحیح بهای تمام شده محصول، بهبود فرایند تولید، حذف فعالیت های زائد، شناخت محرک های هزینه، برنامه ریزی عملیات و تعیین راهبردهای تجاری را برای واحد اقتصادی برآورده می سازد. این سیستم به جای پرداختن به معلول، علت ایجاد هزینه و تولید را کالبدشکافی می کند و اگر فعالیتی دارای فلسفه توجیهی و ارزش افزوده نباشد، زمینه حذف، تعدیل یا بهبود آن را فراهم می کند. هزینه های بدون ارزش افزوده هزینه هایی هستند که:

۱- غیر لازم و غیر ضروری هستند.

۲- لازم ولی بدون کارایی هستند.

این سیستم به بررسی جزئیات هزینه های تولیدی می پردازد به عبارتی دیگر روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت به شناسایی و حذف فعالیت هایی می پردازیم که هزینه محصول را بالا می برند بدون آن که ارزش افزوده ای برای محصول ایجاد کند. هزینه ه ای بدون ارزش افزوده، هزینه آن گروه از فعالیت هایی است که می توان آن را حذف کرد بدون آن که در کیفیت عملکرد، خدمات یا ارزش آن کاهش ایجاد شود. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، از لحاظ مفهومی دقت در تخصیص هزینه های غیرمستقیم یعنی هزینه های سربار را که مستقیماً قابل ردیابی با محصول نیست اما قابل ردیابی با فعالیت هاست، را افزایش می دهد.

بطور کلی هزینه یابی بر مبنای فعالیت را میتوان در سه بخش به شرح ذیل تعریف کرد:

۱- تجزیه و تحلیل هزینه هارا از مجرای ردیابی هزینه هابه محصولات یا به مشتریان خاص و رابطه معلول بین فعالیت ها و محرک هزینه ها را شناسایی می کند.

۲- این سیستم اطلاعاتی هزینه را برای تصمیمات استراتژیک که تحت تاثیر حجم فعالیت هستند برای مدیر فراهم می کند.

۳- یک استراتژیک بلند مدت است و در مورد هزینه ها کاربرد دارد.

مفاهیم زیربنایی در سیستم هزینه یابی  
هزینه: حسابداران هزینه را از دست دادن منابع برای دستیابی به هدف خاص تعریف می کنند. به عبارتی دیگر هزینه، فداکردن ارزشها و منابع از روی اختیار جهت نیل به اهداف می باشد.

موضوع هزینه: هرچیزی که اندازه گیری جداگانه هزینه آن مطلوب و مورد نیاز است موضوع هزینه می باشد از قبیل: محصول، خدمت، ماشین آلات و یا یک فرایند جدید.

مخزن هزینه: به گروهی از اقلام هزینه گویند. مخزن هزینه می تواند بسیار گسترده باشد و یا بسیار محدود. کل هزینه مرتبط با فعالیت را گردآوری و نشان می دهد

مبنای تخصیص هزینه: عاملی است که برای تعیین ارتباط یک قلم هزینه غیر مستقیم با گروهی از هزینه های غیر مستقیم با موضوع هزینه به عنوان مخرج مشترک استفاده می شود و حتی ممکن است مبنای تخصیص مالی یا غیر مالی باشد.

فعالیت: عبارتست از هرگونه وظیفه، رویداد یا بخشی از عملیات که با هدف خاصی توسط افراد یا ماشین آلات صورت می پذیرد مانند: طراحی محصول، تنظیم و راه اندازی ماشین آلات، بازرسی و جا به جایی مواد.

منابع: عبارتست از هرگونه عوامل اقتصادی مورد نیاز یا مصرف شده برای انجام فعالیت ها، برای مثال: حقوق و دستمزد سرپرستان تولید و حقوق و دستمزد کارکنان دایره کنترل کیفیت از جمله منابع مورد نیاز برای انجام فعالیت های بازرسی تولید است.

محرک هزینه: رویدادهای که باعث تغییر در مجموعه هزینه ی یک فعالیت می شود عواملی که تلاش و حجم کار مورد نیاز برای انجام فعالیت را تعیین می کند. محرک هزینه بیان می کند که چرا یک فعالیت یا زنجیره ی از فعالیت ها انجام می شود همچنین بیان می کند چه میزان تلاش برای انجام یک کار باید صرف شود.

