

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۱

E.B. Deakin

ترجمه: دکتر رضانظری

در بحث و گفتگوهای مدیران به منظور تصمیم‌گیری همواره بر اهمیت ارقام صحیح در مورد هزینه‌های تولید و بازاریابی تاکید می‌شود. اطلاعات و ارقام مربوط به بهای تمام شده محصولات و خدمات ارائه شده، با توجه به نحوه تخصیص هزینه‌های سربار به محصولات و خدمات می‌تواند به طور چشمگیری متفاوت باشد. یکی از وظایف مهم و مشکل حسابداری در محاسبه و ارائه اطلاعات بهای تمام شده صحیح، در رابطه با تخصیص هزینه‌های سربار است.

روشهای تخصیص هزینه‌های سربار

در این قسمت موضوع سرشکن کردن هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) به محصولات تولیدی که موضوع هزینه‌یابی^۲ می‌باشند، مورد بحث قرار می‌گیرد. محصول می‌تواند کالا نظیر اتومبیل یا خدمات نظیر بخش رادیولوژی در بیمارستان باشد. هزینه‌های غیرمستقیم هزینه‌هایی است که نمی‌توان آنها را به طور مستقیم به محصولی معین ارتباط داد.

هزینه‌های غیرمستقیم می‌تواند هزینه‌های سربار واقع شده برای تولید یک کالا یا بازاریابی یک محصول باشد. برخلاف مواد مستقیم و دستمزد مستقیم که می‌توان آنها را به‌طور مستقیم به یک محصول خاص ارتباط داد و ردیابی کرد، هزینه‌های غیرمستقیم باید به محصولات سرشکن شوند. تخصیص و سرشکن کردن هزینه‌ها تا حد زیاد و در اکثر موارد اختیاری و قضاوتی است.

هزینه‌های سربار ابتدا به مراکز تولیدی و خدماتی تخصیص می‌یابند و سپس هزینه‌های گردآوری شده در مراکز هزینه، به محصولات سرشکن می‌شوند. در مباحث جذب سربار از نرخ جذب سربار از پیش تعیین شده استفاده می‌شود. بکارگیری نرخ جذب سربار از پیش تعیین شده منجر به اضافه بکسر جذب سربار می‌شود. در صورتی که یک شرکت، تولیدکننده بیش از یک نوع کالا یا ارائه‌کننده بیش از یک نوع خدمات باشد، روشی وجود ندارد که تعیین‌کننده بهای تمام شده دقیق و صحیح تولیدات و خدمات باشد. بنابراین، هزینه‌هایی که طی یک دوره واقع می‌شود باید بین انواع محصولات تولیدشده با خدمات ارائه شده سرشکن شود.

تخصیص کلی سربار^۳: ساده‌ترین روش سرشکن کردن و تخصیص هزینه‌های سربار، تخصیص کلی سربار است. در این روش، کل مجموعه فعالیتها، یک مرکز هزینه تلفی می‌شود و فقط از یک نرخ جذب سربار برای سرشکن کردن سربار به محصولات یا خدمات تمامی دوایر مجموعه فعالیت استفاده می‌شود. مجموعه فعالیت می‌تواند شامل کارخانه، بیمارستان، دانشگاه، بخشهای مختلف دوایر باشد. به هر حال، در این روش فقط از یک نرخ کلی برای تمامی دوایر استفاده می‌شود.

نرخ کلی جذب سربار^۴ به مفهوم استفاده از یک مبنای فعالیت برای سرشکن کردن هزینه‌هاست. استفاده از نرخ کلی جذب سربار موجب می‌شود که هزینه‌یابی و قیمتگذاری محصولات به نحو صحیح صورت نگیرد. زیرا از یک طرف بخشی از هزینه‌های سربار به محصولاتی تخصیص می‌یابد که به کارگیری مبنای مورد استفاده برای جذب سربار، نسبت به آنها مناسب نیست و از طرف دیگر دواير مختلف به یک نسبت از یکدیگر استفاده نمی‌کنند.

