

立信會計叢書

再生產成本會計
理論與實務

于心潭 著

會計圖書用品社發行

普新 0094

臺灣省農業技術推廣委員會
合作社工作指導委員會

書位號數 495.71
111

登記號碼 普新 0094

立信會計叢書

M6

F234.2

14

再生產成本會計

理論與實務

于心潭著



3 1763 9674 9

立信會計圖書用品社發行

沈 序

于君心潭致力會計學有年，從事於實際會計工作者又有年，去春編著工業會計與管理一書，為近年來會計之研究放一異彩，近更倡議再生產成本會計之說，尤具獨到之見，爰特舉其大意，以介紹於海內學者。

溯自世界第二次大戰暴發以還，物價日趨上漲，近年更臻劇烈，惟一切企業之資產負債以及損益盈虧仍莫不以貨幣為單位，其中升降變遷已不復能代表真相，例如某種貨品生產成本為百元，售價為百三十元，在平時固已獲三十元之利，然在物價劇烈變動之秋，原有成本殊不可恃，因在貨品售出以後，而須再生產之時，其成本或已漲至百二十元，是其盈利不過十元而非三十元，若將三十元完全作為餘利分配，則再生產之時產量必將較前減少，蓋同數之貨幣已不能恢復同量之物資也。于君有鑒於此，深懼生產減少，有礙抗建大業，爰特詳為設計，主張改用再生產成本會計制度，使計算貨品成本時，能以再生產時所需之成本為標準，以代原有之投資成本，俾餘利獲正確之顯示，營業循穩健之途徑，其苦心孤詣有足多者。

嘗攷會計之功用即在輔助管理，并指示營業方針，尤以

(2) 再生產成本會計理論與實務

成本會計爲然，惟欲其能發揮效用，必須以正確爲前提，否則反足令人誤入歧途，殊非會計之本意矣。際此幣值變動劇烈之時，若仍襲用舊法，以原生產成本爲依據，而不加以調整，則會計之正確性全失，縱化資本而爲盈利亦不自覺，誤入歧途莫此爲甚，是會計之功用未見，而爲患已不堪設想矣，可不深長思哉。

現今各種企業莫不以週轉不靈爲苦，其原因多由於物價之上漲，以致流動資金日感不敷，然因會計制度不合，未能及時發覺正確之盈虧，預留餘地以爲之備，實亦爲重大原因，未可等閒視之也。

于君之書既成，余獲先觀其稿，深覺此中原理，此中方法，非特足以挽救目前工商業之危機，抑且確爲會計學上之一種新供獻，其功殊不可沒也。海內學者其亦與吾有同感乎？！

中華民國三十二年勞動節沈奏廷序於桂林

潘 序

吾人嘗以改良會計爲志願，經二十年之努力，尙著成效，方期隨事業之展拓，使計政納入正軌；奈近年來因物價高漲，經濟企業之會計結果，竟出人意料之失却效用，諸如損益決算，資產估價，盈餘分配，繳納稅款，增減股本，計算成本，規定價格，以及統制管理等等，皆非通常之會計法則所可勝任，以前認爲極確切之會計措施，今反若導入歧途之指針，應如何補正闡明，乃吾人不可推諉之責任矣。同學于君心潭致力於工業會計，有鑒及此，乃將其設計實行之再生產成本會計制度，著成此書，言簡意賅，立論透闢，誠爲空前之會計創造也。爰綴數語爲序，望海內同道商榷探討，補充推行，俾會計之爲用，益臻完善，蓋不僅爲吾立信團體完成一種使命而已也。

三十二年五月潘序倫序於重慶立信會計師事務所

引 言

會計之宗旨，爲表示企業一期間之損益，及一期末之資產負債；會計之原則，以本國法定幣制，紀錄企業之一切變遷。此項宗旨與原則，若將企業所有之貨幣與貨物間相互消長，不予調整，在平時幣值與物價穩定，尚不成爲大問題也。

