

● تحقیق : یحیی حساس یگانہ

مبانی تئوری حسابداری صنعتی

- مطلب حاضر بخشی است از فصل دوم رساله
محقق برای پایان نامه دوره **لیسانس**،
به دانشجویان و سایر استقاده کنندگان
توصیه میشود کل مطلب را مورد مطالعه قرار
دهند.

طبقه بندی هزینه ها در حسابداری صنعتی تکنیکی و سلیقه ایست و صاحب نظران حسابداری هر يك از نقطه نظر و دیدگاه خاصی ، هزینه ها را طبقه بندی مینمایند .

هزار طبقه بندی مینمایند.

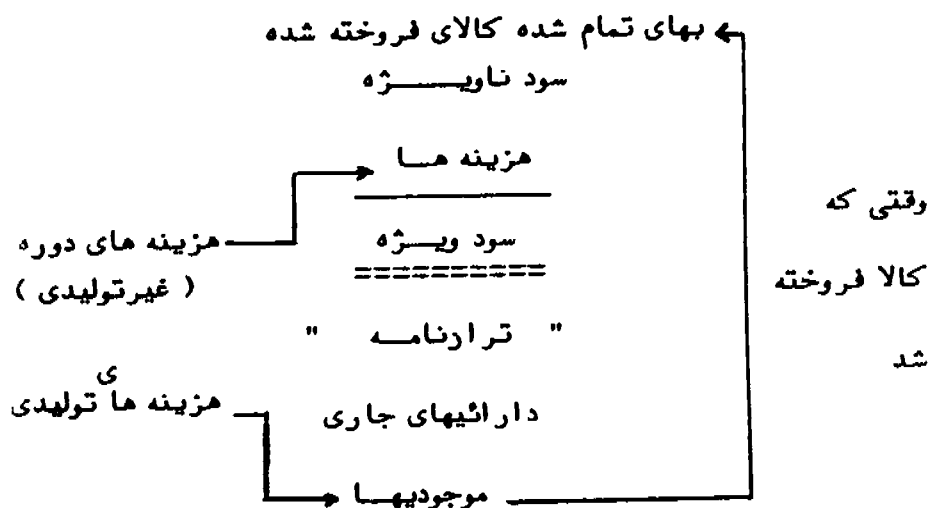
"میکز (۱)" هزینه ها را به تولیدی و غیرتولیدی تفکیک کرده و هزینه ها را تولیدی تلقی میکند که مرتبط با جریان تولید است و هزینه های غیر تولیدی را هزینه های دوره نامیده و تاثیر هزینه های تولیدی و هزینه های دوره در صورت حساب سود و زیان و ترازنامه را شرح میدهد.

ارائه مینماید :

(1)-Walter B. and Robert F.Meigs,Accounting for Business Decisions. New York; Mc Grow hill book Company. Inc,1984,P. 915

" صورت حساب سود و زیان "

درآمد



" هورینگرین (۲) " طبقه بندی هزینه ها را بر اساس مقاصد مختلف و به شرح زیر مطرح میکند :

(۱) - زمان محاسبه :

الف - قیمت های تاریخی

ب - بودجه ای یا از پیش تعیین شده

(۲) - گرایش های هزینه :

الف - هزینه های متغیر

ب - هزینه های ثابت

ج - سایر هزینه ها

(۳) - درجه میانگین گیری :

الف - جمع هزینه ها

(2)-Charles T.Horngren, Cost Accounting A Managerial Emphasis . New Delhi India : prentice, Hall Inc, 1983, P. 27

ب - میانگین بهای تمام شده هرواحد
(۴) - وظایف مدیریت :

الف - هزینه های تولیدی
ب - هزینه های توزیع و فروش
ج - هزینه های اداری و تشکیلاتی
(۵) - سهولت دستیابی به اهداف هزینه :

الف - هزینه های مستقیم
ب - هزینه های غیرمستقیم
(۶) - زمان منظور نمودن در برابر درآمد :
الف - هزینه های تولیدی
ب - هزینه های دوره ای