در این روش حسابداری سربار بسیار ساده است. تمامی هزینه‌های سربار در یک حساب، بدون توجه به دایره یا فعالیتی که موجب هزینه بوده است، ثبت می‌شود و از یک نرخ جذب سربار برای تخصیص سربار به محصولات استفاده می‌شود. شرکتهایی که از نرخ کلی جذب سربار استفاده می‌کنند معمولاً برای سرشکن کردن هزینه‌های سربار از حجم فعالیت برحسب ساعتهای کار مستقیم یا ساعتهای کار ماشین یا هزینه مواد مستقیم، استفاده می‌کنند.

استفاده از یک نرخ کلی جذب سربار در سازمانهایی که فقط دارای دواير محدودی می‌باشند و تنوع محصول ندارند ممکن است توجیه‌پذیر باشد. زیرا چنانچه از نرخهای متعدد برای جذب سربار استفاده شود با نتیجه حاصل از به کارگیری نرخ کلی جذب سربار چندان تفاوتی نخواهد داشت.

گردآوری و تخصیص هزینه‌ها برحسب دواير^۵: در این شیوه هر دایره به عنوان یک مرکز هزینه تلقی می‌شود. و برای هر دایره یک نرخ جذب سربار جداگانه محاسبه می‌شود. در حالی که در روش تخصیص کلی سربار تمامی مجموعه فعالیتها یک مرکز هزینه می‌شود، در روش تخصیص هزینه‌ها برحسب دواير، هر دایره یک مرکز هزینه محسوب خواهد شد و برای آن نرخ جذب سربار جداگانه‌ای محاسبه می‌شود. هرچه تعداد دواير یک شرکت بیشتر باشد تعداد مراکز هزینه آن بیشتر و در نتیجه تعداد نرخهای جذب سربار که باید محاسبه شود بیشتر خواهد بود.

اطلاعات ساده مندرج در **جدول شماره ۱**، تفاوت میان نرخهای جذب سربار (نرخ کلی جذب سربار و نرخهای جذب سربار برحسب دواير) و تاثیر آنها را بر بهای تمام شده تولیدات نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱- تفاوت میان روشهای جذب سربار

نرخ کلی جذب سربار	نرخ جذب سربار برحسب دواير		
	دایره تکمیل	دایره مونتاژ	
۳۳,۲۱۰,۰۰۰	۱۶,۲۰۰,۰۰۰	۱۷,۰۱۰,۰۰۰	سربار بودجه (پیشبینی) شده - ریال
۶۶۴۰	۴۵۰۰	۲۱۴۰	کار ماشین - ساعت
۵۰۰۰	۳۶۰۰	۷۹۵۰	نرخ جذب سربار برای هر ساعت/ریال
ریال	ریال		
			سربار جذب شده برای سفارش شماره ۱:
	۶۳۶۰۰		دایره مونتاژ (۸×۷۹۵۰)
	۷۲۰۰		دایره تکمیل (۲×۳۶۰۰)
۵۰۰۰۰			جمع دواير (۸+۲)(۵۰۰۰)
۵۰۰۰۰	۷۰۸۰۰	جمع	

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نوعی روش هزینه‌یابی است که در آن هزینه‌ها ابتدا به فعالیتها تخصیص می‌یابد و سپس هزینه‌های گردآوری شده با توجه به استفاده هر محصول از فعالیتها، به محصولات سرشکن می‌شود. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مبتنی بر مفهوم مصرف فعالیتها توسط محصولات^۴ و مصرف منابع توسط فعالیتها^۵ است.

چنانچه مدیریت شرکتی بخواهد محصولات تولیدی وی قابل رقابت با محصولات مشابه باشد لازم است بداند که:

۱- چه فعالیتهایی در تولید یا ارائه خدمات نقش دارند.

۲- هزینه فعالیتهای مزبور چیست.