محرک منابع: عواملی است که برای تخصیص هزینه منابع به فعالیت ها بکار می رود این عوامل به نحوی انتخاب می شود که منعکس کننده استفاده یا مصرف منابع توسط فعالیت ها باشد.

در سیستم ABC، ۴ طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیتها نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیتها، به محصولات (خدمات) تخصیص می یابد. ۴ طبقه فعالیت عبارتند از:

۱) فعالیتهای سطح واحد محصول که با هر بار تولید یک واحد محصول انجام می شود (سوراخ کردن، ماشین کاری هر قطعه). هزینه این نوع فعالیتهای بین واحدهایی که فعالیت برای تولید آنها انجام شده است تسهیم می شود.

۲) فعالیتهای سطح دسته محصول که با هر بار تولید یک دسته از محصول انجام می شود (آماده سازی ماشین آلات یا سفارش مجموعه ای از قطعات). هزینه های سطح دسته محصول صرف نظر از تعداد واحدهای موجود در هر دسته اغلب ثابت است.

۳) فعالیتهای سطح محصول که براساس نیاز پشتیبانی انواع محصولات مختلف اجرا می شود و هزینه های آن ثابت بوده و می توان آنها را به محصولات تخصیص داد. (حفظ مشخصات محصول و انجام تغییرات مهندسی).

۴) فعالیتهای سطح کارخانه که فرایند عمومی تولید کارخانه را پشتیبانی می کند.

سه طبقه اول با هزینه هایی سر و کار دارد که می توان آنها را مستقیماً به محصولات تخصیص داد. اما طبقه اخیر شامل هزینه هایی است که برای انواع محصولات مشترک است و تنها بر مبنای اختیاری می توان آنها را بین محصولات تسهیم کرد (روشنایی و نظافت کارخانه).

#### مقایسه ABC با سیستم سنتی

با متنوع شدن تولیدات و مشتریان یک سازمان، تخصیص هزینه های سربار نیز امری گمراه کننده و تحریف کننده بهای تمام شده تولیدات یا خدمات خاص می گردد. همان طور که می دانیم سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و سیستم هزینه یابی سنتی از لحاظ نحوه تخصیص هزینه های سربار با یکدیگر متفاوتند. این تفاوت در شکل نشان داده شده است. بدین معنی که در سیستم هزینه یابی سنتی، هزینه های سربار تنها براساس یک محرک هزینه که می تواند حجم تولید، ساعات کار مستقیم، ساعات کار ماشین یا میزان دستمزد مستقیم باشد تسهیم می گردد و این نمی تواند مبنای صحیحی برای تسهیم هزینه های سربار پدید آورد. اما در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، تسهیم هزینه های سربار شامل دو مرحله است که در مرحله اول فعالیتهای عمده شناسایی می شوند و هزینه سربار به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف می شود به آن فعالیتهای تخصیص می یابد. سربار تخصیص یافته به هر فعالیت هزینه انباشته فعالیت نامیده می شود. پس از تخصیص سربار ساخت به فعالیتهای در مرحله اول، محرکهای هزینه مناسب و مربوط به هر یک از فعالیتهای شناسایی می شوند. سپس در مرحله دوم هزینه انباشته هر فعالیت به نسبت مقدار مصرف محرکهای هزینه در هر یک از خطوط تولید محصول به این خطوط تخصیص داده می شود. این سیستم هزینه یابی می تواند اطلاعات بهتری را برای تصمیم گیری های استراتژیک مدیریت فراهم آورد و به تشخیص هزینه های بدون ارزش افزوده کمک کند. بنابراین هزینه یابی بر مبنای فعالیت، کیفیت تولید و هزینه یابی را بهبود می بخشد.

۵

روش سنتی	روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت
۱. برای تصمیمات مدیر گمراه کننده است.	اتخاذ تصمیمات صحیح و مناسب را با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت ممکن می سازد.

