

การคิดค่าใช้จ่ายโรงงานแบบวิธีการต้นทุนโดยตรง

ต้นทุนสินค้าหมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายไปในการผลิตสินค้า ซึ่งอาจแยกเป็นต้นทุนการผลิตเบื้องต้น (Prime Cost) และต้นทุนการผลิตทางอ้อม (Overhead Expenses) ต้นทุนการผลิตเบื้องต้น คือค่าวัสดุคิบบโดยตรงและค่าแรงโดยตรง ซึ่งสามารถทราบได้ว่าเป็นของสินค้าใด ส่วนต้นทุนการผลิตทางอ้อม คือค่าใช้จ่ายและบริการที่ใช้ในการผลิตที่ไม่สามารถทราบได้ว่าเป็นของสินค้าใด ซึ่งโดยทั่วไปเรียกว่าค่าใช้จ่ายโรงงาน สำหรับต้นทุนการผลิตเบื้องต้นคือค่าวัสดุคิบบโดยตรงและค่าแรงโดยตรงนั้นไม่มีปัญหาในการคิดต้นทุนของสินค้ามากนักแต่สำหรับค่าใช้จ่ายโรงงาน จะเกิดปัญหามีวิธีการใดที่จะคิดต้นทุนสินค้าได้เหมาะสมและถูกต้องที่สุด ถ้าจะใช้การจัดสรรต้นทุนการผลิตทางอ้อมนี้ก็มีปัญหาว่าควรจัดสรรต้นทุนทางอ้อมทั้งหมดให้แก่อสินค้าหรือไม่และด้วยวิธีการใด

วิธีการบัญชี เกี่ยวกับการคิดค่าใช้จ่ายโรงงาน เท่าที่นิยมปฏิบัติกัน มีอยู่ ๒ วิธี คือ วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง (Direct Costing) และวิธีการบัญชีต้นทุนรวม (Absorbtion costing)

สำหรับวิธีการบัญชีต้นทุนรวม Eric L. Kohler ได้ให้คำจำกัดความอย่างสั้น ๆ ไว้ใน Dictionary for accountants ว่าวิธีการบัญชีต้นทุนรวม เป็นการคิดรวมต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ทั้งหมดเป็นต้นทุนของบริการหรือสินค้าที่ผลิตขึ้น ซึ่งตรงข้ามกับวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้น ใน Dictionary for accountants ได้ให้คำจำกัดความซึ่งกล่าวโดยสรุปได้ว่า เป็นกระบวนการคิดต้นทุนที่เกิดขึ้นให้กับผลผลิตและบริการ การใช้ต้นทุนโดยตรงจะต้องแยกต้นทุนเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ วัสดุคิบบและค่าแรงโดยตรงโดยปกติจะเปลี่ยนแปลงตามปริมาณการผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายโรงงานจะมีทั้งส่วนที่คงที่และส่วนที่แปรได้

Eric l. Kohler, A dictionary for Accountants (Third Edition, Englewood Cliff, N.J., Prentice-Hall, Inc., 1963) P.2

ในการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้น ต้นทุนส่วนที่แปรได้เท่านั้นที่จะถือว่าเป็นต้นทุนการผลิตสินค้า
คำจำกัดความวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

นอกจากคำจำกัดความที่ Eric L. Kohler ได้กล่าวไว้ใน Dictionary for accountants ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ได้มีผู้ให้คำจำกัดความไว้อีกมากเป็นต้นว่า The Canadian Institute of Chartered Accountants ได้กล่าวถึงวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงใน Accounting Terminology ว่า

"วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงเป็นวิธีการที่นำเอาผลต่างระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต้องเกิดขึ้นโดยตรง (Marginal Analysis) มาใช้กับการบัญชีต้นทุนและมุ่งความสนใจให้แก่ต้นทุนการผลิตแปรได้ หรือต้นทุนโดยตรง ผลต่างระหว่างค่าขายและต้นทุนโดยตรงนี้เรียกว่าส่วนชดเชยต้นทุนคงที่และกำไร"

ในบทความ เรื่อง Perspectives on Direct Costing เขียนโดย John R.E. Parker ได้กล่าวถึง direct costing ว่า "วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้นจะถือเฉพาะต้นทุนเบื้องต้นและต้นทุนค่าใช้จ่ายโรงงานแปรได้เท่านั้นเป็นต้นทุนของสินค้า ส่วนต้นทุนการผลิตอื่น ๆ จะถือเป็นต้นทุนประจำงวดทั้งหมด"

ถ้าจะตีความหมายของการบัญชีต้นทุนโดยตรงให้แคบเข้า ก็อาจกล่าวได้ว่าการคิดต้นทุนสินค้าโดยวิธีนี้ ถือเฉพาะต้นทุนการผลิตแปรได้เท่านั้น ส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ที่จะถือเป็นต้นทุนประจำงวด

^๒ The Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Terminology, (Toronto 1957) P. 25

^๓ John R.E. Parker "Perspectives on Direct Costing", Contemporary issues in Cost Accounting, A Discipline in Transition

แต่ในการดำเนินงานอุตสาหกรรมโดยทั่วไป ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่เพียงต้นทุนการผลิตเท่านั้น แต่ยังมีต้นทุนการบริหารงานและต้นทุนการจำหน่ายสินค้าเกิดขึ้นด้วย ด้วยเหตุนี้ถ้าจะใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรงแล้ว ควรแบ่งต้นทุนการบริหารงานและต้นทุนการจำหน่ายออกเป็นส่วนที่แปรได้และส่วนที่คงที่ด้วย และถือต้นทุนส่วนที่แปรได้ทั้งหมดไม่ว่าของต้นทุนการผลิต ต้นทุนการบริหารงาน และต้นทุนการจำหน่าย เป็นต้นทุนโดยตรงของสินค้าด้วย

คำนิยามของการบัญชีต้นทุนโดยตรง ตามที่ปรากฏใน NAA Research Report No.37 Current Application of Direct Costing ใ้กล่าวไว้ว่า

"วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ก็เช่นเดียวกับวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ในแง่ที่เป็นวิธีการที่เปรียบเทียบต้นทุนกับรายได้ เพื่อหากำไรประจำงวด สำหรับวิธีการบัญชีต้นทุนรวม ต้นทุนการผลิตถือเป็นต้นทุนของสินค้า ซึ่งจะนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ขายสินค้านั้น ส่วนต้นทุนอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตโดยตรงจะนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ที่ได้รับในงวดเดียวกับที่เกิดต้นทุนนั้นขึ้น ดังนั้น ตามหลักเกณฑ์การบัญชีต้นทุนรวม จะแบ่งต้นทุนออกเป็นต้นทุนการผลิต (Manufacturing cost) และต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (Non - Manufacturing cost)

ส่วนวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะแยกต้นทุนออกเป็นต้นทุนโดยตรง (Direct cost) และต้นทุนประจำงวด (Period cost) ต้นทุนโดยตรงจะถือเป็นต้นทุนของสินค้าและนำไปเปรียบเทียบกับการขายสินค้านั้น ส่วนต้นทุนประจำงวดจะนำไปเปรียบเทียบกับรายได้ในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

ต้นทุนการผลิตโดยตรงจะเพิ่มขึ้นเมื่อมีการผลิตสินค้าเพิ่ม และไม่เกิดขึ้นเมื่อไม่มีการผลิตสินค้า จึงกล่าวได้ว่า ต้นทุนโดยตรงเปลี่ยนแปลงโดยตรงกับจำนวนสินค้าที่ผลิต"

๕ National Association of Accountants, Research Report No.37 Current Application of Direct Costing (New York, National Association of Accountants, 1961) P.6

ใน NAA Research Report No.37 นี้ ยังได้กล่าวต่อไปอีกว่า สำหรับต้นทุนที่ไม่ใช่ต้นทุนการผลิตนั้น ก็สามารถแบ่งออกเป็นต้นทุนโดยตรงและต้นทุนประจำงวดได้ เช่นเดียวกับต้นทุนการผลิต

ตามความเห็นดังกล่าวข้างต้น การคิดต้นทุนสินค้าจึงควรจะคิดต้นทุนส่วนที่แปรได้ทั้งต้นทุนการผลิต ต้นทุนการบริหารงานและต้นทุนการจำหน่าย เป็นต้นทุนโดยตรงของสินค้านั้น ซึ่งความเห็นนี้ก็สอดคล้องกับความเห็นของสมาคมนักบัญชีอเมริกา (National Association of Accountants) ซึ่งกล่าวไว้ใน NAA Research No.37

ด้วยเหตุนี้ จึงอาจกล่าวจำกัดความโดยกว้าง ๆ ของการบัญชีต้นทุนโดยตรงได้ว่า การบัญชีต้นทุนโดยตรง เป็นวิธีการบัญชี ซึ่งจะต้องแบ่งต้นทุนค่าใช้จ่ายระหว่างต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ และในการที่ราคาสินค้าคงคลังและต้นทุนสินค้าขายจะใช้จำนวนต้นทุนเบื้องต้นรวมกับค่าใช้จ่ายเฉพาะส่วนที่แปรได้เท่านั้น ค่าใช้จ่ายส่วนที่เหลือจะนำมาแสดงหักออกจากกำไรเบื้องต้น เพื่อคำนวณหากำไรหรือขาดทุนในแต่ละงวด

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

จากคำจำกัดความและความเห็นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนโดยตรงดังกล่าวข้างต้นจึงพอจะสรุปวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงได้ คือ

๑. การแยกประเภทต้นทุน ต้นทุนการดำเนินงานทุกชนิด ที่เกิดขึ้นในธุรกิจไม่ว่าจะเป็นต้นทุนการผลิต ต้นทุนการบริหารงาน และต้นทุนการจำหน่าย จะต้องแบ่งออกเป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่ ซึ่งจะได้อธิบายถึงต้นทุนทั้งสองประเภทนี้โดยละเอียดต่อไป
๒. เมื่อแยกต้นทุนทั้งหมดออกเป็น ๒ ประเภทดังกล่าวแล้ว ในการคิดต้นทุนสินค้าที่ผลิตขึ้นจะคิดแต่เฉพาะต้นทุนแปรได้เท่านั้น ส่วนต้นทุนคงที่ จะถือเป็นต้นทุนประจำงวด โดยตัดจำหน่ายต้นทุนคงที่ให้หมดภายในงวดที่เกิดขึ้น

๓. ผลต่างระหว่างค่าขายกับต้นทุนโดยตรงของสินค้า เรียกว่าส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายและกำไร (Contribution) ตัวเลขส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายและกำไร เป็นตัวเลขที่ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจมากที่สุด เป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงความสามารถในการหากำไรของกิจการ ส่วนชดเชยมีส่วนช่วยในการตัดสินใจเลือกทางที่ดีที่สุดที่กิจการควรทำ เช่น ควรจะสนับสนุนการผลิตสินค้าใด หรือควรเลิกผลิตสินค้าใดเป็นต้น เพราะว่าการกระทำที่ทำให้ส่วนชดเชยกำไรสูงที่สุดจะเป็นการกระทำที่ให้กำไรมากที่สุดด้วยเช่นกัน

๔. การคำนวณหากำไรจากการดำเนินงานจะทำโดยนำส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายและกำไรหักด้วยต้นทุนคงที่ทั้งหมด ทั้งต้นทุนการผลิต ต้นทุนการบริหารงานและต้นทุนการจำหน่ายสินค้า

ส่วนชดเชยซึ่งเป็นผลต่างระหว่าง ค่าขาย และต้นทุนการผลิตแปรได้ (Direct cost of goods sold) เรียกว่า ส่วนชดเชยจากการผลิต (Manufacturing margin หรือ Variable gross margin) สำหรับส่วนชดเชยซึ่งเป็นผลต่างระหว่างค่าขายกับต้นทุนโดยตรงทั้งหมดเรียกว่า ส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายคงที่และกำไร (Marginal income หรือ contribution to fixed costs and profit)

ตารางที่ ๑

ตัวอย่างงบกำไรขาดทุนแบบวิธีการต้นทุนโดยตรง

บริษัท.....