مدیران به منظور کاهش بهای تمام شده محصولات، احتمالاً باید فعالیتهایی را که در تولید محصول نقش دارند تغییر دهند. کاهش هزینه‌ها به گونه‌ای که تولید اقتصادی و کارآمد باشد احتمالاً ایجاب می‌کند که مدیران تولید، بازاریابی، مالی، مهندسی و سایر افراد مرتبط، تمامی فعالیتهای موثر در تولید محصول را بررسی و مشخص کنند که فعالیتهای مختلف چگونه باید صورت گیرد تا هزینه‌ها کاهش یابد.

برخی معتقدند که ABC تکامل یافته روش سرشکن کردن و تخصیص هزینه‌ها برحسب دوایر است. همانگونه که تخصیص هزینه‌های سربار برحسب دوایر تفصیلی‌تر از روش تخصیص کلی سربار است، ABC نیز تفصیلی‌تر از تخصیص هزینه‌ها برحسب دوایر است. در مقابل، برخی از طرفداران روش ABC اظهار می‌دارند که این روش کاملاً جدید و برای اداره و مدیریت از طریق تاکید بر فعالیتهاست و افراد به جای هزینه‌ها، فعالیتها را اداره می‌کنند. این گروه معتقدند که ABC بر فعالیتهایی تمرکز دارد که موجد هزینه بوده و هزینه آنها بالاست و باید کارآمد شوند و یا تغییر یابند.

برخی دیگر عقیده دارند که ABC اطلاعات بیشتری را ارائه می‌دهد و به کمک آن بهای تمام شده محصولات را بهتر می‌توان برآورد کرد که این موضوع برای تعیین قیمت‌های فروش بسیار مفید و موثر است. باید توجه داشت که هیچ سیستم هزینه‌یابی نمی‌تواند بهای تمام شده را به طور کاملاً دقیق و صحیح محاسبه و ارائه کند. هزینه‌های سربار شامل هزینه‌هایی است که ممکن است مبنای مورد استفاده برای جذب آنها به محصولات، با ماهیت هزینه همخوانی نداشته باشد. مثلاً هزینه‌های بازرسی و کنترل کیفیت به میزان و تعداد بازرسی و نحوه کنترلها بستگی دارد. حال اگر تخصیص هزینه‌های چنین فعالیتی براساس ساعت‌های کار ماشین صورت گیرد، مبنا معقول به نظر نمی‌رسد. در روشهای تخصیص کلی و تخصیص برحسب دوایر، سرشکن کردن هزینه‌های سربار تا حدود زیادی به طور اختیاری صورت می‌گیرد. اما ABC اطلاعات صحیح‌تری را ارائه می‌دهد زیرا مشخص می‌شود که کدام فعالیت موجد هزینه است و هزینه این گونه فعالیتها تعیین می‌شود. ABC بوضوح هزینه‌های انجام فعالیتهایی که برای تولید کالا یا ارائه خدمات مورد استفاده قرار می‌گیرد را شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند.

به طور خلاصه مزایای ABC شامل موارد زیر است:

- کمک در قیمتگذاری بهتر محصولات برای فروش،

- کاهش هزینه فعالیتهایی که هزینه بالایی دارند،

- احتمال حذف محصولاتی که بهای تمام شده آنها بالاست.

برای به کارگیری ABC نیاز به حمایت کامل از امور مالی است. استقرار یک سیستم بهای تمام شده جدید نیاز به همکاری گروهی مدیریت رده بالا، امور مالی، بازاریابی، مهندسی، تولید، خرید و سایر قسمتها دارد. همچنین نیاز است به حسابداران در مورد فعالیتهایی که موجد هزینه می‌باشند، آموزشهای لازم داده شود. هزینه‌یابی برمبنای فعالیت شامل سه مرحله اقدام به شرح زیر است:

- شناسایی فعالیتهایی که منابع را مصرف می‌کنند و تخصیص هزینه‌ها به آن فعالیتهای.

- محاسبه نرخ هزینه برای هر واحد **موجد هزینه**^۸. موجد هزینه عاملی است که پدیدآورنده هزینه یک فعالیت است. برای فعالیت خرید مواد اولیه، تعداد سفارشها می‌تواند موجد هزینه باشد. یک فعالیت نمی‌تواند موجد هزینه متعدد داشته باشد.