" متز " و " اوردی (۲) " معتقدند : " که طبقه بندی هزینه ها
مبتنی بر نسبت بهای تمام شده به عوامل زیر میباشد :

- (۱) - محصول
- (۲) - حجم تولید
- (۳) - واحد های تولیدی
- (۴) - دوره حسابداری

ورمانی که موضوع بهای تمام شده بصورت خاصی بکار میرود ، میباشد
باتوضیحاتی از قبیل ، مستقیم ، اولیه ، تبدیل ، غیرمستقیم ، ثابت ،
متغیر ، قابل کنترل ، تولید ، دوره ، مشترک ، برآورده نشده ،
استاندارد ، تکمیل شود . " *زبان عام علوم انسانی*
باتوجه به طبقه بندی های متعدد هزینه ها که هر یک از دیدگاه
خاصی است ، تقریباً تمام حسابداران به تمایز و تفکیک میان
هزینه های متغیر و ثابت برای یاری رسانیدن به تصمیمات مدیریت ،
اعتقاد دارند .

(3)- Adolf Matz Milton F.Usry, cost Accounting
Planing and Control. Cincinnati, Ohio: Western
Publishing Co. Inc, 1984. P 24

در حسابداری صنعتی مبنای پدیدگاه تفرقی طبقه بندی هزینه هائشی
ار آنست که :

" کدام هزینه ها تولیدی و کدامیک هزینه های دوره است و به عبارت
دیگر هزینه های قابل تخصیص به بهای تمام شده محصولات و بالطبع
موجودیها و هزینه های دوره شامل چه اقلامی است . "

بحث های فراوان در زمینه طبقه بندی هزینه ها منجر به دو بینش
یکی هزینه یابی کامل یا جذبی (۴) و دیگری هزینه یابی متغیر یا
مستقیم (۵) ، در حسابداری صنعتی شده است .

این دو بینش متفاوت در مورد طبقه بندی هزینه ها ، اندازه گیری سود
و گزارشگری آن را برای استفاده کنندگان خارجی تحت تاثیر قرار
میدهد .

بنظر میرسد که دو بینش مطرح شده و روشهای هزینه یابی منتج از
آنها موجب ایجاد دودیدگاه متفاوت در حسابداری صنعتی شده است ،
یکی از آنها دیدگاه استانداردهای حسابداری (AICPA) (۶)
است که معتقد به هزینه یابی کامل میباشد و دیگری ، دیدگاه
(C.M.A) (۷) ناشر ماهنامه Management Accounting

(4)- Full, Absorption, Conventional, Costing.

(5)- Variable , Direct, Costing

مورینگرین معتقد است که هزینه یابی متغیر یک توضیح دقیق
است ، ولی هزینه یابی مستقیم و هزینه یابی نهائی
(Marginal Costing) که بطور وسیعی به کار میرود حاکی
از اشاره ضمنی حذف هزینه های سر بار ثابت از موجودیهاست و -
منصوصا هزینه یابی مستقیم یک انتخاب نادرست موضوع است . (همان
مآخذ P.52)

(6)- American Institute of certified public
Accountants.

(7)- Certified Management Accountants.

است که معتقد به هزینه یابی مستقیم می باشد .

○

۱- نظرات طرفداران روش هزینه یابی کامل

طرفداران هزینه یابی کامل مدعی هستند که هر دو هزینه های ثابت و متغیر تولیدی مورد لزوم برای ساخت محصولات می باشند و هزینه های ثابت و متغیر تولیدی میبایستی در بهای تمام شده محصولات و موجودیها منظور گردند .

○

۱/۱- نظرات AICPA

دیدگاه و نظرات AICPA در مورد هزینه یابی کامل و هزینه یابی مستقیم در ARB No.43^۸ تحت عنوان " قیمت گذاری موجودیها " مطرح شده است . موضوع با تاکید بر " هدف عمده ارحسابداری و قیمت گذاری موجودیها ، تعیین درست (۹) سود ارجریان تطابق مناسب هزینه ها با درآمدهاست " شروع میشود .