งบกำไรขาดทุน

ประจำงวด.....

| | | |
|--|------------|------------|
| การขายสุทธิ | | XXX |
| <u>หัก</u> : ต้นทุนแปรได้ของสินค้าที่ขาย | | |
| สินค้าคงคลังต้นงวด | XXX | |
| <u>บวก</u> : ต้นทุนแปรได้ของสินค้าที่ผลิต | <u>XXX</u> | |
| | XXX | |
| <u>หัก</u> : สินค้าคงคลังปลายงวด | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| | | |
| ส่วนชดเชยจากการผลิต (Manufacturing Margin) | | XXX |
| <u>หัก</u> : ต้นทุนการจำหน่ายแปรได้ | XXX | |
| ต้นทุนการบริหารงานแปรได้ | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| | | |
| ส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายคงที่และกำไร | | XXX |
| <u>หัก</u> : ต้นทุนการผลิตคงที่ | XXX | |
| ต้นทุนการจำหน่ายคงที่ | XXX | |
| ต้นทุนการบริหารงานคงที่ | XXX | |
| ต้นทุนประจำงวดอื่น ๆ | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| | | |
| กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน | | <u>XXX</u> |

ต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้

ในกรณีที่กิจการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ปัญหาสำคัญที่กิจการจะต้องประสบก็คือ กิจการจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของต้นทุนการผลิตที่มีต่อปริมาณการผลิต ซึ่งมีลักษณะต่าง ๆ กันตามลักษณะของต้นทุนแต่ละประเภท ต้นทุนบางประเภทมีความโน้มเอียงที่จะผันแปรไปโดยตรง และเป็นอัตราส่วนกับปริมาณการผลิต ต้นทุนบางประเภทสัมพันธ์กับขนาดของกิจการมากกว่าที่จะมีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้ จึงแบ่งต้นทุนตามลักษณะดังกล่าวออกเป็น ต้นทุนแปรได้และต้นทุนคงที่

ต้นทุนคงที่ (Fixed costs)

คำว่า ต้นทุนคงที่ที่ NAA Research Report No. 23 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า "ต้นทุนคงที่นั้น หมายถึงต้นทุนเกี่ยวกับสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ (Facilities) ซึ่งกิจการจำเป็นต้องจัดหา และรักษาไว้ให้พร้อมที่จะใช้ได้อยู่เสมอ โดยไม่ต้องคำนึงถึงปริมาณการผลิตในขณะนั้นเลย สิ่งอำนวยความสะดวกเหล่านี้ ได้แก่ อาคาร เครื่องจักร และองค์การซึ่งอย่างน้อยจะต้องประกอบด้วย ผู้บริหารระดับสูง นักวิชาการและหัวหน้าคนงาน ทั้งยังหมายความไปถึงสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ซึ่งไม่สามารถจัดหามาได้ในระยะเวลาอันสั้น นอกจากนั้นยังมีต้นทุนคงที่บางอย่างที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจของฝ่ายจัดการ เช่น ค่าใช้จ่ายในการโฆษณา การส่งเสริมการขาย การฝึกอบรมพนักงาน และการวิจัยซึ่งเกิดขึ้นโดยไม่ได้คำนึงถึงปริมาณการผลิตหรือปริมาณการขายในขณะนั้นเลย ดังนั้น ลักษณะที่สำคัญของต้นทุนคงที่ คือ มีความสัมพันธ์กับขนาดของธุรกิจ มากกว่าที่จะมีความสัมพันธ์กับขนาดของการผลิตในขณะใดขณะหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ ต้นทุนคงที่จึงไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงปริมาณการผลิตเลย"

๕

National Association of Accountants, Research Series No. 23,

Direct Costing p.12

นอกจากนี้ใน NAA Research Report No. 37 ได้กล่าวถึงต้นทุนคงที่ตามคำจำกัดความในสมุดคู่มือของบริษัทแห่งหนึ่งไว้ว่า

"ต้นทุนคงที่ หมายถึง ต้นทุนซึ่งจำเป็นจะต้องเกิดขึ้น เนื่องจากการจัดการ การรักษาและการพัฒนากิจการ ไม่ว่า จำนวนผลผลิตที่ต้องการ จะได้ผลิตหรือขายจริงหรือไม่"^๖

ต้นทุนแปรได้ (Variable costs)

คำนิยามของคำว่า ต้นทุนแปรได้ ตามที่ปรากฏใน NAA Research Report No.37

ได้กล่าวไว้ว่าเป็นต้นทุนที่มีความโน้มเอียงที่จะผันแปรไปโดยตรง และเป็นอัตราส่วนกับปริมาณการผลิตหรือปริมาณการขาย และยังกล่าวต่อไปอีกว่า ในการวิจัยเรื่องนี้ บริษัทแห่งหนึ่งได้ให้คำจำกัดความของต้นทุนแปรได้ไว้ว่า

"ต้นทุนแปรได้ เป็นต้นทุนซึ่งผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบโดยตรง ค่าแรงโดยตรง และวัสดุเบ็ดเตล็ดโดยตรง รวมทั้งต้นทุนบางอย่างซึ่งผันแปรตาม ปริมาณการผลิตอย่างใกล้ชิด และสามารถแบ่งสรรให้กับสินค้า หรือกลุ่มของสินค้า โดยมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนพอสมควร"^๗

ดังนั้น ต้นทุนแปรได้ จะมีความสัมพันธ์กับผลผลิต โดยหากว่า ผลผลิตมีปริมาณมากขึ้น ต้นทุนแปรได้จะสูงขึ้นตามในอัตราเดียวกัน แต่ถ้าผลผลิตมีปริมาณลดลง ต้นทุนนี้จะลดต่ำลงในอัตราเดียวกันเช่นกัน เพราะฉะนั้น ต้นทุนแปรได้คือนอขาย จะคงที่อยู่เสมอ

^๖ National Association of Accountants, Research Report No. 37 Current Application of Direct Costing (New York, Nation Association of Accountants 1961) p.11