- تخصیص هزینه‌ها به محصولات از طریق ضرب نرخ موجد هزینه در حجم موجد هزینه‌ای که به وسیله محصول مصرف شده است.

شناسایی فعالیتهای مصرف کننده منابع: شناسایی فعالیتهای مهمترین مرحله به کارگیری ABC است زیرا ایجاب می‌کند که تمامی فعالیتهای مورد نیاز برای تولید محصولات مشخص شود. با توجه به مفهوم فزونی منافع برمخارج، شرکتها فقط مهمترین فعالیتهای را شناسایی می‌کنند. یکی از نکات مهم در هزینه‌یابی برمبنای فعالیت آن است که هزینه‌ها نه تنها تابع حجم فعالیت بلکه تابع پیچیدگیهای فرایند تولید نیز هستند.

محصولات پیچیده با حجم تولید پایین اغلب نیاز به تنظیم بیشتر و دقیقتر ماشین‌آلات و تجهیزات دارد. در مواردی که سربار به تناسب حجم تولید جذب می‌شود، محصولات با حجم تولید بالا سهم بیشتری از هزینه‌های سربار را نسبت به محصولات با حجم تولید پایین جذب می‌کنند. در چنین مواردی، محصولات با حجم تولید بالا متحمل بخشی از هزینه‌های محصولات با حجم تولید پایین می‌شوند.

به طور کلی فعالیت، فرایند یا روشی است که موجب انجام کار می‌شود. جابه جایی قطعات و مواد و کالا، تنظیم ماشین‌آلات برای تولید، تماس با فروشندگان مواد و کالا و دادن سفارش، شناسایی جریان تولید، دریافت سفارش از خریداران نمونه‌هایی از فعالیت است. هزینه‌یابی برمبنای فعالیت، هزینه‌ها را به فعالیتهای مشخص ربط می‌دهد و سپس هزینه فعالیتهای را به محصولاتی که از فعالیتهای استفاده کرده‌اند، سرشکن می‌کند. در هزینه‌یابی برمبنای فعالیت هزینه‌ها برحسب هر موضوع هزینه گردآوری می‌شود که می‌تواند هزینه‌های متغیر فعالیت یا هزینه‌های ثابت و متغیر فعالیت باشد.

انتخاب موجد (محرکهای) هزینه: در زیر برخی مثالها در موارد انواع محرکهای هزینه که از سوی شرکتها به کار گرفته می‌شود ارائه شده است. بیشتر موجدهای هزینه به حجم تولید، فرایند تولید، پیچیدگی فرایند تولید یا بازاریابی مربوط می‌شود.

- ساعتهای کار ماشین،

- ساعتهای کار مستقیم یا دستمزد مستقیم،

- مقدار مواد اولیه جابه جا شده،
- تعداد صفحه‌های تایب شده،
- تعداد دفعات تنظیم و راه‌اندازی ماشین‌آلات،
- ساعت‌های پرواز،
- تعداد سفارش‌های خرید،
- ساعت‌های بازرسی و کنترل کیفیت،
- تعداد قطعه‌ها در محصول،
- مسافت طی شده،
- تعداد مشتریان.