抗戰軍興以來，物價與幣值之波動最爲劇烈，經濟企業中之會計紀錄乃發生混亂，一切盈虧增減，皆無明確之表示，蓋會計之原則與會計之宗旨未能與時代楔合故也。苟拋棄原則與宗旨，將又不成其爲會計，於是會計之守舊因循，其困難乃益嚴重，企業之經營管理，其痛苦亦與日俱增矣。

再生產成本會計之設立，乃補救會計原則與會計宗旨之脫節缺陷，使會計之紀錄，得以確切，穩健，翔實，安定企業基礎，擴展生產，裨益戰時經濟，完成抗建，以發揮非常時期之會計效用也。

吾人生逢大時代之蛻變，盱衡全局，千頭萬緒，既威現象之離奇紛繁，昕夕辛勞，困心衡慮，大時代予吾人以艱難，卽是賜吾人以機會，吾人應各就本位，勇往邁進，以資締造。因此作者本物資生產高於一切之旨，不揣譾陋，輯成此

(6) 再生產成本會計理論與實務

書，以供獻於企業當局與會計同仁之前，倘荷教正，實所感盼！

此書之成，承主管機關長官暨工業金融界各友好之策勵及同事諸君之襄助甚多，未能一一佈謝，附誌於此，以示歉意！

中華民國三十二年二月于心潭識於桂林

本書概要

(甲) 本書之要義

一、循環邊際 工業投資生產原係循環性質，其循環之邊際，乃在於製成品之售出與再生產開始之間，故投資製造以迄產品售出期間之成本漲價或跌價，皆應由該期產品負擔。按一般成本會計之學說，皆計算至產品完成為止，但自完成以後，至售出以前，其中必有間隔，在此間隔期內，成本如有變動，即不能與再生產相銜接，而委諸命運，於是其計算方法，不論採用實際成本估計成本或標準成本皆非完璧，而為斷章取義之成本制度矣，甚而製品完成時之原料成本，乃係過去若干月前所購之原價，其有失時效，非止明日黃花而已。再生產成本之計算，即為切近此項邊際，不使成本踏空，俾與再生產時所需之成本相符。或謂重行購料，尚需時日，不知工業料品應有貯存，循環補充，遞延領用，而後乃能維持生產，如臨時購備，將使生產不能廣續，非工業之正常形態也。

剩餘價值 工業經營之盈虧，不屬貨幣，應為貨物，貨幣之功用，僅為交易中之媒介工具而已，貨物之增減乃

爲工業損益之實際尺度。工業耗用資力人力物力以從事生產，應於再生產中得到補償，如再生產之消耗減少，或孳生增多，皆足發生剩餘價值；反之如再生產中對以前所消耗之資力人力物力不能補償，必爲虧損，不問返還貨幣之多或少也。在物價上漲之形態中，有剩餘價值將使貨幣之增加更多，促進繁榮，無剩餘價值則祇貨幣數字之上進，無補實際；在物價下跌之形態中，有剩餘價值，可延緩貨幣減少之趨勢，其減少不足深慮，無剩餘價值，則貨幣之減少更劇，頻於破產。工業投資應以維持再生產爲基礎，用正常利潤之剩餘價值謀擴展，其貨幣增加而實物虧損者，不能認爲有利益存在，反之實物增加而貨幣短少者，亦不能作爲有虧損發生，（再生產中貨幣虛位之增減用漲價跌價準備調整，原則上不影響損益）所指實物，如僅以某項貨品爲例，應以能於售出後從事同量貨物之再生產爲準，如貨品滯銷，或有代用品，則已涉及應否生產該項物品之問題，而非再生產之能否恢復矣。如以工業全體言之，則政府擬定幾年計劃，應求物資增加爭取剩餘，否則計劃期間不能維持再生產，縱使法幣盈得若干億萬，仍不足以防止工業之破產，而計劃之成功亦必不可期矣；反之即令貨幣減少，而再生產可以維持，可以擴展，

