

第十六章 完全成本会计的其他问题

本章讨论完了完全成本会计制度和完全成本信息的使用。讨论的题目是(1)使用标准成本的会计制度,(2)联合产品和副产品(3)非制造成本,(4)完全成本的有效性;(5)完全成本的使用。

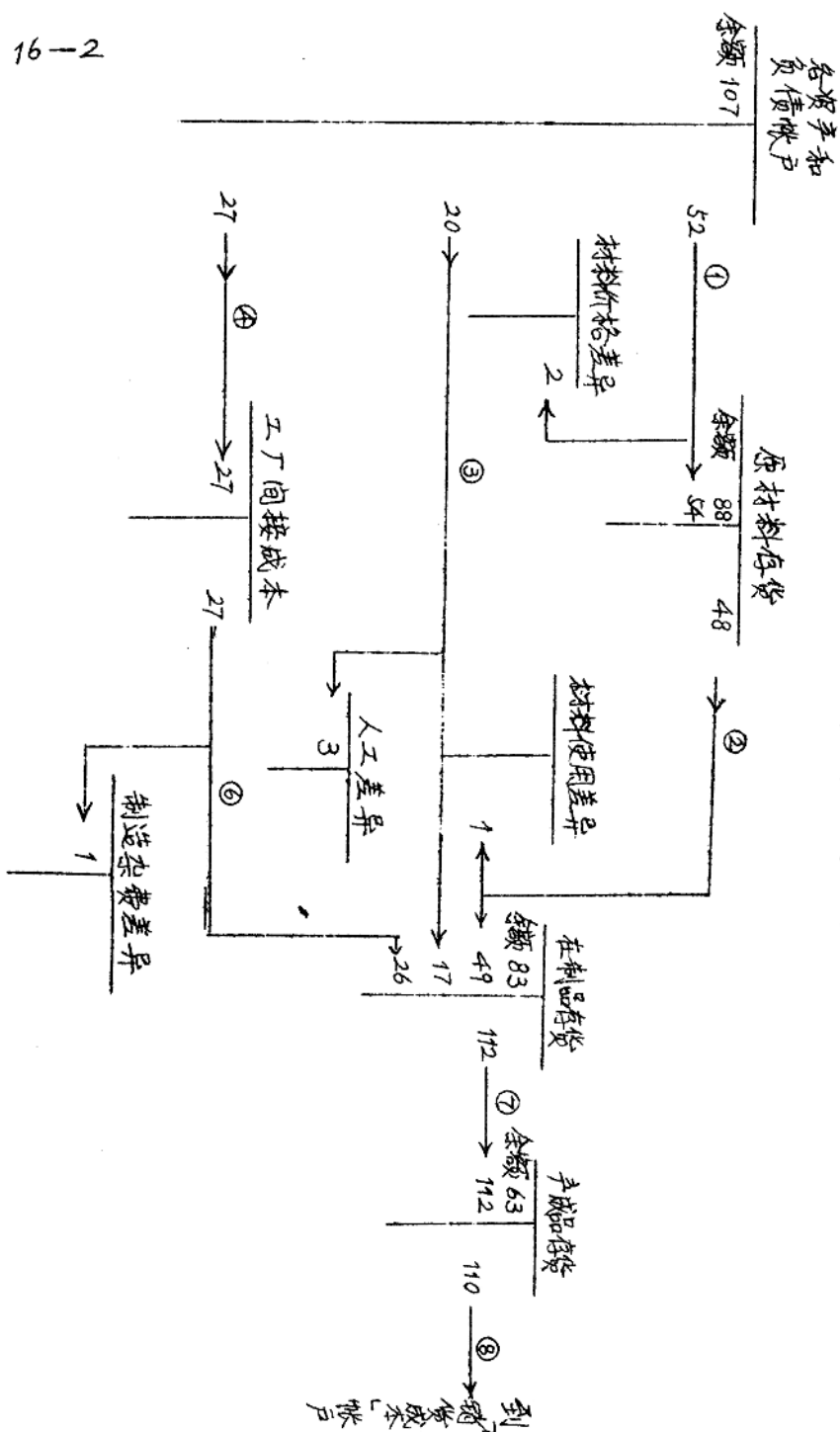
标准成本 *standard costs*

十五章所讲的制度的基本目的是对产品计算出在制造过程中它应当负担的实际发生的成本。有些成本会计制度,与此对照,所依据的会计原则,全部或部分,是计入各个产品的成本是产品应该发生的成本而不是实际发生的。这种制度名为标准成本制度。标准成本的基本性质是,它们代表应该发生的成本而不是实际发生的成本。标准成本可以与分批成本或分步成本方法结合使用。