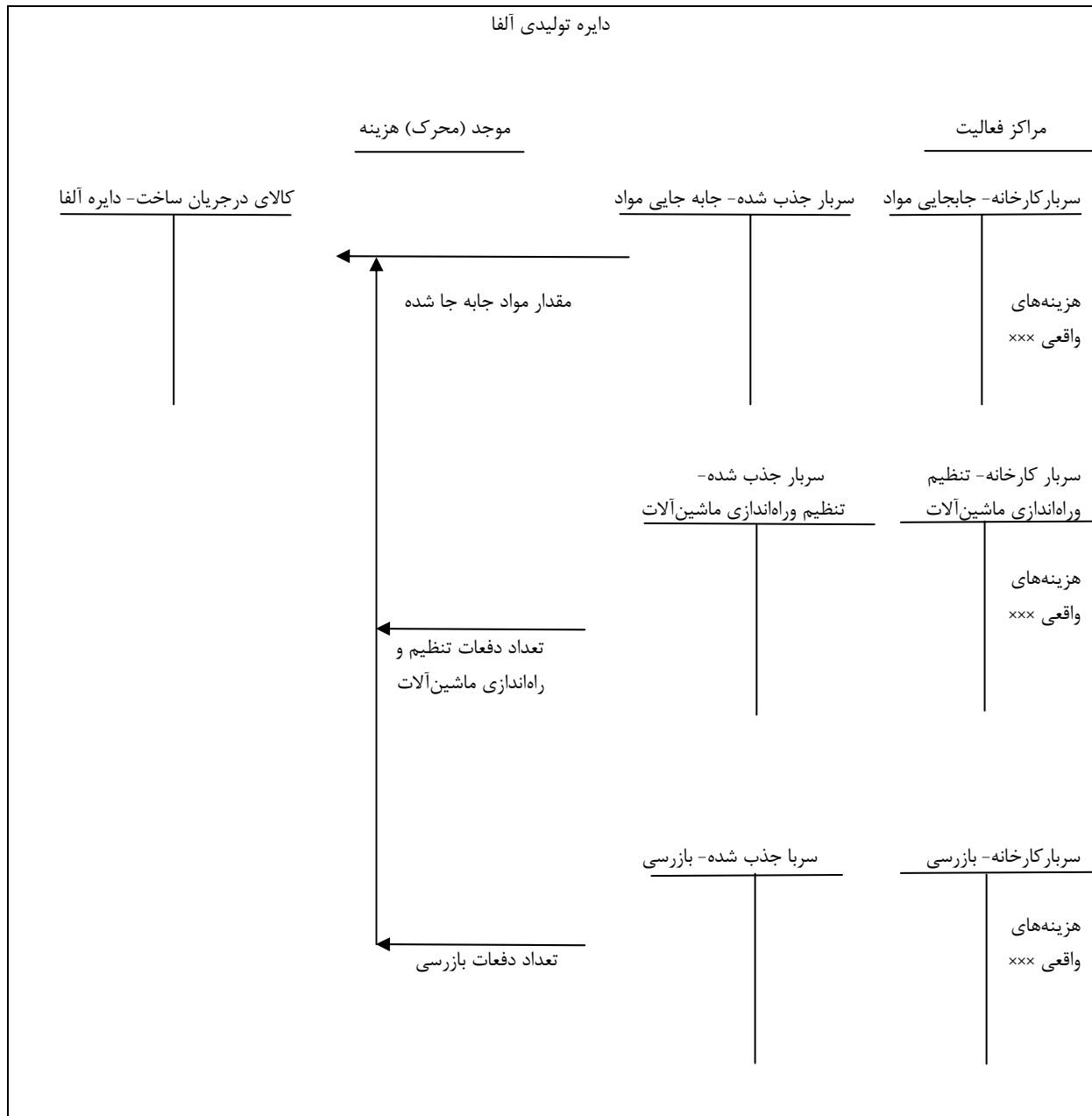
محاسبه نرخ هزینه موجد هزینه: به طور کلی نرخ‌های از پیش تعیین شده تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) به محصولات به شرح شکل الف محاسبه می‌شود:

شکل الف- محاسبه نرخ سربار

$$\text{نرخ از پیش تعیین شده جذب هزینه‌های سربار} = \frac{\text{هزینه‌های غیرمستقیم (برآوردی)}}{\text{برآورد حجم مبنای تخصیص}}$$

این فرمول نسبت به هرگونه هزینه غیرمستقیم اعمال می‌شود. شرکت‌هایی که از نرخ‌های جذب سربار برحسب دواير استفاده می‌کنند نیز نرخها را طبق همین فرمول محاسبه می‌کنند. هنگام استفاده از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ابتدا باید مفهوم **مرکز فعالیت**^۹ تشریح شود. مرکز فعالیت قسمتی از سازمان است که کاری را انجام می‌دهد. برای مثال هزینه‌های تنظیم و راه‌اندازی ماشین‌آلات به مرکز فعالیتی که ماشین‌آلات را تنظیم و راه‌اندازی می‌کند، تخصیص داده می‌شود. در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به جای نرخ تخصیص هزینه‌های سربار برای هر دایره، نرخ موجد هزینه برای هر مرکز فعالیت به طور جداگانه محاسبه می‌شود. به عبارت دیگر هر فعالیت دارای **مخزن هزینه**^{۱۰} مربوط به خود است. نمودار مربوط به فعالیتها و مخزن هزینه‌ها در شکل ب نشان داده شده است.