則工業之蓬勃，與建設之完成，可指日而待。是以工業損益，應以有無剩餘價值為準，與貨幣之增減無關也。

三、合理售價 再生產既為補償產品已耗用之資力人力物力，其所付之代價，自應由享受產品效凡者負擔，通常以價格表示之，此項售價之是否合理應於再生產中求之。譬如某項產品實際成本投資十元，再生產之成本漲價為十五元，如購用者付十二元代價，則非盈餘二元，而係虧損三元，再生產已不能恢復，等於寅吃卯糧，自不合理，如購用者付三十元代價，則為生產者之過份利得，更不合理。又如某項產品實際成本投資十元，再生產之成本跌價為六元，如購用者付五元之代價，則再生產不能恢復，自亦不合理，如購用者付十二元代價，表面上雖較實際投資祇多二元，其實已發生六元之盈餘矣。前項由十元漲至十五元，後項由十元跌至六元，皆以再生產為依據，其售價之合理與否，方可推而知之。今如前項售十二元，照實際投資似乎盈二元實已虧損三元，後項如亦售十二元，似乎祇盈二元，實已盈六元。此項差別，再生產中必有發生，特其輕重須視物價波動之程度而異耳。

四、促進生產 維持再生產不能祇靠消費者所支付之價

格，更應由工業生產者求其本身成本要素之低減，再生產成本制度，為考核生產效能之工具。按產品成本之組成，以金額表示，其實為不同之物量與勞力，計算並分攤此等物量與勞力於每一產品單位，以考核生產效能，乃成本會計主要功用之一。效能提高，生產增加，成本減低，售價下跌，可減輕消費者之負擔，同時仍可維持再生產。此項物量與勞力之考核，仍須以循環邊際為準，否則其實際物量成本與實際金額成本同樣不成為定盈虧觀效能之依據。譬如：某物生產耗用十個人工小時，工資十元，再生產漲價一倍，效能已提高為九小時，則雖工資率每小時增為二元，而再生產並不需二十元，實僅需要十八元，因工作效能由十小時提高至九小時矣。故該項產品實際勞動成本為十小時，再生產之勞動成本為九小時，此九小時之考核，實較十小時更進一步矣。其他原料品質之差別，機器工具之改良，生產程序之變更，皆將影響再生產中物量與勞力之消耗。反之製品完成祇用十個人工小時，在提供效用再生產開始以前，效能低降，同樣產品需十一小時，則再生產成本將為二十二元，消費者又額外增二元之負擔，如消費者無力或不願支付，而致不能再生產，則工業生產者應負其咎矣。

(乙)本書之應用

一、方法簡易 本書立論翔實明朗，而方法之引證力求簡易，以便實用。概言之：不計過去之成本，不計金額之盈虧，前者將成本計至再生產之邊際，後者將盈虧納於再生產之物量，實際成本與再生產成本之差異以準備調整之，至於差異之提取，準備之處理，物量之調整及成本計算之細微節目，概依原則規定，祇須經營正當，會計誠實，則方法之引用均不成爲問題。

二、適應制度 本書再生產成本之計算，莫不適合工業原有之成本紀錄與程序，實爲會計之擴大效用，無須重行更張，如原制度採用實際成本者，除原紀錄外，加一再生產漲價跌價紀錄，則再生產成本既知，其漲價跌價部份若干，亦可分辨，不過準備之處置，須另有明細之登記，以便調理耳。

三、不分時期 經濟企業之會計，不能單靠金額紀錄，須有物量之調整，其成本之計算，亦不應祇依實際投資，而須作再生產之返還，此乃會計原理之擴展，祇要貨幣存在，而與貨物之比價又不絕對呆定，則方法之應用，可適合於任