هدف: ارائه اطلاعات در زمینه های سودآوری، رضایت مشتریان و رقابت در سطح بین الملل	۲. هدف: ارائه اطلاعات در زمینه سودآوری
بهای تمام شده محصولات براساس مواد اولیه مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کنند و هزینه های مربوط به تکنولوژی، کنترل کیفیت و رقابت در سطح جهانی را در نظر می گیرد.	۳. بهای تمام شده محصولات براساس مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کنند در اثرات تکنولوژی پیشرفته را منظور نمی کنند.
برای جریان های تولیدی ساده، غیراستاندارد و پیچیده به کار گرفته می شود.	۴. برای جریان های تولیدی ساده، استاندارد و معمولی به کار گرفته می شوند.
کلیه هزینه ها «هزینه محصول» تلقی می کند.	۵. هزینه ها را به دو گروه، هزینه های محصول» و هزینه های دوره تصمیم می کند.
برای برنامه ریزی و کنترل مدیران بسیار مناسب و دقیق می باشد.	۶. برای برنامه ریزی و کنترل مدیران چندان مناسب و دقیق نیست.

### مزایای ABC :

- از جمله مهمترین آثار مثبت به کارگیری روش هزینه یابی برمبنای فعالیت عبارتند از:
۱. شناسایی و محاسبه دقیق تر بهای تمام شده و در نتیجه سود ناخالصی هر محصول.
  ۲. تفکیک فعالیت های دارای ارزش افزوده از فعالیت های فاقد ارزش افزوده در نتیجه امکان حذف فعالیت های بی فایده که با این کار می توان برنامه های بازاریابی را به منظور انتقال تقاضای مشتری به سمت محصولات سودآور گسترش داد و همچنین تصمیمات آگاهانه تری در زمینه موضوعاتی مانند قیمت گذاری، ترکیب تولید، سرمایه گذاری ها و تغییر سازمانی اتخاذ نماید.
  ۳. امکان تهیه و ارائه بودجه های صحیح برای یک واحد اقتصادی
  ۴. این سیستم، با استفاده از ردیابی هزینه های عملیاتی به فعالیت های حمایتی و پشتیبانی، اطلاعات اقتصادی مهم و حیاتی را جهت تصمیم گیری مدیران

فراهم می کند.

۵. این سیستم بر اندازه گیری هزینه های ناشی از ظرفیت تاکید دارد، سیستم های سنتی نه تنها در اندازه گیری هزینه های ظرفیت بلا استفاده ناتوان است بلکه در واقع این هزینه ها را از مدیران پنهان می کنند.

۶. با استفاده از مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت، کارایی و اثربخشی بیشتری ناشی از ترکیب بهتر محصولات و تاکید بر پیشرفت و ترقی محصول به دست می آید.

۷. امکان کنترل دقیق عملیات کنونی شرکت و برنامه ریزی موثر برای آینده میسر می شود.

۸. امکان ارزیابی صحیح تری از عملکرد مالی و عملیاتی مدیران فراهم می شود.

۹. بهبود مستمر شرکت، سازمان را پرورش می دهد.

۱۰. این سیستم می توان هزینه های واقعی تحمیل شده برای خدمت به هر یک از مشتریان را ردیابی کند و این اطلاعات می تواند در برآورد میزان سودآوری مشتری مورد استفاده قرار گیرد.

### معایب : ABC

از جمله مهمترین معایب سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) عبارتند از:

۱. هزینه یابی بر مبنای فعالیت ممکن است به آسانی برای کل تولیدات قابل اجرا نباشد.

۲. رابطه علت و معلولی بین فعالیت ها و تولیدات همیشه به طور واضح قابل تعیین نیست.

۳. تجزیه و تحلیل جزئیات حساب ها و فرآیند جمع آوری داده ها، فرایند زمان بری است.

۴. هزینه یابی بر مبنای فعالیت ایستا (ساکن) است، به این معنی که هر تغییری در فرایند کاری مستلزم بازسازی مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت است.

۵. هزینه گزاف ناشی از تعداد مراکز فعالین و عوامل هزینه زا.

### پیاده سازی سیستم ABC

برای پیاده سازی این سیستم اعضای گروه برنامه ریزی، هدایت کننده و اجرای طرح شامل نمایندگان از قسمت های زیر میباشند که عبارتند از:

(۱) مهندسی	(۲) عملیات	(۳)
بازاریابی	(۴) مالی	(۵) فن آوری
اطلاعات	(۶) تحقیق و توسعه	(۷) نیروی
انسانی	(۸) مدیریت مواد اولیه	

روشهای ممکن برای پیاده سازی سیستم

(۱) ارائه طرح نمونه :

یک طرح نمونه شامل تشریح مفاهیم و اصول هزینه یابی بر مبنای فعالیت با استفاده از مثال ها است

(۲) اجرای طرح آزمایشی :



برنامه ای است که غالباً در یک قسمت از واحد تجاری با استفاده از هزینه واقعی یا بوجه پیاده می شود و نحوه عمل هزینه یابی بر مبنای فعالیت و هزینه یابی محصول را بررسی می کند.