بولتن در ادامه توضیح میدهد " مبنای مقدماتی حسابداری موجودیها ، بهای تمام شده است ، که عموماً بعنوان بهای پرداخت شده یا پرداخت شدنی برای تحصیل دارائی ، تعریف شده است . در قیمت گذاری موجودیها ، بهای تمام شده عبارتست از مخارجی که مستقیماً یا بطور غیرمستقیم متحمل گردیده ایم که کالای موجود به وضعیت و موقعیت فعلی برسد . " بولتن در ادامه تاکید میکند " حذف تمام سربار کارخانه از بهای تمام شده موجودیها ، ابداع یک رویه جدید است که مورد قبول حسابداری نیست . " این اظهار نظر در ادامه کاربرد هزینه یابی مستقیم را توصیه نمیکند . این بولتن در انتها اظهار نظر میکند " محاسبه بعضی از اقلام هزینه ، (ضایعات غیرعادی ، حمل دوباره و هزینه های دستیابی مجدد) در بهای تمام شده موجودیها مناسب نبوده و بهتر است به هزینه های دوره جاری منظور شود . "

(8)- Accounting Research Bulletin No.43, (AICPA)

(9)- True

پاراگراف آخر بولتن نشان دهنده ظهور يك نوع سربار است كه

AICPA با اعتقاد به هزینه یابی کامل ، توصیه مینماید كه از

موجودیها حذف شوند و این موضوع میتواند مورد ايراد طرفداران

هزینه یابی مستقیم واقع گردد.

○ ۱/۲ - نظرات IRS (۱۰)

نظرات IRS در مورد هزینه یابی کامل و هزینه یابی مستقیم در يك آئين نامه (۱۱) تشریح شده است ، در این آئين نامه بهای تمام شده موجودیها را در قالب كالای تولید شده كه تشكيل شده است از : (۱) بهای تمام شده مواد اولیه مصرف شده در رابطه با تولید (۲) هزینه دستمزد مستقیم و (۳) هزینه های تولیدی غیر مستقیم مورد لزوم برای تولید كالای بیان مینماید .

بعلاوه IRS در Section 1.471-11(a) کاربرد هزینه یابی كامل را برای هزینه یابی موجودیها مقرر میدارد .

○ ۱/۳ - نظرات SEC (۱۲)

SEC تهیه گزارشات مالی سالیانه بر مبنای هزینه یابی مستقیم را منع مینماید و در مورد هزینه یابی مستقیم معتقد است : " (۱) این روش ثبات رویه را در گزارشگری مالی موسسات غیر ممکن مینماید و (۲) هزینه یابی مستقیم عموماً روش پذیرفته شده وسیله حسابداران نیست ."

(10)- Internal Revenue Service

(11)- Section 1.471-3(C) of the Regulations.

مقررات شماره يك قسمت ۴۷۱ پاراگراف ۳ بند C
(Section 1.471-3(C) of the Regulations)

(12)- Securities and Exchange Commission ,

SEC در مورد گزارشات مالی که موسسات مختلف برای آنها ارسال میدارند مقرر میدارد که " موسساتی که از روش هزینه یابی مستقیم استفاده مینمایند ، برای گزارش سود و قیمت گذاری موجودیها میبایستی هزینه یابی کامل را بکار ببرند . "

ک نظرات طرفداران روش هزینه یابی مستقیم یا متغیر

طرفداران هزینه یابی مستقیم مدعی هستند که اهمیت گرایشهای هزینه های تولیدی به متغیر وثابت میبایستی به وضوح تنها منجر به تغییر شکل صورتهای مالی شود ، بلکه مبانی اصولی و مفاهیم در مورد ثبت هزینه های سربار ثابت در هزینه های دو ره ای که پرداخت میشوند ، بجای ثبت در بهای تمام شده موجودیها ، اصلاح کردند . (۱۲) عبارت دیگر طرفداران هزینه یابی مستقیم معتقد به سلف هزینه های ثابت از قیمت تمام شده محصولات تولیدی و محصولات تولیدی و موجودیها هستند .