شکل ب - نمودار فعاليتها و مخزن هزینه‌ها



تخصیص هزینه‌ها به محصولات: کارکنان و ماشین‌آلات در تولید محصولات نقش دارند و هنگام تولید، فعالیت‌هایی را انجام می‌دهند. هزینه‌های سربار با توجه به نرخ هزینه غیرمستقیم (سربار) هر فعالیت و حجم فعالیت به کار گرفته شده در تولید محصول، تخصیص داده می‌شود (سربار جذب شده). در **نمودار ب** هنگامی که محصول در دایره آلفا تولید می‌شود، مواد به محل تولید انتقال می‌یابد و هزینه‌های جابجایی مواد، نظیر هزینه‌های دستمزد کارکنان مربوط با توجه به نرخ جذب هزینه‌های سربار فعالیت جابجایی مواد و مقدار مواد جابجا شده محاسبه و تخصیص داده می‌شود.

تشریح روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

در این قسمت با استفاده از اطلاعات ارائه شده، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشریح و با روش تخصیص هزینه‌های سربار بر حسب دوایر مقایسه می‌شود.

فرض کنید شرکت الف تولیدکننده کالای ۶۷- الف است که آن را با توجه به مشخصات درخواستی مشتریان (محصول سفارشی) و همچنین به طور انبوه (استاندارد) تولید می‌کند. فرایند ساخت فقط در یک دایره تولیدی صورت می‌گیرد. حسابداری صنعتی نرخ جذب سربار را برای فروردین ۱۳۷۲ به شرح زیر پیشبینی کرده است:

سربار پیشبینی شده برای دایره تولیدی	۲۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال
ساعت‌های کار پیشبینی شده	۲۰۰۰۰ ساعت کار ماشین
نرخ جذب سربار برای هر ساعت کار ماشین	۱۰٫۰۰۰ ریال

اطلاعات مربوط به تولید فروردین ۱۳۷۲ به شرح جدول شماره ۲ گردآوری شده است.

جدول شماره ۲- اطلاعات مربوط به تولید

مقدار استاندارد	محصول سفارشی	محصول استاندارد
تعداد تولید - واحد	۲۰۰	۱۰۰۰
ساعت‌های کار ماشین - ساعت	۵۰۰	۱۵۰۰
هزینه مواد مستقیم هر واحد ریال	۲۰٫۰۰۰	۱۰٫۰۰۰
هزینه دستمزد مستقیم هر واحد ریال	۳۰٫۰۰۰	۲٫۰۰۰

بهای تمام شده محصولات تولید شده در فروردین با توجه به نرخ جذب سربار پیشبینی شده برای دایره تولیدی، به شرح جدول شماره ۳ محاسبه می‌شود.

جدول شماره ۳- بهای تمام شده محصولات

تخصیص بر حسب دوایر محصول استاندارد	روش تخصیص سربار: محصول سفارشی	
تعداد تولید - واحد	۲۰۰	۱۰۰۰
مواد مستقیم	۴٫۰۰۰٫۰۰۰	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰
دستمزد مستقیم	۶۰۰٫۰۰۰	۲٫۰۰۰٫۰۰۰
سربار جذب شده	۵٫۰۰۰٫۰۰۰	۱۵٫۰۰۰٫۰۰۰
جمع	۹٫۶۰۰٫۰۰۰	۲۷٫۰۰۰٫۰۰۰
بهای تمام شده هر واحد محصول	۴۸٫۰۰۰	۲۷٫۰۰۰

حال فرض کنید شرکت تصمیم به استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بگیرد. در این حالت ابتدا باید فعالیت‌های محرک هزینه و محرک‌های هزینه برای سرشکن کردن سربار مشخص شود. طبق بررسی‌های به عمل آمده فعالیت‌های لازم برای تولید محصول و محرک‌های هزینه مربوط به شرح شکل ج است.