^๗ จากแหล่งเดียวกัน หน้า ๑๑

นอกจากนี้ อาจกล่าวได้ว่า ต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่สามารถกำหนดตายตัวได้เสมอไปว่าเป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนแปรได้ โดยพิจารณาเพียงแต่ประเภทของต้นทุนนั้น ๆ แต่ในการพิจารณาโดยแท้จริงแล้ว จะต้องคำนึงถึงลักษณะบางประการที่จะนำมาเป็นเหตุผลสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายจัดการและฝ่ายบริหาร และเป็นปัจจัยในการควบคุม เป็นต้นว่าการตัดสินใจว่าจ้างคนงานเป็นประจำโดยไม่คำนึงถึงปริมาณผลผลิต ถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ ในขณะที่การตัดสินใจควบคุมจำนวนคนงานตามปริมาณผลผลิต จะเป็นการทำให้ต้นทุนส่วนนี้ เป็นต้นทุนแปรได้ ทั้งนี้บริษัททั้งหลายจะพบว่า ค่าแรงของคนงานในโรงงานทั้งหมด จะถือว่าเป็นต้นทุนคงที่ ก็ด้วยเหตุผลที่เป็นนโยบายของกิจการที่จะรักษาจำนวนคนงานไว้สม่ำเสมอ เพื่อทำงานในระดับใดระดับหนึ่ง เช่นเดียวกับตัวอย่างข้างต้น การผลิตสินค้าโดยใช้เครื่องจักรเพื่อจะได้ผลผลิตจำนวนมาก ต้นทุนที่เสียไปจะมีลักษณะเป็นต้นทุนคงที่

ต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi-Variable costs)

การแยกต้นทุนออกเป็นส่วนที่คงที่และส่วนที่แปรได้นั้น ในบางครั้งอาจประสบความสำเร็จยาก แม้จะใช้การพิจารณาจากลักษณะต่าง ๆ ดังกล่าวแล้วข้างต้นก็ตาม ทั้งนี้เพราะว่าต้นทุนบางอย่างไม่ได้เป็นต้นทุนคงที่หรือต้นทุนแปรได้โดยสมบูรณ์ ต้นทุนดังกล่าวนี้ จึงควรแยกออกเป็นอีกลักษณะหนึ่ง เรียกว่า ต้นทุนกึ่งแปรได้ (Semi-variable costs) นับเป็นต้นทุนที่ผันแปรได้ตามปริมาณการผลิต แต่ไม่ได้ผันแปรไปเป็นอัตราส่วนโดยตรงกับปริมาณการผลิต ทั้งนี้เพราะต้นทุนบางประเภทไม่สามารถที่จะเปรียบเทียบปริมาณการผลิตได้โดยง่าย เพราะว่ามีปัจจัยการผลิตไม่อาจแยกเป็นหน่วยย่อยได้ เช่น หัวหน้าคนงานคนหนึ่งสามารถควบคุมและดูแลงานในแผนกของตนจนถึงการผลิตระดับหนึ่ง ถ้าหากเพิ่มปริมาณการผลิตโดยเพิ่มคนงานและเพิ่มชั่วโมงการทำงานให้มากขึ้น ก็จำเป็นต้องเพิ่มหัวหน้าคนงานขึ้นอีกจนกระทั่งการผลิตเพิ่มขึ้นถึงระดับหนึ่ง ในทางตรงข้ามถ้าลดปริมาณการผลิตจนถึงระดับหนึ่ง ก็จะต้องลดหัวหน้าคนงานลงเช่นกัน ต้นทุนที่มีลักษณะกึ่งแปรได้จึงจะคงที่อยู่ที่ระดับการผลิตช่วงหนึ่ง เมื่อพ้นช่วงนั้นจะต้องเพิ่มขึ้น แล้วจะคงที่อยู่ที่อีกสำหรับระดับการผลิตอีกช่วงหนึ่ง เช่นนี้ จากการสังเกตการแปรเปลี่ยนของต้นทุนกับปริมาณการผลิตก็ยังสามารถแยกส่วนที่คงที่ออก และหาอัตราแปรเปลี่ยนของส่วนที่แปรได้ได้เช่นกัน

ดังนั้น ถึงแม้ว่า การที่ปริมาณการผลิตเปลี่ยนแปลงไปจะมีผลต่อต้นทุนอย่างไร ย่อมขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ของกิจการแต่ละแห่งก็ตามโดยทั่วไปอาจกล่าวได้ว่า ถ้าหากจำนวนผลผลิตเพิ่มขึ้นหนึ่งหน่วย จำนวนต้นทุนที่เพิ่มขึ้นก็คือ วัตถุประสงค์โดยตรง ค่าแรงโดยตรง และจำนวนค่าใช้จ่ายโรงงานเฉพาะส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายแปรได้เท่านั้น และหากว่ากิจการมุ่งหมายที่จะเพิ่มผลผลิตมากขึ้นอีก จำนวนต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจะเป็นอัตราส่วนเดียวกันกับการเพิ่มของปริมาณผลผลิต ดังนั้นต้นทุนแปรได้ จะรวมถึงต้นทุนทั้งหมดที่เพิ่มขึ้นเมื่อผลผลิตเพิ่มขึ้นแต่ละหน่วย

สำหรับจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ จะยังคงที่อยู่ภายใต้ระดับการผลิตระดับหนึ่ง ถ้าปริมาณการผลิตสูงขึ้นกว่าระดับนี้ โดยปกติฝ่ายจัดการจะต้องตัดสินใจที่จะขยายต้นทุนคงที่ ในทางตรงข้ามถ้าปริมาณการผลิตลดลงต่ำกว่าระดับเดิมแล้ว ฝ่ายจัดการก็จำเป็นจะต้องลดต้นทุนคงที่ลง ในระยะเวลาสั้น ฝ่ายบุคคลากร และฝ่ายจัดซื้อจะตัดจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ และหากคาดว่าปริมาณการผลิตที่ลดลงนี้จะนำไปอีกในระยะยาวแล้ว เครื่องจักรและเครื่องอุปกรณ์ในการผลิตซึ่ง เป็นส่วนเกินก็จะต้องตัดออกไป