在一个标准成本制度中,每一产品,在每一生产成本中心都有一个单位标准直接材料成本,标准直接人工成本和一个标准制造杂费成本。以本月份通过本成本中心的产品数量乘以这些标准单位成本可以求出本月总标准成本。由于制造杂费在标准成本中与在实际成本制度中处理的方法类似,标准成本这个词彙特别针对直接材料成本和直接人工成本。

对直接材料来说,标准是一个单位产品应当使用的材料数量乘以材料应该有的单价。这个原则也适用于直接人工。对每批产品不是按它所用的实际人工时数乘以实际小时工资率计算而是按每单位产品的标准单位直接人工成本乘产量计算。标准单位直接人工成本则是以单位产品标准直接人工时数,乘以标准人工小时率求出。

在实际成本制度中,制造杂费通常按预先规定的制造杂费率分配到产品。在一标准成本会计制度中也应有一个预先规定的分配率,但是计算制造杂费成本时用的是标准数量,如标准人工小

表 16—1
标准成本制度

时，乘分配率。除这点以外，在两种制度中处理制造杂费的方法相同。

表16—1说明15章所介绍的钢笔工厂转移到—个标准成本制度下的情况。与表15—2所示实际成本制度相同只是加了四个差异帐户。标准成本一般与实际发生的成本有出入，差异帐户是不同的贮存处。例如，如实际直接人工成本本月为\$20,000，贷入负债帐户“应付工资”的金额一定是\$20,000。如果标准直接人工成本计算出来只有\$17,000，则应借“在制品”而其差额\$3,000则借入“人工差异”帐户。如实际成本大于标准成本应借差异帐户，如小于标准成本则贷差异帐户。

表16—1与表15—2所反映的交易相同，所用的交易号数也相同。四个有关标准成本的分录是：

购买原材料（分录No.1），本分录贷“材料价格差异”\$2,000，因为实际材料购买价格是\$52,000而标准的价格是\$54,000。

使用原材料（分录No.2）所制造钢笔的标准原材料成本是\$49,000，但本月所实际用的材料的标准成本是\$48,000，因此，有贷“材料使用差异帐户”\$1,000。

直接人工（分录3）上面已解释。

制造杂费（分录6）用标准制造杂费率计算出的应分配给产品的制造杂费是\$26,000，实际工厂杂费成本是\$27,000，所以应有一个借“制造杂费差异”\$1,000。

总的说，标准成本会计制度的帐户与实际成本制度的帐户唯一技术性不同在于前者有差异帐户。当一个交易的一部分用的是标准成本，而另一部分用的是实际成本时，必须用差异帐户，

一、标准成本方法的变异

在表16—1中，当原材料进入存货，当材料、人工、制造杂费借入“在制品”存贷帐户时用了标准成本。这是通用的办法。但

是标准成本也可以在其他点上加入使用。

有些公司不在“原材料存货”帐户借入标准价格，以实际成本在这个帐户结转原材料，而在把材料发到生产过程时变换为标准成本。在这种制度下，没有“材料价格差异”帐户，而在材料差异”帐户中，包括了价格差异也包括了使用差异。

另一个标准成本的变异办法是把由实际变为标准较为表16-1所示移到生产过程较后一段进行。在这种制度下，各成本因素按实际成本进入“在制品存货”当完工产品由“在制品存货”转到产成品存货”时才由实际转为标准。在这种制度下，只有一个差异帐户，在你这个分录时发生差异的字。

有些公司不为所有的成本要素使用标准成本，例如他们可以用标准直接人工成本，但用实际直接材料成本；也可以倒过来。这要看具体情况下采用的益处。虽然有这些变异，基本要点是(1)在一个标准成本制度下，一些成本要素以标准数字而不是以实际数字记录，(2)在由实际转为标准数字时，产生一个差异帐户。

二、标准成本的使用

由于下列一个或全部理由可能使用标准成本(1)它提供了一个控制成就的基础，(2)它提供对某些种决定有用处的信息，(3)它可能提供一个对存货，对销货成本一个更可合理的数字。(4)可能降低记帐的成本。