شکل ج- فعالیتها و محرکها

فعالیتها:	محرک هزینه برای تخصیص هزینه‌های سربار:
• خرید مواد اولیه	مقدار مواد مصرف شده برای تولید هر محصول
• برنامه‌ریزی و تنظیم ماشین‌آلات	دفعات برنامه‌ریزی و تنظیم ماشین‌آلات
• تولید	ساعات کار ماشین
• کنترل کیفیت	ساعات بازرسی و کنترل کیفیت

پس از تعیین فعالیتها و محرک‌های هزینه، برای گردآوری هزینه‌های هر فعالیت باید حساب سربار جداگانه‌ای نگهداری شود. پس از گردآوری هزینه‌های سربار هر فعالیت، نرخ تخصیص (سرشکن کردن) هزینه‌های سربار هر فعالیت محاسبه می‌شود. نرخ جذب سربار به محصولات با توجه به برآوردهای انجام شده در مورد هزینه‌های سربار هر فعالیت و مبنای جذب سربار هر فعالیت (حجم محرک هزینه) به شرح جدول شماره ۴ پیشبینی می‌شود.

جدول شماره ۴- نرخ جذب سربار هر فعالیت

فعالیت (۱)	محرک هزینه برای تخصیص سربار (۲)	سربار پیشبینی شده (۳)	حجم محرک (۴)	نرخ جذب سربار (۵) = (۳):(۴)
خرید مواد اولیه	مقدار مواد مصرف شده	۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۱۰۰٫۰۰۰ کیلو	۲۰۰ ریال هر کیلو
برنامه‌ریزی تولید و تنظیم ماشین‌آلات	دفعات برنامه‌ریزی و تنظیم ماشین‌آلات	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۴۰۰ دفعه	۲۰۰٫۰۰۰ ریال هر بار برنامه‌ریزی
تولید	ساعات کار ماشین‌آلات	۶۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۲۰۰ ساعت	۳۰۰ ریال هر ساعت کار ماشین
کنترل کیفیت	ساعات بازرسی و کنترل کیفیت	۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۴۰۰ ساعت	۱۰۰ ریال هر ساعت
		۲۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		

حجم سربار پیشبینی شده در روش ABC نیز مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال است. به هر حال جمع هزینه‌های سربار صرف‌نظر از روش هزینه‌یابی مورد استفاده رقم مشخصی است و بدون تغییر باقی می‌ماند. تفاوت عمده و اساسی بین روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و تخصیص هزینه‌های سربار بر حسب دوایر در تعداد مخزن هزینه و فعالیت‌های به کار گرفته شده برای تخصیص هزینه‌های سربار است. در روش تخصیص هزینه‌ها بر حسب دوایر، برای هر دایره یک مخزن هزینه در نظر گرفته می‌شود اما در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای هر فعالیت یک مخزن هزینه در نظر گرفته می‌شود.

اطلاعات مربوط به فعالیتهای و محرکهای هزینه‌ها برای هر یک از دو محصول تولیدی، در فروردین ۱۳۷۲، به شرح جدول شماره ۵ است:

جدول شماره ۵ - اطلاعات مربوط به فعالیتهای و محرکها

محصول استاندارد	محصول سفارشی	
۶۰۰۰ کیلو	۴۰۰۰ کیلو	مواد خریداری و مصرف شده
۱۰ بار	۳۰ بار	برنامه‌ریزی تولید و تنظیم ماشین‌آلات
۱۵۰۰ ساعت	۵۰۰ ساعت	تولید
۲۰۰ ساعت	۲۰۰ ساعت	کنترل کیفیت

سربار قابل تخصیص به هر یک از محصولات با توجه به نرخهای از پیش تعیین شده (در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) به شرح جدول شماره ۶ محاسبه می‌شود.