ข้อควรคำนึงอีกประการหนึ่ง ก็คือ ต้นทุนใด ๆ ก็ตาม อาจจะเป็นต้นทุนแปรได้ ต้นทุนคงที่ หรือต้นทุนกึ่งแปรได้ได้เสมอ ซึ่งย่อมขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ของกิจการแต่ละแห่ง ดังนั้นการที่จะแยกประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ จึงไม่สามารถระบุให้ตายตัวลงไปได้ แต่อย่างไรก็ตาม การแยกประเภทต้นทุนจะทำให้โดยการพิจารณาถึงลักษณะต้นทุนแต่ละอย่างประกอบ กล่าวคือ

ต้นทุนคงที่จะมีลักษณะดังต่อไปนี้

๑. ต้นทุนคงที่จะคงที่ในระดับการผลิตหนึ่ง ซึ่งภายในระดับการผลิตนี้ไม่ว่าปริมาณการผลิตจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ตามต้นทุนประเภทนี้จะคงอยู่ในจำนวนเดิม
๒. ต้นทุนคงที่คือหน่วยจะลดลงเมื่อปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้น และในทางกลับกันต้นทุนต่อหนึ่งหน่วยผลผลิตจะสูงขึ้นเมื่อปริมาณการผลิตลดลง
๓. การแบ่งต้นทุนคงที่ใหม่กับแผนกต่าง ๆ มักจะขึ้นอยู่กับมติตัดสินใจของฝ่ายจัดการหรือหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งสรรต้นทุน เช่น ค่าเช่าโรงงาน อาจจะแบ่งสรรให้แผนกต่าง ๆ ตามเนื้อที่ของแผนกนั้น ๆ เป็นต้น

๔. การควบคุมต้นทุนคงที่มัก ขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของฝ่ายจัดการชั้นสูงมากกว่าระดับหัวหน้าแผนก เช่น การประกันอัตรากิจของโรงงาน ฝ่ายจัดการจะเป็นผู้ตัดสินใจจำนวนวงเงินที่เอาประกัน เมื่อประกันที่จ่าย และการแบ่งสรร เบี้ยประกันเป็นรายจ่ายของแผนกต่าง ๆ ซึ่งระดับหัวหน้าแผนกไม่สามารถควบคุมต้นทุนประเภทนี้ได้

ต้นทุนแปรไคมีลักษณะดังนี้คือ

๑. ต้นทุนแปรไคจะผันแปร เพิ่มขึ้นหรือลดลง เป็นอัตราส่วนโดยตรงต่อปริมาณการผลิต กล่าวคือ ถ้าปริมาณผลิตสินค้าสูงขึ้น ต้นทุนนี้จะสูงขึ้น และถ้าลดปริมาณการผลิตต้นทุนจะลดลงในอัตราส่วนเดิม

๒. ต้นทุนแปรไคต่อหน่วยจะคงที่ ถึงแม้ว่าปริมาณการผลิตจะเปลี่ยนแปลงไปก็ตาม

๓. สามารถทราบได้โดยง่ายว่า ค่าใช้จ่ายแปรไคนี้ เป็นค่าใช้จ่ายของแผนกใด จึงสามารถแบ่งต้นทุนแปรไคให้กับแผนกที่ทำการผลิตสินค้าได้โดยสะดวก

๔. การควบคุมต้นทุนแปรไค ทำได้โดยหัวหน้าแผนกที่รับผิดชอบโดยตรงในการก่อให้เกิดต้นทุนนั้น

ดังนั้นปัญหาที่เกิดขึ้นในกิจการที่ทำการผลิตสินค้า ก็คือ การคิดต้นทุนของสินค้าที่ผลิตขึ้นมา ซึ่งจะเป็นการคิดรวมต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรไคทั้งหมดที่เกิดขึ้น ตลอดจนการนำตัวเลขต้นทุนไปใช้ในการควบคุมต้นทุน และการตัดสินใจบางอย่างของกิจการซึ่งจะได้อีกกล่าวต่อไป ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการแบ่งสรรต้นทุนคงที่ เป็นปัญหาที่ทุกกิจการจะต้องพิจารณา บางกิจการอาจจะหลีกเลี่ยงปัญหานี้ โดยใช้วิธีการคิดต้นทุนแบบวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง (Direct costing) ซึ่งเป็นวิธีการที่ถือว่าค่าใช้จ่ายแปรไคเท่านั้นที่จะนำมาคิดเป็นต้นทุนผลิต ค่าใช้จ่ายคงที่ทั้งหมด ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด

ประโยชน์และข้อบกพร่องในการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงให้ประโยชน์แก่ฝ่ายจัดการของธุรกิจหลายประการทั้งในด้านการควบคุม การวางแผนกำไร ตลอดจนการกำหนดราคาของสินค้า แต่ถึงแม้ว่าจะมีประโยชน์ดังกล่าวต่อธุรกิจก็ตาม ธุรกิจบางแห่งก็ไม่สามารถใช้วิธีการบัญชีนี้ได้เพราะประสบปัญหาต่าง ๆ เป็นต้นว่าปัญหา

เกี่ยวกับการแยกประเภทต้นทุนตามลักษณะของต้นทุน เป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่สุดในการใช้วิธีการต้นทุนโดยตรง

สำหรับข้อดีและข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง สมาคมนักบัญชีอเมริกาได้กล่าวสรุปไว้ใน NAA Research Series No. 23 (NAA Bulletin Vol 34) ไว้วัว