控制的用途 控制经理成就的一个好出发点是以经理实际作的与他应当作的进行比较，标准成本提供了这样比较的一个基础，这将在22章中加以讨论。

例：如果一个月中全部制成的鞋的标准直接材料成本是\$243,107，而这些鞋所耗用的实际直接材料成本是\$268,539，这表示直接材料成本比应读的消耗高\$25,432。没有标准无从着手检查\$268,539的直接材料成本是否合适。

在作决定中的用途 标准成本常用来作为确定一般销售价

格的根据，特别是当按照每个顾客的要求规格生产，每批定货不同的情况下。更是如此。在变换选择决定中（第18，19章中讨论）利用标准成本可以得到，能得到的对决定有用的差等成本的最近似值。

更合理的成本 标准成本剔除了会计制度中的不合需要的因素。标准成本对相同物质产品给一同一单价，而实际成本制度可能给相同物质产品的不同的单价。例如每批一定样式的鞋的实际成本可能不同，这可能是由于一些因素，如制鞋的工人的工资因工作年限长或不长而工资高或不高。鞋本身，实物相同，实际上，没有什么理由把两双同样的鞋在帐上以两样价格入帐，或以不同的价格进入销货成本。在标准成本制度下，所有一样式样的鞋以同样的单价记入存货帐，也以同样单价进入销货成本。

降低记帐成本 由于在制度中增加了标准成本，可能给人一种印象标准成本会计制度在实际成本会计制度需要更多的记帐工作，实际上采用标准成本会计制度，可能很减少使用制度所需要的力量。一个月中所有的领料单可以加总一笔贷入“原材料存货”。对每个分批成本计算单不必一笔一笔的记直接材料成本，只须要一个标准单位材料成本。直接工人也不必记录他们在每批号上所用的工时，所需要的只是预先规定的标准直接人工成本。

对于制成品存货和销货成本所节约的记帐工作量是可观的。由于同样产品用同样的单价，后入先出法，先入先出法或平均成本计价法的所有复杂手续都避免了。

标准成本制度的一个方面，即确定单位定额确实需要额外的工作。有些情况这方面需要的力量不大，但无疑需要些力量。但确定单位定额工作是非经常的。一旦标准建立，可立用很多月份，甚至很多年度不加变动。

实例：黑水表公司

为了说明标准成本制度中的一些细节，下面介绍黑水表公司

(这是一个实际公司的假名)的制度。

一、公司介绍

黑水表公司按一个标准设计生产水表，但大小相差很大，在多数家庭地下室装的水表就类似他们的产品。水表内有一个硬橡皮活塞。由于水通过活塞流动，活塞不断运动。用一个齿轮系减少活塞的运动，并且把它记录在刻度盘上。有两个重铜件在这些器件之外被螺栓栓在一起。

公司有几个生产车间：铸件和水表的许多内部零件在铸造，以后送到三个金属加工车间之一，看它们的尺寸大小来确定，有些机械零件送到部件装配车间，在那里组装成齿轮系。有些零件直接进入水表装配车间。也有几个车间为各生产车间提供服务。

二、对制度的一般观察

由于公司，在水表制成以后立即送送给顾客，它不设置“产成品存货”帐户。它有“原材料存货”和“在制品存货”帐户。它使用标准成本制度。为直接人工、直接材料和制造杂费，每个要素都没有标准成本。

2

在本月中归集了实际成本：购入了材料，对工人所得已加以记录，制造杂费各项目如水、电、已购入并付款。这些分录都是按实际成本作的，但成本要素按预先规定的标准成本进入存货帐户。由于实际成本与标准成本不同，设立了差异帐户。

三、标准成本的设置

为每种购入的材料制定了一个标准单位成本。每年以当年市场价格为基础，按照次年所可能有的变动加以调整。例如本年铜的现价是30分一磅，估计来年无变化，次年铜的标准成本将为30分一磅。

标准直接人工率和标准制造杂费率也每年确定。这些率用以按照每种制造产品所用的标准人工小时求出进入产品的成本。这按车间进行。对每个生产车间，会计师查阅过去几年的直接人工

的工资单的数据和直接人工小时数。车间工长对考虑未来情况应作的调整提出他的意见。这样求出一个人工成本总计和在正常活动条件下的工时数，以正常的工时数除人工成本总计求出每一车间每一标准直接人工小时的标准直接人工率。