何時期，亦可適合於任何企業。

四、可作教本 會計專科學校採用本書為教本或補助課本，應先令讀者有成本會計之基本學識，於一般成本學說及辦法之外，再作進一步之探討，然後方有助其成本觀念之增長，而有益於工業會計之改進。

目 次

| | |
|--------------------|-------|
| 第一章 再生產成本漲價之概說 | 第一頁 |
| 第一節 再生產成本之定義 | 第一頁 |
| 第二節 再生產成本漲價舉例 | 第二頁 |
| 第二章 再生產原料成本漲價之調整 | 第四頁 |
| 第三節 再生產原料之漲價 | 第四頁 |
| 第四節 再生產原料漲價之實例 | 第六頁 |
| 第五節 再生產原料漲價準備之處理 | 第十二頁 |
| 第六節 料品漲價跌價之紀錄調整 | 第十六頁 |
| 第三章 再生產人工成本漲價之調整 | 第二十頁 |
| 第七節 再生產人工之漲價 | 第二十頁 |
| 第八節 再生產人工漲價準備之處理 | 第二十一頁 |
| 第四章 再生產製造費用成本漲價之調整 | 第二十三頁 |
| 第九節 固定資產漲價之折舊 | 第二十三頁 |
| 第十節 固定資產漲價折舊之處理 | 第二十六頁 |
| 第十一節 其他固定費用之漲價 | 第三十頁 |
| 第十二節 流動性之製造費用漲價 | 第三十一頁 |
| 第十三節 其他製造費用之漲價 | 第三十三頁 |
| 第五章 再生產成本漲價之差異處理 | 第三十五頁 |

(14) 再生產成本會計理論與實務

| | | |
|------|--------------------|------|
| 第十四節 | 成本差異概說 | 第卅五頁 |
| 第十五節 | 再生產成本差異之紀錄先于在製品之程序 | 第卅六頁 |
| 第十六節 | 再生產成本差異之紀錄後于在製品之程序 | 第四一頁 |
| 第十七節 | 再生產成本差異之紀錄後于製成品之程序 | 第四五頁 |
| 第十八節 | 再生產成本差異之紀錄混合辦理之程序 | 第四七頁 |
| 第十九節 | 舉例(一)連續製造之工業 | 第五二頁 |
| 第二十節 | 舉例(二)分批製造之工業 | 第五八頁 |
| 第六章 | 再生產成本制度之決算 | 第六四頁 |
| 第廿一節 | 決算之概說 | 第六四頁 |
| 第廿二節 | 料品之決算 | 第六五頁 |
| 第廿三節 | 在製品之決算 | 第七十頁 |
| 第廿四節 | 貨品之決算 | 第七三頁 |
| 第廿五節 | 其他實物事項之決算 | 第七三頁 |
| 第廿六節 | 漲價準備之決算 | 第七六頁 |
| 第七章 | 再生產成本理論之解釋 | 第七七頁 |

| | | |
|------|-----------------------|-------|
| 第廿七節 | 貨幣盈餘觀念之錯誤 | 第七七頁 |
| 第廿八節 | 再生產成本之準確問題 | 第七八頁 |
| 第廿九節 | 再生產成本之預測問題 | 第七九頁 |
| 第三十節 | 物量會計之確定 | 第八一頁 |
| 第卅一節 | 物價指數會計之困難 | 第八二頁 |
| 第卅二節 | 政府限價於再生產成本之影響 | 第八三頁 |
| 第卅三節 | 再生產成本與工業貸款之影響 | 第八四頁 |
| 第卅四節 | 再生產成本並不刺激物價 | 第八八頁 |
| 第卅五節 | 小規模之工廠亦可採用再生產成本 制度 | 第八九頁 |
| 第卅六節 | 商業再經營成本漲價之會計 | 第九五頁 |
| 第卅七節 | 物量比價總量加權之會計提議 | 第九九頁 |
| 第卅八節 | 再生產成本會計與增減資本 之關係 | 第一〇〇頁 |
| 第卅九節 | 再生產成本制度與稅收之關係 | 第一〇三頁 |
| 第八章 | 賬簿格式 | 第一〇五頁 |
| 第四〇節 | 固定資產分清簿 | 第一〇五頁 |
| 第四一節 | 固定資產折舊分清簿 | 第一〇六頁 |
| 第四二節 | 料品分清簿 | 第一〇六頁 |