ข้อดีของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

๑. การบัญชีต้นทุนโดยตรงให้ข้อมูลที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน-ปริมาณ-กำไร ซึ่งฝ่ายจัดการของธุรกิจต้องการ เพื่อประโยชน์ในการวางแผนกำไร การใช้ต้นทุนโดยตรงทำให้ฝ่ายจัดการสามารถนำตัวเลขดังกล่าวไปใช้ประโยชน์โดยไม่ต้องจัดทำขึ้นใหม่
๒. เมื่อกิจการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง การเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกิดจากการเพิ่มหรือลดสินค้าคงคลัง จะไม่มีผลต่อกำไรประจำงวด ถ้าปัจจัยอื่นเป็นต้นว่าราคาขาย ต้นทุน ส่วนผสมของประเภทสินค้าต่าง ๆ ที่จะขายคงที่แล้ว กำไรของกิจการจะเปลี่ยนแปลงไปในทางเดียวกับปริมาณการขาย
๓. งบประมาณการผลิตและงบกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นในการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะสอดคล้องกับความต้องการของฝ่ายจัดการของกิจการมากกว่างบประมาณการผลิต และงบกำไรขาดทุนที่จัดทำขึ้นตามแบบต้นทุนรวม เพราะตามแบบการบัญชีต้นทุนโดยตรงนี้ ตัวเลขต้นทุนแปรได้ ที่แสดงให้เห็นชัดในงบการเงินจะเป็นสิ่งที่ทำให้ฝ่ายจัดการสามารถตัดสินใจได้รวดเร็วว่า ควรจะเพิ่มหรือลดการผลิต และยังสามารถวางแผนเกี่ยวกับการดำเนินงานในอนาคตได้โดยง่ายอีกด้วย ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดการของกิจการย่อมพอใจในงบการเงินที่จัดทำขึ้นในการบัญชีต้นทุนโดยตรง เพราะเข้าใจได้ง่ายกว่า และนำตัวเลขไปใช้ได้สะดวกกว่า

National Association of Accountants, Research Report No. 23, Direct Costing.

๔. การบัญชีต้นทุนโดยตรง เน้นให้เห็นถึงผลของต้นทุนคงที่ที่เพิ่มต่อกำไร เพราะจำนวนต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นในงวดหนึ่ง ๆ นั้นได้แสดงจำนวนรวมทั้งหมดไว้ในงบกำไรขาดทุนประจำงวด

๕. ส่วนชดเชยค่าใช้จ่ายคงที่และกำไร (Marginal income) มีความสัมพันธ์กับสินค้า แห่งที่ขายสินค้า ประเภทของลูกค้า โดยตรง ทำให้การตัดสินใจและการประเมินผลทำได้สะดวกโดยไม่มีปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งต้นทุนคงที่ที่เกิดขึ้นตามชนิดของสินค้า แห่งที่ขายสินค้าหรือประเภทของลูกค้า

๖. วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง มีความสัมพันธ์กับแผนงานการควบคุมต้นทุน เช่นเดียวกันกับต้นทุนมาตรฐาน และงบประมาณแปรได้ (Variable Budget) ความจริง งบประมาณแปรได้เป็นลักษณะหนึ่งของการบัญชีต้นทุนโดยตรง ซึ่งปรากฏว่ามีกิจการหลายแห่งที่ใช้วิธีการนี้โดยไม่ทราบว่าได้ใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรง

๗. การบัญชีต้นทุนโดยตรง เป็นวิธีการที่ก่อให้เกิดแนวความคิดในการที่ราคาสินค้าคงคลังโดยค่าเบ็ดเสร็จแต่เพียงค่าใช้จ่ายเท่าที่จำเป็นจะต้องจ่ายในการผลิตสินค้าเท่านั้น

ข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

๑. ในธุรกิจที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะพบกับปัญหาเกี่ยวกับการตัดสินใจว่าต้นทุนจำนวนใดเป็นต้นทุนคงที่ เนื่องจากโดยปกติแล้ว ต้นทุนที่แปรได้จะประกอบด้วยต้นทุนส่วนที่คงที่และส่วนที่แปรได้ ดังนั้นหากการพิจารณาทำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรแล้ว อาจทำให้การแบ่งประเภทค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนคงที่และต้นทุนแปรได้ผิดไปได้

๒. ในการคำนวณต้นทุนการผลิตสินค้า โดยวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงไม่ได้ให้ตัวเลขต้นทุนการผลิตทั้งหมดไว้ด้วย ดังนั้นธุรกิจจำเป็นจะต้องแสดงตัวเลขเพิ่มเติม เพื่อแสดงถึงการแบ่งสรรต้นทุนคงที่ ในระดับการผลิตปกติ และในระดับการผลิตอื่น ๆ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการกำหนดราคาของสินค้า และการตัดสินใจในนโยบายต่าง ๆ ของธุรกิจในระยะยาว

๓. ถ้าหากธุรกิจใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม ในการคิดต้นทุนของสินค้าคงคลังและจะเปลี่ยนมาใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ปัญหาสำคัญที่ธุรกิจอาจจะต้องประสบก็คือ ปัญหาที่มีเงินได้ซึ่งเกี่ยวกับกรณีนี้ ยังมีไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนกำหนดไว้

๔. นักบัญชีบางคนของใจว่า การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงในการที่ราคาสินค้าคงคลัง จะเป็นวิธีการที่เหมาะสมเพื่อใช้ในงบการเงินที่แสดงให้กับผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกเพียงใด อย่างไรก็ตามวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนี้ เป็นวิธีการใหม่ และยังไม่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

นอกจากข้อดีและข้อเสียของวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงที่สมาคมนักบัญชีอเมริกา ได้กล่าวไว้ใน NAA Research Series No. 23 ดังกล่าวแล้ว ยังอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ธุรกิจที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะได้รับประโยชน์อีกหลายประการ เห็นได้ว่า

ประโยชน์ที่กิจการซึ่งใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรงจะได้รับ คือ

๑. รายงานที่ได้รับจากการบันทึกทางการบัญชีต้นทุน เป็นรายงานที่ฝ่ายบริหารจะนำมาใช้ในการตัดสินใจได้โดยไม่ต้องจัดทำขึ้นใหม่ ทำให้การพิจารณาตัดสินใจในการดำเนินงาน ตลอดจนการวางแผนในอนาคตทำได้ง่ายและรวดเร็วขึ้น

๒. การคำนวณต้นทุนสินค้า ทำได้ง่ายและน่าเชื่อถือกว่า เพราะใช้เฉพาะต้นทุนแปรได้เท่านั้น และตัดปัญหาการแบ่งสรรต้นทุนคงที่ซึ่งเป็นการตัดสินใจ และการประมาณจากบุคคลกลุ่มหนึ่งออกได้