ک/ نظرات NAA (۱۴)

نظرات NAA (۱۵) که مبنای اولیه بیان و دفاع از روش هزینه یابی مستقیم است در NAA Research Report No. 37^{۱۶} بیان شده است : " موسسات مختلف دریافته اند که بکارگیری هزینه یابی مستقیم دارای بعد وسیعی در پیش بینی و گزارشگری سود برای مقاصد داخلی مدیریت است . امتیاز هزینه یابی مستقیم در

(همان ماخذ) - Horengren, P.243, (13)

(14) - National Association of Accountants.

(۱۵) - (N A A) در سال ۱۹۷۲ بعنوان موسسه حسابداران داخلی در امریکا تاسیس شد و برای اولین بار تفاوت بین حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را بیان نمود . بزرگترین موسسه حسابداران داخلی در امریکا فعلاً (C M A) میباشد که نظرات (N A A) در مورد هزینه یابی مستقیم مورد تأیید آن بوده و همکار (C P A) (Certified Public Accountant) میباشد .

(16) - NAA Research report No.37. "Application of Direct Costing ". New York; 1961

رابطه با بکارگیری برای مقاصد مدیریت و تطابق هزینه ها و درآمدهاست .

فرم حاشیه سود و گزارش صورتحساب سودوربان در هزینه یابی مستقیم بابت نتیجه تطابق هزینه ها و درآمدها و با فرم استفاده مدیریت همراه است، بدلیل آنکه هزینه یابی مستقیم به گونه ای طرح ریزی شد، که افزایش سودخالص در ارتباط با افزایش فروش را نشان میدهد. تئوری اصولی یا اساسی بکارگیری شکل حاشیه سود در تصمیم گیری ها متکی بر حقایق عملی آن است . در ظرفیت تولید محدود، وقتی که تغییرات ظرفیت رخ میدهد، هزینه های دوره در جمع گرایش به ثابت ماندن دارند . در چنین مواردی، فقط هزینه های مستقیم، مرتبط با محاسبه قیمت تمام شده دارد ظرفیت میباشد .

نوسانات خالص سود، مستقیماً در ارتباط با حجم فروش است و این امتیاز عملی مهم روش هزینه یابی مستقیم در محاسبه سود میباشد، چون که مدیریت را قادر به شناسایی اثر تغییرات در خالص سود و در نتیجه تغییرات حجم فروش، میسازد . امتیاز دیگر هزینه یابی مستقیم در تهیه صورتحساب سودوربان آنست که اثرات هزینه های دوره را در سود وقتی که اغلب هزینه ها بصورت جمع و در گروههای مجزا گزارش میشوند، برای مدیریت قابل فهم میسازد .

با توجه به مطالب ذکر شده، NAA و CMA معتقد به هزینه یابی مستقیم و حذف هزینه های سربار ثابت اربهای تمام شده محصولات و قیمت گذاری موجودیها میباشد .

ک. اختلاف دیدگاههای طرفداران هزینه یابی مستقیم و هزینه یابی کامل

اختلاف نظر و دیدگاههای طرفداران هزینه یابی مستقیم (متغییر) و هزینه یابی کامل (جذبی) در مورد هزینه های ثابت تولیدی در سه مورد عمده زیر است (۱۷) :

الف - زمان مناسب برای منظور نمودن سربار ثابت کارخانه

(همان ماخذ) - Horengren, P. 243, (۱۷)

بعنوان هزینه چه وقت میبایستی باشد ؟ درمان پرداخت (وقوع)
بعنوان هزینه های دوره یارمانیکه واحدهای تولید شده که سربار ثابت
در آنها منظور شده است بفروش میرسد ؟

ب - باتخصیص هزینه های سربار به موجودیها، سربار ثابت به
عنوان يك دارائی تلقی میشود .