| | | |
|------|--------------|-------|
| 第四三節 | 製造費用分清簿 | 第一〇七頁 |
| 第四四節 | 再生產成本漲價準備分清簿 | 第一〇八頁 |
| 第四五節 | 在製品分清簿 | 第一〇八頁 |
| 第四六節 | 製成品分清簿 | 第一〇九頁 |

再生產成本會計

理論與實務

第一章

再生產成本之概說¹

第一節 再生產成本之定義

工業之功能為繼續的創造物品效用，其投資具循環性質，一物品之產生，在提供其效用時必獲得返還報酬，平時以銷售價格表示之，此項價格返還，實際為維持工業再生產之需要，使之繼續創造。然市場價格未必皆為其物品使用價值所決定，有時因供求關係，而增減其市價，於是產品銷售價格如高於其成本價格，則再生產時有盈餘發生，如產品銷售價格低於其成本價格，則再生產時必發生短虧。但如此解釋，係假定代表價格之貨幣，十分穩定，同數量之貨幣再生產時可償付與以前同樣製造之一切支出，否則如產品售銷時，幣值跌落，雖獲得之價格高於原來成本，亦必不能再用與以前同量之貨幣償付同樣再生產之支出，因幣值跌落，再生產

時必須耗用較前更多之貨幣，方可購進所需要之原料與支付工資及一切費用，於是發生再生產成本漲價之現象。

物品再生產漲價，固可由提高物品售價以爲彌補，惟因成本會計對再生產尙少密切聯繫之處理，而會計決算又以金額爲唯一之盈虧表示，故產品售價雖能提高，有時因成本處理之疎忽，決算盈虧但憑貨幣，使售價多得之貨幣，認爲投資利益加以分配，以致未能恢復再生產，是乃工業經營之貨幣利益增加，未能同樣增加其經濟利益，於是盈餘之分配乃影響再生產，成爲工業會計之嚴重問題矣。

第二節 再生產成本漲價舉例

第一批物品成本一元，售時得價二元 再生產第二批之原料等成本較售出之第一批亦漲價一倍爲二元。第一批產品之成本計算，按當時實際投資金額爲一元，則製成時存貨價值當亦爲一元，售出時之銷貨成本亦自爲一元，照此結算則售價二元減成本一元，得盈餘一元，此項盈餘即照章分配，結果售得之貳元，經分配後，仍還原爲一元，於是用一元再生產第二批，因原料等漲價一倍，則一元實祇能再生產第一批之半，其另一半已實行分配矣。故貨幣利益雖增加一元

，其實毫未增加經濟利益，售價二元並無實際之盈餘，用二元再生產仍祇能得第一批之一元產品也。

必也第一批製造成本為一元售價為三元 再生產時原料等漲價一倍，則售價三元抵減再生產二元外，得盈餘一元，此項盈餘可為實際決算之最高分配額。反之第一批製造成本一元，售價一元五角，再生產漲價為一倍，則售價一元五角，已無法恢復如第一批相等之生產，實際為虧累。如仍照售價一元五角與成本壹元結算，得五角盈餘，則盈餘之分配，如為股本紅利，實際違犯「不得以本作息」之法律規定，如盈餘扣繳稅款，實乃蛋未生而殺雞以求之，拔苗助長危險萬狀。經濟利益既未增加甚或虧損，即未能祇以貨幣盈餘為繳稅之根據。蓋政府因幣值跌落，可徵收實物，並已執行有效，則工業產品售出不足償付再生產同樣物品之成本時，實無實物盈餘以供作徵收利得稅之依據。