๓. ในการใช้การบัญชีต้นทุนโดยตรง กิจการถือว่าต้นทุนคงที่ เป็นค่าใช้จ่ายในการรักษาความสามารถในการผลิต เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามกาลเวลา ไม่ได้เกิดขึ้นตามการใช้งาน ดังนั้นตัวเลขกำไรที่กิจการได้รับจึงแสดงให้เห็นถึงผลจากการดำเนินงานจริง ๆ ในวक्तนั้น เพราะเป็นการเปรียบเทียบระหว่างค่าขายกับต้นทุนแปรได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขายสินค้านั้น จะสามารถไปชดเชยค่าใช้จ่ายส่วนที่คงที่และยังมีส่วนที่เป็นกำไร เหลืออีกเล็กน้อยเพียงใด

๔. กิจการที่ใช้ต้นทุนโดยตรงสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายในการลงบัญชีเพราะไม่จำเป็นต้องแบ่งสรรต้นทุนคงที่ จึงไม่จำเป็นต้องสำรวจโรงงานเพื่อการนี้

๕. งบการเงินของกิจการที่ลงทุนโดยตรง จะเป็นงบการเงินที่แสดงผลตามปริมาณการขาย ถ้าไม่เปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามระดับสินค้าคงคลังที่เปลี่ยนแปลงไปในวิธีการลงทุนรวม เพราะในกรณีหลังนี้งบการเงิน จะแสดงกำไรประจำงวดสูงไปเมื่อระดับสินค้าคงคลังเพิ่มขึ้น และแสดงกำไรต่ำไปเมื่อระดับสินค้าคงคลังลดลง

ขอบเขตจำกัดในการใช้การบัญชีลงทุนโดยตรง

ในการใช้การบัญชีลงทุนโดยตรง กิจการจะต้องประสบปัญหายุ่งยากและขอบเขตจำกัดของวิธีการนี้ กล่าวคือ

๑. ปัญหาในการแยกประเภทลงทุน ความสำคัญประการหนึ่ง ในการใช้การบัญชีลงทุนโดยตรง ก็คือ การแยกประเภทลงทุนออกเป็นลงทุนคงที่และลงทุนแปรไค้ซึ่งหากกิจการมีลงทุนเพียง ๒ ลักษณะดังกล่าวนี้ วิธีการบัญชีลงทุนโดยตรงจะให้ผลดีที่สุดในความเป็นจริงจะพบว่า ลงทุนไม่ได้มีอยู่เพียงสองแบบเท่านั้น แต่จะมีลงทุนอีกแบบหนึ่ง คือ ลงทุนกึ่งแปรไค้ ซึ่งจำเป็นจะต้องแบ่งออกเป็น ส่วนที่คงที่และส่วนที่แปรไค้ เช่นกัน เนื่องจากลงทุนที่มีความสัมพันธ์กับระดับการผลิต จะถือเป็นลงทุนแปรไค้ และถือเป็นลงทุนสินค้าต่อหน่วยโดยให้จำกัดความว่า ลงทุนแปรไค้มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเส้นตรง ซึ่งหมายความว่า ถ้าไม่ทำการผลิตเลย ลงทุนแปรไค้จะไม่เกิดขึ้นและถ้าทำการผลิต ลงทุนแปรไค้ต่อหน่วยผลิต จะเท่าเดิมในทุกระดับการผลิต ดังนั้นหากในกรณีที่ลงทุนไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเส้นตรง ดังข้อสมมุติแล้วจึงเกิดข้อจำกัดในการใช้วิธีการบัญชีลงทุนโดยตรง เพราะเมื่อข้อสมมุติไม่ตรงกับความเป็นจริงแล้ว ประโยชน์ที่จะได้รับในการใช้ข้อมูลของวิธีการบัญชีนี้ เพื่อการควบคุมและการตัดสินใจในการจัดการกิจการก็หมดไปด้วย

ในบางกิจการจะพบว่า ลงทุนบางอย่างไม่ได้เป็นเส้นตรงตลอดไป แต่จะมีลักษณะเป็นเส้นตรงใน ระดับการผลิตหนึ่ง และเปลี่ยนแปลงไปในอีกระดับการผลิตหนึ่งซึ่งกรณีนี้อาจเป็นไปได้ เมื่อลงทุนชนิดนั้นจะเกิดการประหยัดขึ้นเมื่อระดับการผลิตสูงขึ้นแต่เมื่อระดับการผลิตสูงกว่าระดับใดระดับหนึ่งแล้ว ก็อาจจะเกิดการไม่ประหยัดขึ้นได้ ข้อจำกัดดังกล่าวนี้จึง เป็นปัญหาอย่างหนึ่งที่กิจการควรพิจารณาในการแยกประเภทลงทุน ตลอดจนในการใช้วิธีการบัญชีลงทุนโดยตรง

ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เหมาะกับสภาพการณ์ซึ่งต้นทุนส่วนมากของกิจการมีความโน้มเอียง ที่จะแบ่งออกเป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่ได้ เพราะจะสามารถใช้ประโยชน์ที่ได้รับจากวิธีการบัญชีแบบนี้ได้โดยสมบูรณ์ แต่ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแบ่งต้นทุนได้อย่างข้างต้น การบัญชีต้นทุนโดยตรงจะเป็นการแยกประเภทต้นทุนอย่างไม่มีเหตุผล ข้อมูลที่ฝ่ายบริหารได้รับก็ไม่เป็นความจริง ไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาการดำเนินงาน ตลอดจนการควบคุมทั้งอาจทำให้การตัดสินใจผิดพลาดไปด้วย

๒. การเปลี่ยนแปลงลักษณะของต้นทุน ในบางกิจการแม้จะสามารถแยกต้นทุนเป็นต้นทุนแปรได้ และต้นทุนคงที่ได้แล้ว แต่เมื่อใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ก็จำเป็นต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงลักษณะของต้นทุนไว้ด้วย ต้นทุนบางอย่างอาจเปลี่ยนจากต้นทุนคงที่ มาเป็นต้นทุนแปรได้ หรือในทางตรงกันข้าม เปลี่ยนจากต้นทุนแปรได้ มาเป็นต้นทุนคงที่ ด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้ ทุกกิจการที่ใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง จะต้องพิจารณาถึงการแยกประเภทต้นทุนของกิจการอยู่เสมอ มิฉะนั้นแล้ว ประโยชน์ที่กิจการได้รับจะลดน้อยลงไป หรืออาจทำให้การวางแผนและการตัดสินใจผิดพลาดเพราะการแบ่งลักษณะของต้นทุนผิดพลาดก็ได้