一个生产车间的制造杂费成本，既包括本车间发生的成本也包括服务车间分配来的成本。对每一生产车间在正常情况下发生的这些数都加以估计。这些估计的制造杂费合计数按各车间的标准直接人工小时除求出每个标准人工小时的制造杂费率。这里所用的标准直接人工小时数与在计算工资率所用的相同。表16-2列出了这些分配率。

表16-2 标准人工和制造杂费率 1月1日有效

车间 号数	车间名称	人 工	制 造 杂 费	总分配率
103	木工和模型车间	\$ 4.06	\$ 3.07	\$ 7.13/小时
104	工具车间	4.35	3.26	7.61/小时
108	模型仓库			8.04/磅
120 A	铸工车间—造型	4.50	5.78	10.28/小时
120 B	铸工车间—磨、琢磨	3.50	2.90	6.40/小时
122	小零件制造	3.72	3.38	7.10/小时
123	内部零件制造	3.68	3.73	7.41/小时
124	制箱	3.98	6.02	10.00/小时
125	电镀—架			6.50/100件
130	轮系、计米器和内齿装配	3.70	3.97	7.67/小时
131	小水表装配	3.50	4.01	7.51/小时
132	大水表装配	3.90	5.98	9.88/小时
133	认表	4.11	3.56	7.67/小时
134	修表	3.50	3.66	7.16/小时

四、计算出标准产品成本

用标准小时率（包括了直接人工小时率和制造杂费率）计算出每种水表的标准成本。表16—3；16—4；16—5和16—6是计算的例子。这些例子说明一个5/8—吋高频水表标准成本的计算。

表16—3

铸工车间标准成本							
图纹号 D-2408	零件 5/8 高频室环	材料成本		\$ 29.712			
		模型成本		3.64			
材料 X X 铜 100件用91磅 单价 0.3265							
每100件 标准工时	生 产 中 心	工 序 号	工 序 和 工 具	机 能	标 准 小 时 率	总成本	合 计
1.76	120 A	1	造 型	假型 盘	10.28	18.093	
0.45	120 B	2	磨	轮	6.40	2.88	
0.68	120 B	3	琢 磨	工作 台	6.40	4.35	
							58.675

2

表16—3说明在铸工车间制造的一个5/8吋室环的计算。室环是5/8吋高频水表的零件。和一般零件一样，按批量100件计算成本。标准材料成本计入右上格中。本零件以标准价为\$0.3265—磅的一种铜铸造。因为100件的标准重量是91磅，它的标准材料成本因此是\$0.3265×91=29.712，列入“材料成本”格中，铸造用模型的标准成本是\$3.64也列入标准成本计算表中。

为了把“标准直接人工和制造杂费率”用于零件标准成本的计算，必须有制作这个零件所用工序的标准直接人工小时数。这通过时间研究获得列入铸工车间表中的第一栏。造型100个室环的标准时间是1.76直接人工小时，磨0.45小时，琢磨这100室环是0.68小时。在铸工车间格式中右边第一数字栏列入本工序的“

标准直接人工和制造杂费率”。例如在表16-2中120A车间造型的“人工和制造杂费的总分配率是每标准直接人工小时\$10.28, 这个数额列入表16-3作为造型工序的标准小时率。这个数以标准工时1.76小时乘得出一个标准人工和制造杂费的总成本为\$18.093。其他两个铸工车间工序用同样程序计算。100个室环铸造的标准成本合计是\$58.675。 表16-4

RR-7		零件车间标准成本				
图纸号 X-2408		零件 5/8" 高频室环			材料成本	
镀 H.T.和E.T.		材料 XX铜 100件89磅			\$58.675	
每100件 标准工时	生 产 中 心	工 序 号	工 序 和 工 具	机 器	标 准 小 时 率	总 计
0.75	122	1	拉制出口#734	9.9	7.10	5.325
0.55	123	2	光制孔盘孔和面	Heald	7.41	4.076
0.93	123		钻6孔	钻机	7.41	6.891
0.47	123	3	三孔侧板打孔	钻机	7.41	3.483
0.17	123		打孔三个,侧板打孔	Heald	7.41	1.260
5.00	123	4	粗加工和光制内部和外部	Heald	7.41	37.050
0.20	123		C-掘3孔在底部	钻机	7.41	1.482
0.30	123	5	钻三孔在底部	钻机	7.41	2.223
0.47	123		在内部用花键	花键机	7.41	3.483
0.50	123	6	在外部用花键	铣床	7.41	3.705
5.80	123		修整	工作台	7.41	42.978
			合 计			170.631