ج - در هزینه یابی کامل برای قیمت گذاری موجودیها ا روشهای
مختلف ارقییل ، اولین صادره از اولین وارده ، اولین صادره از آخرین
وارده ، میانگین استفاده میشود، پس هزینه های سربار ثابت
بطور متفاوتی در دوره های مختلف ممکن است هزینه شود .

در حال بایستی ذکر گردد که ، ریشه بحث واختلاف عمده و اساسی
این دودیدگاه ناشی از منظور نمودن و یا حذف هزینه های سربار ثابت
از موجودیهاست .

در ادامه ، روشهای هزینه یابی ناشی از دوبینش ذکر شده ، توضیح
داده میشود .



د - هزینه یابی کامل

در روشهای جاری و متداول هزینه یابی برای رسیدن به بهای تمام
شده کالای ساخته شده کلیه هزینه های تولیدی به حساب بهای تمام
شده منظور شده و فقط هزینه های غیرتولیدی که مستقیماً با تولید کالای
در ارتباط نیست از قیمت تمام شده جدا میگردد . این روش هزینه یابی
به هزینه یابی کامل یا جنبی معروف است ، در این روش کلیه
هزینه های تولیدی اعم از متغیر و ثابت به نوعی جذب تولید میشوند
در این روش هزینه یابی تمایز عمده ای بین هزینه های تولیدی و
هزینه های دوره یا به عبارت دیگر هزینه های تولیدی و غیرتولیدی
وجود دارد .

در روش هزینه یابی کامل ، تارمانیکه کالای ساخته شده بفروش
نرسیده باشد سربار ثابت کارخانه در سود موسسه تولیدی تأثیر
نخواهد کرد و بتدریج که کالای تولید شده بفروش میرسد ،
هزینه های تولید در مقابل درآمد حاصل از فروش آن قرار خواهد

در هزینه یابی مستقیم یا متغیر که در متون حسابداری و اقتصاد خرد بعنوان هزینه یابی نهائی نیز مطرح شده است ، هزینه های تولیدی به هزینه های متغیر و ثابت تقسیم شده و تنها هزینه هائی که مستقیماً با تولید مرتبط است به بهای تمام شده محصولات تولید شده و موجودیها منظور میشوند ، در صورتیکه هزینه های ثابت تولید در هزینه های دوره جاری منظور میگردد .

هزینه یابی مستقیم بر این بینش متکی است که هزینه های متغیر تولیدی ، تنها هزینه هائی هستند که با تولید کالا بوجود آمده اند و تنها آنها رامیتوان در بهای تمام شده کالای تولید شده منظور نمود . هزینه های ثابت تولیدی از قبیل استهلاك ، بیمه ، دستمزد سرپرستان و بیشتر بستگی به گذشت زمان دارد تا فعالیت های تولیدی ، لذا هزینه های دوره میباشد و هزینه های متغیر تولیدی بستگی به تولید محصولات دارند تا گذشت زمان .

در هزینه یابی مستقیم توجه متمرکز بر تولید و هزینه های مرتبط با آن است و این توجه در دو جهت زیر میباشد :