๓. ปัญหาในการกำหนดราคาขาย เกี่ยวกับปัญหานี้ NAA Research Report No.23 ได้กล่าวให้ความเห็นไว้ว่า "การใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงนั้น ไม่ได้ให้ต้นทุนการผลิตที่สมบูรณ์ ดังนั้น เพื่อให้สามารถนำต้นทุนสินค้ามาใช้ได้ในการกำหนดราคาขายหรือสำหรับใช้ในการตัดสินใจระยะยาว จึงจำเป็นต้องประมาณต้นทุนคงที่ โดยใช้ปริมาณการผลิตตามปกติ หรือปริมาณการผลิตอื่น ๆ เป็นหลัก"

ถ้าพิจารณาข้อความนี้ จะเห็นได้ชัดถึงขอบเขตจำกัดของการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง เพราะวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงจะให้ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยเพียง เฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนแปรได้เท่านั้น แม้ว่าต้นทุนส่วนนี้ จะมีประโยชน์ในการจัดการก็ตาม แต่การตัดสินใจบางอย่างของกิจการย่อมจำเป็น

จะต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนรวมทั้งหมดของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตัดสินใจในนโยบายของกิจการในระยะยาว เช่นการจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกใหม่ ๆ ในการผลิต เช่น เครื่องจักร โรงงาน ตลอดจนผู้บริหารระดับสูง นักวิชาการ เป็นต้น การตัดสินใจในกรณีนี้จะใช้เพียงการพิจารณาเฉพาะต้นทุนแปรได้ ย่อมไม่ใช่อะไรที่สมบูรณ์ ซึ่งอาจทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้

การตัดสินใจในการกำหนดราคาขาย เป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่ง ที่ข้อมูลทางวิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง ไม่สามารถช่วยได้อย่างสมบูรณ์นัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจการไม่สามารถทราบข้อมูลของตลาดได้เพียงพอ หรือในกรณีที่สินค้าที่ผลิตเป็นสินค้าใหม่ ซึ่งใช้สินค้าอื่นแทนไม่ค่อยได้ ตลอดจนในกรณีที่กิจการ เป็นผู้นำในการกำหนดราคาขายในกรณีต่าง ๆ ดังกล่าวนี การกำหนดราคาขายของสินค้าของกิจการเป็นต้นทุนเป็นหลัก เพราะการใช้เฉพาะต้นทุนแปรได้ จะให้ต้นทุนเพียงบางส่วนเท่านั้น อันอาจจะทำให้กิจการตั้งราคาขายสินค้าต่ำเกินไปก็ได้ เพราะการพิจารณาเฉพาะต้นทุนแปรได้นั้น ไม่ได้ให้ความที่สมบูรณ์ว่า ส่วนชดเชยกำไรที่ได้จากการขายสินค้าจะคุ้มกับต้นทุนประจำงวดเพียงใด การตั้งราคาขายต่ำเกินไป จะทำให้เกิดผลเสียหายกับกิจการ

ในกรณีที่กิจการผลิตสินค้าตามคำสั่ง ซึ่งราคาขายได้กำหนดไว้ในสัญญาแล้วการทำงบบการเงินของกิจการ ควรใช้ต้นทุนรวมเป็นหลักจะเป็นการให้ข้อมูลที่สมบูรณ์กว่าการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรง

๔. ปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนคงที่เฉพาะประเภทสินค้า ในการใช้วิธีการบัญชีต้นทุนโดยตรงถือว่าต้นทุนแปรได้เท่านั้นเป็นต้นทุนสินค้า และไม่ได้แบ่งสรรต้นทุนประจำงวดให้กับการผลิตสินค้าประเภทต่าง ๆ เพราะว่าการจำกัดความของต้นทุนโดยตรงไม่ดีว่าต้นทุนประจำงวดเป็นต้นทุนสินค้า วิธีการเช่นนี้จึงไม่เหมาะสมที่จะใช้ในการพิจารณาตั้งราคาสินค้า ปรับปรุงหรือส่งเสริมการขายสินค้าให้ดีขึ้น เพราะการที่จะทำเช่นนี้ได้ก็กิจการจำเป็นต้องทราบถึงส่วนชดเชยกำไรจากการขายสินค้าแต่ละประเภทของกิจการ ด้วยเหตุนี้ นอกจากกิจการจะพิจารณาต้นทุนแปรได้แล้ว ยังควรพิจารณาถึงต้นทุนเฉพาะประเภทสินค้าด้วย ต้นทุนเฉพาะนี้ ถ้าเป็นต้นทุนคงที่ซึ่งมีความสัมพันธ์กับการผลิตสินค้าประเภทใดโดยเฉพาะก็ควรนำมาคิดรวมเป็นต้นทุนของสินค้านั้น หรือต้นทุนคงที่ซึ่งใช้ร่วมกันในการผลิตสินค้าหลายประเภทก็ควรนำมาแบ่งให้กับสินค้าแต่ละประเภทด้วย ทั้งนี้ เพื่อจะได้พิจารณาได้ว่า เมื่อคิดต้นทุนทั้งหมด

ที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้าแล้ว สินค้าประเภทใดให้ส่วนชดเชยต่อกำไรรวมอย่างไร และยิ่งกว่านี้
 อาจจะสามารถนำมาพิจารณาว่า ควรจะผลิตสินค้าอื่นใดแทนสินค้าที่ปัจจุบันให้ส่วนชดเชยกำไรต่ำ
 ไปก็ได้^{๑๐}

^{๑๐} R. Lee Brumet, Direct Costing-Problem and limitation, In
 American Management Association Management Bulletin No.54,
 p. 16-18