表16-4当这100室环通过零件制造车间时为之归集了更多的标准成本。它们以离开铸工车间时,同样的成本\$58.675进入了零件制造车间。经过表16-4中所列的工序以后,它们成了完工室环。这些工序把标准成本增加到\$170.6310由表16-5和16-6,这些零件装配成5/8吋高频内部圆盘,最后装配成5/8吋水表。在每个装配工序中增加了标准成本;100个水表的标准成本合计是\$1,760.596。

16-10

黑水表制造公司以同样的程序为各呎吋的水表计算了标准成本。

表 16-5

装配车间标准成本

图纸号 2400 装配 5/8" 内部圆盘

用于装配: 5/8" 高频、重型水表

装配零件	成本	装配零件	成本
K-2408 室环	170.631	K-2422 圆盘隔膜	7.660
K-2414 室顶板	73.530	K-4521 室螺钉	7.000
K-2418 室底板	70.120		
K-2465 圆盘活塞部件	142.010		

每100件 标准工时	生产 中心	工序	工序和工具	机器	标准 小时率	总成本	总计
2.6	130	1	装配室顶板到环	工作台	7.67	19.942	
0.9	130	2	为内部装座	工作台	7.67	6.903	
1.1	130	3	磨和刮内部用隔膜	工作台	7.67	8.431	
2.9	130	4	在活塞中锉隔膜槽	工作台	7.67	22.243	
						528.496	2

表 16-6

装配车间标准成本

图纸号 2735 装配 5/8" 高频、重型水表

装配零件	成本	装配零件	成本
2761 上壳	270.60	K-5130 5/8" 高频螺栓 (6)	62.880
K-2776 铸垫密封片	13.25	K-4630 5/8" 高频螺母 (6)	35.440
X-0770 底壳	100.15	K-5068 5/8" 高频洗净器 (6)	20.140
2779 铸滤器	16.95	2782 室针	3.960
3209 5/8" 封垫系	600.01	6172 架顶系连接机构	17.120
2400 5/8" 内部圆盘	528.496		
2412 5/8" 高频沙板	5.00		

表16—6

(续)

单号	每100件 标准工时	生产 中心	工序 号	工序和工具	机器	标准 小时率	总成本	总计
	4.6	131	1	装配滤器和系到 壳中	工作台	7.51	34,546	
	5.6	131	2	装配内部圆盘及 底到水表	工作台	7.51	42,058	1760,596

五、会计分录

所有直接材料，直接人工和制造杂费都按标准成本借入“在制品盘存”帐户。求出本期实际成本，但不归集各种水表的实际成本。

材料 购入材料时，在卖主的发票上，以铅笔写上材料的标准成本。每次购入，都在发货票上和支票登记簿上作分录。在支票登记簿上有几个专栏，用以把材料的实际成本贷入“应付帐款”帐户，以标准成本借入一个存货帐户，和以其差额借或贷购入价格差异帐户。当把材料发出用于生产时，发的数量是标准数量（例如在表16—3中为91磅），而借入“在制品存货”，贷“原材料存货”帐户的是标准成本（例如在表16—3中所示例中是27.712）

人工 记录直接人工成本的基本凭证是工作时间卡（Job Timecard）。每个生产工人 为每一个他在一周内工作过的定单填写这样一个卡片。表16—7是个时间卡说明比海力斯在一周中只为一个定单作了工作。在这时间卡上海力斯记录了完成的数量、实际工作小时，和标准小时，工资核算员登记每个工人时工资率，本车间标准直接人工率并计算出所完成工作的实际和标准直接人工成本。

把所有的工作时间卡加以汇总，工资核算员求出每车间每个工人所得的实际工资，和本车间所完成的标准人工小时的总计。这些数额是贷入“应付工资”帐户实际金额，借入“在制品存货”

帐户标准直接人工金额的基础。差异进入直接人工差异帐户。

表16-7

机器号数	生产中心 130	定货数量 3.0	定单号数 21-86572	零件号 337	
	零件名称 5/8" 封密系				
上期结转 完成数	工序号 9	工序名称 最后装配			
完成数量 2.300	每100件标准 工时 1.75	标准工时 40 25	标准率 3 70		标准人工 148.92
完成数量 2.300		时间卡			
九月20	停 40.0	实际小时 40 0	时工资率 3 65	所得 146 00	
九月16	开始 00.0	工 长		起点或节约 2.92	