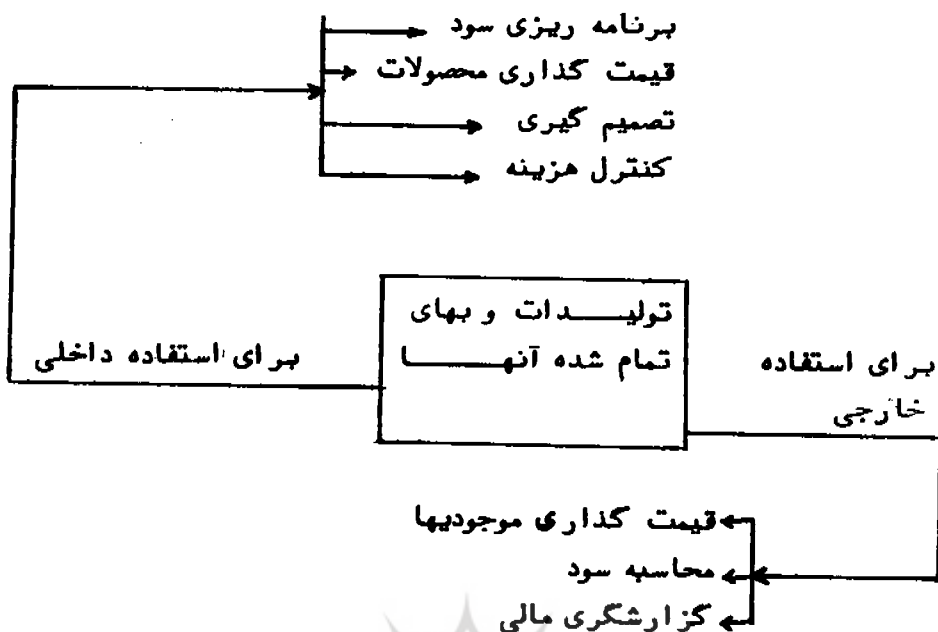
- (۱۸) استفاده داخلی ، رابطه بین هزینه های ثابت و متغیر و مفهوم حاشیه سود .

- استفاده خارجی ، برای هزینه یابی موجودیها ، تعیین سود و گزارشگری مالی .

کاربرد داخلی و استفاده خارجی از هزینه یابی مستقیم رامیتوان به صورت زیر بیان نمود (۱۹) :

(همان ماخذ) - Matz, Usry, P.550, (18)

(همان ماخذ) - Matz, Usry, P.551, (19)



ع کاربردهای داخلی هزینه یابی مستقیم

مدیران اجرایی ، شامل بازاریابی و توزیع و فروش ، مدیران تولید و تحلیل گران هزینه ، عموماً توانائی های تحلیلی هزینه یابی مستقیم در برنامه ریزی و کنترل را تحسین نموده و از آن بعنوان ابزاری برای برنامه ریزی و کنترل فعالیتها استفاده شایان میبرند .

۶/۱ - هزینه یابی مستقیم بعنوان ابزار برنامه ریزی سود

برنامه سود ، اغلب يك بودجه عملیاتی است كه تمام مقاصد عملیات آینده و دستیابی به اهداف سود را شامل میشود . يك برنامه سود اغلب شامل عملیات کوتاه مدت و بلند مدت است . روش هزینه یابی مستقیم سریعاً قابلیت بكارگیری در برنامه ریزی سود برای دوره های کوتاه مدت قیمت گذاری سفارشات خاص و تصمیم گیریهای عملیات جاری را دارد .

در دوره های کوتاه مدت هزینه های متغیر و حاشیه سود بغوریت و بطور قابل اطمینان میزان قریب به یقین سود را برای تصمیم گیری آماده

مینماید. این روش هزینه یابی موجب تسهیل در امر تحلیل رابطه بین بهای تمام شده، حجم تولید و سود میگردد.

هزینه یابی مستقیم اطلاعات تحلیلی مرتبط برای محاسبه نقطه سربری، نرخ بازگشت سرمایه، حاشیه سود و جمع سود حاصل از تمام عملیات بر مبنای سطوح مختلف تولید را، فراهم میآورد.

هزینه یابی متغیر (مستقیم)، امکان برنامه ریزی و ارزیابی نتایج سود ناشی از تغییرات تولید، تغییرات ترکیب فروش، تولید یا خریدن محصولات و تهیه ابزار و وسائل جدید را در اختیار مدیریت قرار میدهد.

○

۶/۲ - هزینه یابی مستقیم بعنوان راهنمای قیمت گذاری تولیدات

- بازار (در شرایط متعادل اقتصادی) مشخصات مسلم زیر را دارد:
- (۱) بسیاری از موسسات، تولیدات مشابه را با نامهای مختلف با خدمات بعدی و بر پایه قیمتهای مختلف به بازار عرضه مینمایند.
 - (۲) موسسه تولیدی قادر به تغییر قیمت، بدون در نظر گرفتن عکس العمل سایر موسسات مشابه، نیست.
 - (۳) موسسات مختلف، مشکلات ورود و خروج به بازار را دارند.