### **۳) انجام پیاده سازی مرحله ای :**

پیاده سازی مرحله ای اغلب برای مجموعه واحد تجاری است و از طریق بسط رویکرد آزمایشی به عملیات در جریان واحد تجاری انجام می شود. در مراحل پیشرفته، مرحله پیاده سازی ممکن است شامل استفاده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای قیمت گذاری، سنجش عملکرد و تجزیه و تحلیل فرآیند بودجه بندی فعالیت باشد.

### **۴) هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکپارچه با سایر سیستم های مالی شرکت :**

اگر چه امکان تلفیق سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با سیستم های موجود مالی شرکت وجود دارد اما به ندرت شرکت ها به این کار اقدام می کنند.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهایی مناسب است که دارای ویژگی های زیر باشند:

۱) شرکتهایی که دارای تولیدات گوناگون و متنوع و یا ارائه دهنده خدمات مختلفی باشند.

۲) شرکتهایی که هزینه سربارشان بالا بوده و این هزینه به محصولات مختلف و با توجه به میزان تولید هر یک به نسبت یکسان قابل تخصیص نباشند.

۸

۳) شرکتهایی که از ماشین آلات پیشرفته خودکار در تولید استفاده می کنند.

۴) شرکت هایی که دارای جریان تولیدی پیچیده و غیر معمول می باشند.

### **گام های سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت:**

اجرای سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت مستلزم پیمودن گام های زیر است:

۱. تفکیک بهای منابع و تعیین فعالیت ها: بیشتر شرکت ها بهای منابع مصرفی فعالیت ها را در حساب های مختلفی ثبت می کنند، اما برای اجرای سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت لازم است بهای هر فعالیت به صورت مجزا از سایر فعالیت ها در دسترس باشد.

۲. فزونی منافع بر مخارج: بهای منابع را می توان از طریق رهگیری مستقیم، تسهیم، و یا تخمین به فعالیت های مختلف تخصیص داد. رهگیری مستقیم اندازه گیری میزان مصرف واقعی منابع توسط فعالیت ها است. در مواردی که امکان رهگیری مستقیم وجود ندارد، مدیران می توانند از تخمین میزان منابع مصرف شده برای هر فعالیت را تعیین نمایند.

۳. انتخاب مبنای تسهیم بهای فعالیت ها به موضوعات بهایابی: مبنای مورد استفاده برای تسهیم بهای فعالیت باید بر اساس رابطه علت و معلولی بین انواع بهای فعالیت و نحوه مصرف آن ها در تولید محصولات یا ارائه خدمات تعیین شوند.

۴. محاسبه نرخ تسهیم بهای هریک از فعالیت ها: تسهیم بهای هریک از محصولات به موضوعات بهاییابی به شرح زیر محاسبه می شوند:
۵. تسهیم بهای فعالیت به موضوعات بهاییابی:
۶. محاسبه مبلغ بهای غیرمستقیم (سربار ساخت) هر واحد محصول:

#### نتیجه گیری: ABC

سیستم های هزینه یابی سنتی به این دلیل که نمی توانند هزینه های سربار فعالیت های نامربوط را ردیابی کنند و این امر مانع از کاهش هزینه ها است، مورد تردید واقع شده است بنابراین شرکت هایی که محصولات متنوع با ویژگی های مختلف تولید می کنند ، هزینه سربار بالایی دارند و در امر هزینه یابی محصولات و خدمات خود اگر از روش سنتی استفاده کنند دچار اشتباه خواهند شد این شرکت ها ناگزیرند برای تعیین هزینه واقعی محصولات خود از روش **ABC** استفاده نمایند چنین نتیجه می شود که سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت انقلابی است در سیستم هزینه یابی و به عنوان ابزاری قدرتمند جهت حل مشکلات مدیران به کار برده می شود.