制造杂费 成本计算员以每个车间直接人工小时乘以制造杂费率（表16-2中有这个分配率）求出各车间本月的标准制造杂费成本。以这个金额借入“在制品存货”帐户。在本月中通过发货票、支票登记簿和各调整分录也求出了实际制造杂费数字，实际制造杂费的合计与标准制造杂费的差额是制造杂费差异。以之借入或贷入制造杂费差异帐户。

这些交易记录以后，所有的材料、直接人工和制造杂费都按照标准成本借入“在制品存货”帐户，各差异帐户也已经借入或贷入实际与标准成本的差额。

六、销售和销货成本

每个销货发货票的一张副本都要送到办公室，核算员以铅笔把所售产品的标准成本写在副本上，（看16-8）。在月底成本核

算员汇总发票副本的金额求出销货收入合计和销货标准成本。按

表 16-8

销货发票的副本

购货人姓名	X X		
地址	X X		
10 5/8" X 3/4" 型高频重型水表		248.00	
1、齿轮 46X	8-10 送出	8.8	248.88
	水表*	17606*	
	零件*	.48*	
以邮局包裹寄齿轮			

注*以铅笔书写的标准成本

标准成本贷“产成品存货”帐户和借“销货成本”帐户。按销货收入合计数贷“销售”帐户借“应收帐款”数字。这些工作完成以后，会计科可以编月度损益表（参图表 16-9）。请注意，虽然这个损益表的差异净额比较小，但每个差异的数字很大，互相抵减。管理部门应调查这些差异，必要时采取行动。

表 16-9

黑水表公司

损益表 六月

净销售		\$ 1,198.234
减：销货成本（按标准成本）	\$ 831.868	
差异（详细数字附后）	<u>5.357</u>	<u>226.511</u>
		\$ 371.723
毛利润		
销售费用	\$ 92.107	
总务和行政费	<u>177.362</u>	<u>269.469</u>
所得税前收益		\$ 102.254

所得税			49.320
净收益			<u>\$ 52.934</u>
	差异	借方	贷方
节约:			
材料价格			\$ 62.608
超支:			
材料使用	\$ 22.457		
直接人工	16,234		
制造杂费	<u>18560</u>		<u>57.251</u>
净差异			<u>\$ 5.357</u>

联产品和副产品

一、联产品 联产品是由一批原材料或由一个生产过程生产出来的两种或更多种不相同的最终产品。最好例子是由一个小公牛所得到的不同最终产品。这包括兽皮、各种不同部位的肉、冷鲜肉、玩赏动物饲料、肥料和一些化学制品。直到生产过程的一定点上，原材料作为一个单独项目处理。超过这个点，成为分界点，出现了不同最终产品。在以后的生产阶段中，为各个这些最终产品归集成本。例如在小公牛未被屠宰和处理之前，饲养、放牧、运输和其他成本都是按小公牛作为一个整体归集的；在这以后，必须把这些成本在小公牛的最终产品上进行分配。联产品成本计算的问题是找出一个分配，在分界点以前所发生的直接成本和间接成本到各联产品上去的合理基础。

这个问题与分配间接成本到成本中心基本上是相同的。在两种情况下，目的都是把联合或共同成本分配到不同最终产品上去，两者都不可能完全精确。

一个常用的分配联合成本的办法是按照最终产品的各个售价

减去估计的每种最终产品在分裂点以后发生的各个加工和销售成本后，比例分配。如果销售价格依赖成本，这个方法有些循环论证，但是没有更好的办法。如果牛腰排骨肉的售价是碎牛肉的一倍，牛腰排骨肉多负担一倍联合成本是合理的。另外一种分配办法是按照重量；即联合成本按照几种最终产品的联合材料的重量比例分配。在小公牛的例中，这方法意味着假定碎牛肉与排骨肉有同样价值。这是不符合实际的；但在其他情况下，这种成本与重量连系的假定可能是合理的。在任何情况下必须认识到，进入到每种最终产品的数字是与判断决定有关，因此不是完全精确的。