工業在物價激劇變動，貨幣不能為盈虧之唯一衡度時，其成本估價與會計結算，實有重新設計之必要，以求出真實之盈餘為納稅分紅之適當準繩。況抗戰期間物資缺乏，價格暴漲，需要殷切，生產緊要，則維持再生產，不得虛計利益以分紅納稅，實具有萬分之理由，非強言法令或墨守成規所可蕩事也。

第二章

再生產原料成本漲價之調整

第三節 再生產原料之漲價

物價暴漲之時，工業再生產亦隨之漲價，於是成本之決定與盈虧之結算，皆應有適當之處置；其實務甚繁，而原理甚簡，即提撥再生產漲價準備是也。

成本會計之制度多未顧及工業再生產之變化因素，普通會計之表示，亦無於金額登記以外之物質決算，此乃正常法則，平時自可適用，並為切合實際，劃一紀錄，以便會計資料之考核計較，故成本應以其本身實際單位投資，決算概以金額為標準，此為會計之主要原則，否則賬簿之登記捨金額而為不同之物量，成本計算亦摸索預測與估計，則會計之登記勢必龐雜萬分，失去劃一歸納之依據，故金額之登記終不能避免，而成本計算仍須採用實際資料。惟為顧慮再生產漲

價之發生，於金額之外須有物量之補助紀錄，於計算實際成本之外復提再生產漲價準備可耳。

工業正常生產，其原料儲備必須適應其產品循環期，即開始生產時之存量，應以維持至貨品售出購進料品再生產為止，否則原料用罄而貨未製成，或貨已製成尚未出售，或貨已售出原料尚未購進，必發生停頓，自不能再生產，故工業貯備原料必須維持循環期，原料既有核定量（按會計年度開始時之存量為核定亦可）預為購貯，則物價暴漲時，將來此項原料之領用計價必低於市價，準備再生產購進原料時亦必增加其貨幣支付，此項貨幣支付之增加，理應先於成本內攤提準備也。

第四節 再生產原料漲價之實例

品名 棉花 原量 100担
單位 担 原價 \$100.00
料品分派表

| 年 月 日 | 收 | | 入 | | 出 | | 給 | | 存 | | 量 | | 差 | | 維持原量 | | 漲 價 | |
|-------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------------|-----|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 數 量 | 單 價 | 金 額 | 數 量 | 單 價 | 金 額 | 數 量 | 單 價 | 金 額 | 增 或 減 | 量 | 市 價 | 金 額 | 數 量 | 金 額 | 金 額 | | 抽 價 |
| 1. 1. | | | | 100 | 1.00 | 100.00 | | | | | | | | | 100 | 100.00 | 1.00 | |
| 1. 15. | | | | 50 | 1.00 | 50.00 | | | | 減 | 50 | 2.00 | 100.00 | | 100 | 150.00 | 1.50 | 50.00 |
| 2. 1. | 150 | 2.00 | 300.00 | 200 | 1.75 | 350.00 | | | | 增 | 100 | 2.00 | 200.00 | | 100 | 150.00 | 1.50 | 50.00 |
| 2. 15. | | | | 80 | 1.75 | 140.00 | | | | 增 | 20 | 3.50 | 70.00 | | 100 | 170.00 | 1.70 | 70.00 |

上例說明：

- (一) 一月一日開始製造時原存量爲棉花一百担原價每担一元計一百元。
- (二) 一月十五日領用五十担計價五十元。
- (三) 量差欄係表示實存量與原存量之增減數量，其金額照增減量以市價乘之，以表示增減量須支付之貨幣數目。
- (四) 維持原數量欄，表示截至該日止，如維持原定數量時，共需若干金額，由結存欄與量差欄求得之。如量差爲減，其金額與結存欄金額相加得維持原存量之金額，一月一日實存五十担與量差之減少數五十担相加爲一百担，其價爲五十元加一百元共一百五十元。如量差爲增，其金額應由結存欄金額減去，得維持原存量之金額，二月十五日實存一百二十担減去量差之增加數二十担爲一百担，其價爲結存之二百一十元減增加之四十元得一百七十元。
- (五) 漲價準備欄即表示維持原量之增加金額，亦即應有之漲價準備也，二月十五日維持原量之金額爲一百七十元減原量金額一百元，即應有漲價準備七十元也。