در چنین شرایطی قیمت گذاری محصولات دارای حساسیت خاصی بوده و نیازمند اتخاذ تصمیمات درست و مناسب در این مورد میباشد.

هزینه یابی مستقیم با تهیه اطلاعات مرتبط با هزینه های متغیر تولید و حاشیه سود، قیمت بهینه و مناسب را ارائه مینماید. اذید گاهسی بهترین قیمت محصول تولیدی زمانی است که درآمد نهائی (درآمد حاصل از فروش یک واحد اضافی) و هزینه نهائی (هزینه های متغیر یک واحد اضافی) برابر باشند.

○

۶/۳ - هزینه یابی مستقیم برای تصمیم گیری های مدیریت

اجرای سیستم هزینه یابی مستقیم مستلزم مطالعه روند و گرایشات هزینه ها و افتراق هزینه های ثابت و متغیر است.

طبقه بندی هزینه ها بعنوان ثابت و متغیر و نیمه متغیر و تفکیک دقیق

هزینه های نیمه متغیر به هزینه های ثابت و متغیر ، چهارچوب مناسبی برای انباشت و تجزیه و تحلیل هزینه ها ، فراهم میآورد .

تفکیک هزینه ها بر اساس گرایشات آنها، مبنای دقیقی برای مطالعه و بررسی تغییرات سطوح تولید ، بررسی فعالیت در بازارهای جدید ، توسعه ماشین آلات و تجهیزات ، ارائه قیمت برای مناقصات و سایر تصمیمات مدیریت ، آماده میکند . البته یادآوری این مطلب مهم است که بدون داشتن سیستم هزینه یابی مستقیم ، تشخیص و مطالعه گرایشات هزینه به ثابت و متغیر و بکارگیری از آنها در تصمیم گیری های مدیریت نیز امکان پذیر است

۶/۴ - هزینه یابی مستقیم بعنوان يك ابزار كنترل

امكان نوسانات بهای تمام شده تولیدات و شکلهای فروش و تسهیم هزینه های متغیر تولیدی به موجودیهای تمام شده کالای فروخته شده ، نوع متفاوتی از روش هزینه یابی را طلب میکند .

گذشته از آنکه اتخاذ روش هزینه یابی مستقیم ، صورت حساب سود و زیان را برای مدیران قابل فهم تر میکند ، با این روش هزینه یابی مدیریت قادر خواهد بود که هزینه های قابل کنترل و سبیل مسئولین مربوطه را مورد بررسی و نوسانات حاصله را پیگیری نماید . به کمک روش هزینه یابی مستقیم مدیران اجرائی باتوجه به مسئولیتهایشان درموسسه تولیدی قادر خواهند بود که تغییرات در حجم و ترکیب فروش ، تغییرات قیمت فروش ، تغییرات مقدار مصرف مواد ، کارائی دستمزد و سربار قابل کنترل (متغیر) را مورد بررسی و مطالعه قرار دهند .

با افزودن اطلاعات تشریحی ، از گزارشاتی که بر مبنای هزینه یابی مستقیم تهیه میشوند ، میتوان جهت دستیابی به اهداف و نتایج سود ، استفاده نمود و انحرافات گزارش شده چراغ راه ایفای وظایف و مسئولیتهای آینده مدیران خواهد بود . گزارشاتی که در این روش هزینه یابی و بر اساس نمودار سامانی و مراکز مسئولیت تهیه میشوند ، مبنای اولیه حسابداری بر اساس مسئولیت ها است (۲۰) . اطلاعاتی که هماهنگ با

(20)-Responsibility Accounting.

نمودار سازمانی تهیه و براساس آن ارائه میکردند منجر به آگساز نمودن مدیران و سرپرستان از نحوه انجام وظایف و چگونگی نتایج عملیات شده و باعث ایجاد انگیزه در مدیران و سرپرستان برای انجام اقدامات مستقیم برای بهبود عملکردهایشان میگردد.