二、副产品

副产品是特种的联产品。如果管理部门希望按预先规定的比例制造产品A和B或如果管理部门希望用一定数量的原料，生产出尽可能多的每种最终产品，这些产品通常都是联产品，如果管理部门的目的是生产A产品，但在生产过程中不可避免地产生一些B产品，那产品A是主要产品而产品B是副产品。管理部门的意图是由一定数量的原材料中，制造出尽可能多的主要产品，尽可能少的副产品。管理部门的意图如改变，分类也改变。

例：在20世纪初，煤油是原油中提炼出的主要产品；随后，由于汽油消耗量的增加，煤油成了副产品；当前由于煤油是喷气式发动机燃料的重要组成部分，它又成为主要产品。

衡量副产品成本的方法有很多。一种极端的做法是把副产品的成本作为零，即把所有的成本进入主要产品。另一极端作法是，按副产品的售价归定它的成本，结果是副产品没有利润或亏损，所有利润都作为主要产品的利润。后一种作法似乎草率，因为没有什么理由，认为副产品的成本等于它的售价，由于副产品性质是次要的，这种假定通常也不产生严重歪曲，但是有时产生有

怪的结果。例如动物饲料是磨麵粉的副产品，有时动物饲料的价格波动很大，结果严重地影响了麵粉的成本。

非制造成本

直到最近二三十年，大多数成本会计制度只计算有形商品的制造成本。这是因为过去认为为了编制财务报表这些成本必须分配到产品而其他成本则不必。必须计算产品的制造成本才能得到资产负债表中的“在制品存货”和“产成品存货”的帐客和损益表中的“销货成本”的数字。其他成本过去在损益表中只以合计金额作为费用反映。近年来，成本会计制度已扩充到搜集其他种类的成本的信忌即不关系到商品制造成本的信息。

对非制造成本，成本计算的主要原则与已经介绍过的制造成本的原则相同，(1) 成本对象的完全成本是直接成本的金额加间接成本的合理份额，(2) 尽可能地把更多的成本的项目列为直接成本和(3) 间接成本应在有意的受益或引起关系的基础上分配到各个成本对象上。

这些原则可以用于计算产品的完全成本，包括直接或间接销售成本、总务行政成本和工厂成本；它们可用于计算部门或一个组织其他环节的完全成本；可用于计算服务的完全成本，可用于计算任何职能或活动的完全成本如研究和改进成本。

一、剩余费用 *Residual Expenses*.

很多完全成本结构要求对总务和行政成本进行分配。在可行的范围内，这些成本按照受益和引起关系的基本准则进行分配。例如公司人事部门的成本可以按照各成本对象中职工人员的比例分配。总务和行政成本中不能按合理基础与活动相联系的项目名为剩余费用。成本会计标准委员会要求剩余成本按由于历史原因名为麻省公式的计算方法加以计算。这个公式规定剩余费用分配

到任何成本中心（即：部门、科室或其他环节）的百分比为下列三个百分比的数学平均数。

- a. 本成本中心工资额占全部成本中心工资总额的比例。
- b. 本成本中心收入占全部成本中心的收入总额的比例。
- c. 本成本中心的有形资产的帐面净值占所有成本中心有形资产帐面净值合计的比例。

麻省公式复杂，因此现在没有得到广泛的应用，只用于在成本会计标准委员会管辖下的有关政府合同的成本计算。由于成本标准委员的标准现在越来越多地用到其他方面，这种使用很可能增长。

完全成本的有效性

由本章和以前各章的介绍中可以很明显地看出，成本对象的完全成本如果有些成本的项目是间接的，不可能计算完全精确，而一般情况下正是如此。两个同样了解情况和合格的会计师能对同一产品或其他成本对象得到不同成本数字。这个不同是由于对下列各点有不同判断而引起的，（还可能有其他点）

1. 资本、产品和期间成本，在第十三章中曾说明对于一个成本的项目判断为资本成本。产品成本或期间成本，既影响一个期间的成本的计算也影响期间的净收益。

2. 直接成本的衡量 如公司A只将直接工人的工资列为直接人工成本而公司B将有关人工的成本也列为直接人工成本，则公司A的直接人工成本将低于公司B的。由于有关人工的成本相当于工资总额的百分之二十或更多，这个差别可能很大。

3. 直接成本和间接成本的不同处理，在上例中，公司A把有关人工的成本不列为直接成本，成为它的间接成本的一部分，虽然间接成本的一部分仍要分配到产品，但分配的方法将使分配去的数额与作为直接成本的数额不一样。