جدول شماره ۶ - سربار قابل تخصیص

محصول استاندارد		محصول سفارشی		نرخ از پیش تعیین شده	فعالیت
هزینه تخصیص یافته	حجم محرک هزینه	هزینه تخصیص یافته	حجم محرک هزینه		
۱۲۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰ کیلو	۸۰۰۰۰۰	۴۰۰۰ کیلو	۲۰۰ ریال هر کیلو	مواد خریداری و مصرف شده
۲۰۰۰۰۰۰۰	۱۰ بار	۶۰۰۰۰۰۰	۳۰ بار	۲۰۰۰۰۰ ریال هر بار	برنامه‌ریزی تولید و تنظیم ماشین‌آلات
۴۵۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰ ساعت	۱۵۰۰۰۰۰	۵۰۰ ساعت	۳۰۰۰۰ ریال هر ساعت کار ماشین	تولید
۲۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰ ساعت	۲۰۰۰۰۰۰	۲۰۰ ساعت	۱۰۰۰۰ ریال هر ساعت	کنترل کیفیت
۹۷۰۰۰۰۰۰		۱۰۳۰۰۰۰۰		جمع سربار تخصیص یافته	

به این ترتیب بهای تمام شده محصولات تولیدی با استفاده از روش ABC به شرح جدول شماره ۷ می‌باشد.

جدول شماره ۷ - بهای تمام شده محصولات تولیدی

محصول استاندارد	محصول سفارشی	
۱۰۰۰	۲۰۰	تعداد تولید - واحد
۱۰۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	مواد مستقیم
۲۰۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	دستمزد مستقیم
۹۷۰۰۰۰۰۰	۱۰۳۰۰۰۰۰	سربار تخصیص یافته
۲۱۷۰۰۰۰۰	۱۴۹۰۰۰۰۰	جمع
۲۱۷۰۰	۷۴۵۰۰	بهای تمام شده هر واحد - ریال

مقایسه بهای تمام شده هر واحد محصول تولید شده با توجه به روش مورد استفاده برای تخصیص و سرشکن کردن هزینه‌های سربار به محصولات به شرح جدول شماره ۸ است.

جدول شماره ۸- مقایسه بهای تمام شده واحد محصول

روش تخصیص هزینه‌های سربار				
برحسب فعالیت (ABC)		برحسب دوایر		اقلام تشکیل دهنده بهای تمام شده
محصول استاندارد	محصول سفارشی	محصول استاندارد	محصول سفارشی	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	مواد مستقیم
۲,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	دستمزد مستقیم
۹,۷۰۰,۰۰۰	۱۹,۳۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	سربار تخصیص یافته
۲۱,۷۰۰,۰۰۰	۱۴,۹۰۰,۰۰۰	۲۷,۰۰۰,۰۰۰	۹,۶۰۰,۰۰۰	جمع
۲۱,۷۰۰	۷۴,۵۰۰	۲۷,۰۰۰	۴۸,۰۰۰	بهای تمام شده هر واحد

در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، سربار بیشتری به هر واحد محصول سفارشی سرشکن شده است زیرا تولید آن مستلزم کوشش، دقت و صرف وقت بیشتری است و حجم تولید آن نیز پایین‌تر است. هزینه‌های سربار اساساً بدان جهت به محصول سفارشی بیشتر سرشکن شده است که ABC نیاز بیشتری را از لحاظ برنامه‌ریزی تولید و تنظیم ماشین‌آلات و کنترل کیفیت شناسایی می‌کند. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت آشکار ساخته است که حجم تولید پایین و تخصیص بودن محصول سفارشی، موجب شده است که هزینه‌های بیشتری به محصول مزبور تخصیص یابد.

^۱ - Activity- Based Costing (ABC)

^۲ - Cost Object

^۳ - Plantwide Allocation

^۴ - Plantwide Rate

^۵ - Departmental Allocation

^۶ - Product Consume Activities

^۷ - Activity Consume Resources

^۸ - Cost Driver

^۹ - Activity Center

^{۱۰} - Cost Pool