۷- کاربردهای خارجی هزینه یابی مستقیم

طرفداران هزینه یابی مستقیم معتقد به تفکیک هزینه های ثابت و متغیر اند و اعتقاد دارند که هزینه های ثابت نبایستی بعنوان هزینه های تولید تلقی شده و هزینه های ثابت و متغیر در حسابهای جداگانه ای براساس طبیعت آنها طبقه بندی شوند.

۷/۱- قیمت گذاری موجودیها

همانطوریکه ذکر گردید اختلاف قیمت گذاری موجودیها در مورد حذف یا عدم حذف هزینه های ثابت تولید از موجودیها اختلاف هزینه یا کامل و مستقیم است. در هزینه یابی کامل، هزینه های ثابت بخشی از هزینه های تولید بوده و عبارت دیگر بخشی از نرخ جذب سربار کارخانه را تشکیل میدهند که به ترتیبی جذب موجودیها میشوند. در ارتباط با دوروش هزینه یابی کامل و مستقیم و قیمت گذاری موجودیها در آنها، مسئله ای که مطرح میشود آنست که زمانی که تولیدات بیشتر از فروش است (موجودیها وجود دارند)، هزینه یابی کامل نشان دهنده سود بیشتری از هزینه یابی مستقیم است و وقتی که فروش بیشتر از تولیدات است (قسمتی از موجودیها نیز به فروش میرسند)، هزینه یابی کامل سود کمتری از هزینه یابی مستقیم نشان میدهد. با در نظر گرفتن چهار روش قیمت گذاری موجودیها، میانگین، اولین صادره از اولیــــن وارده، اولین صادره از آخرین وارده و استاندارد، تفاوت سود عملیاتی در روشهای هزینه یابی کامل و هزینه یابی مستقیم نمایانگر آنست که در هزینه یابی مستقیم روشهای قیمت گذاری اولین صادره از آخرین وارده و استاندارد قابلیت کاربرد داشته و روشهای اولین صادره از اولیــــن وارده و میانگین را نمیتوان بکار بست.

حذف یا عدم حذف هزینه های سربار ثابت از موجودیها و بدهای تمام شده کالای فروخته شده سبب تغییرات قابل ملاحظه ای در حاشیه سود ناویژه میگردد.

حاشیه سود ناویژه (فروش - هزینه های متغیر تولید) در هزینه یابی مستقیم بیشتر از سود ناویژه در هزینه یابی کامل است ، و این تفاوت یکی از نکاتی است که منقدین از هزینه یابی مستقیم بر آن انگشت میگذارند . حاشیه سود بیشتر ممکن است مدیران و تصمیم گیران و سایر استفاده کنندگان خارجی صورتهای مالی را دچار اشتباه نماید .

۷/۲- گزارشگری مالی

بکاربردن هزینه یابی مستقیم برای گزارشگری مالی همانطوریکه ذکر گردید مورد تأیید انجمن حسابداران خبره امریکا (AICPA) و IRS و SEC میباشد . از طرف دیگر بکاربردن روش هزینه یابی برای گزارشگری از سوی هیئت تعیین استانداردهای مالی (FASB) (۲۱) توصیه نشده است .

باتوجه به مطالب آورده شده در مورد روش هزینه یابی مستقیم ، این روش هزینه یابی از نظر تئوری حسابداری دارای نقطه ضعفهایی بشرح زیر است :

(۱) - از دیدگاه تئوری حسابداری ، صورتهای مالی برای تصمیم گیری استفاده کنندگان خارجی از آنها تهیه میشود ، لذا گزارشگری سود و روش هزینه یابی مستقیم میتواند استفاده کنندگان خارجی از صورتهای مالی را گمراه نماید .

(۲) - در هزینه یابی مستقیم یکی از اصول اساسی حسابداری که تعلق درآمد و هزینه است ، مراعات نمیشود . یعنی سرویسهای دریافت شده امدارائی را که در تولید بکاررفته است ، بصورت استهلاك آن در قیمت