(8) 第二章 再生產原料成本漲價之調整

- (六) 漲價準備既已提出，則應隨時補購料品，否則曠日持久，料價續漲，準備不符抵補，則為另一問題，或因料品缺乏，購進不易，以致再生產停頓，則牽掣更深，已不在成本會計範圍內。
- (七) 二月一日購進一百五十担價三百元，二月十五日領用八十担按新批價每担一元七角五分計一百四十元。
- (八) 二月十五日結存一百二十担計金額二百一十元是差額增加二十担，按市價二元計值四十元。
- (九) 料品帳隨時結算，不論實際是否為一百担（實存較原定存量或增或減）惟照表核計一百担之價值超過一百元時，即為漲價，應提準備，因價雖漲，其實物數量並未稍異也。
- (十) 計算漲價可每月底一次計算之，仍須按照漲價準備之提取額，以便符合。
- (十一) 本表假定發出料品計價用結存數量之加權平均價，市價照領用時之時價，收料照每批之實付市價。
- (十二) 上項發出之料品其成本紀錄可如下式：

1. 一月十五日領料

借在製原料 \$100.00

| | | |
|------------|----------|---------|
| 棉花五十担市價 | @ \$2.00 | |
| 貸料品 | | \$50.00 |
| 棉花五十担 | @ \$1.00 | |
| 貸再生產料品漲價準備 | | \$50.00 |
| 棉花五十担領用漲價 | @ \$1.00 | |

2. 二月十五日領料

| | | |
|------------|----------|----------|
| 借在製原料 | \$160.00 | |
| 棉花80担市價 | @ \$2.00 | |
| 貸料品 | | \$140.00 |
| 棉花80担 | @ \$1.75 | |
| 貸再生產料品漲價準備 | | \$20.00 |
| 棉花80担領用漲價 | @ \$0.25 | |

3. 分錄結果計：

在製原料二百六十元

料品發出一百九十元

再生產料品漲價準備七十元

上項料品之發出 爲一百九十元，而在製品之成本，爲二百六十元，提撥再生產料品漲價準備七十元，與表內之結數符合。

(10) 第二章 再生產原料成本價漲之調整

4. 此項料品領用復施工九十元其他費用攤配五十元而製造完成則分錄：

| | | |
|---------|----------|----------|
| 借貨品 | \$400.00 | |
| 貸在製原料 | | \$260.00 |
| 貸在製人工 | | \$90.00 |
| 貸在製製造費用 | | \$50.00 |

註：如提撥再生產漲價準備，不於在製品以前之領用料品時而於在製品以後時，則上項分錄貸在製原料仍為一百九十元，而另貸再生產料品漲價準備七十元，所謂「在製品以後」者，即製品完成，轉入貨品時提準備也。

5. 此項貨品售出時復攤配管理費四十元，推銷費六十元，其售貨收入得六百元，則分錄：

| | | |
|----------|----------|----------|
| 借銷貨總成本 | \$500.00 | |
| 貸貨品 | | \$400.00 |
| 貸已分配管理費用 | | 40.00 |
| 貸已分配推銷費用 | | 60.00 |
| 借現金 | \$600.00 | |
| 貸銷貨收入 | | \$600.00 |

6, 此項銷貨結算損益則分錄：

| | | |
|-------|----------|----------|
| 借損益 | \$500.00 | |
| 貨銷貨成本 | | \$500.00 |
| 借銷貨收入 | \$600.00 | |
| 貸損益 | | \$600.00 |

於是損益之決算爲表示盈餘一百元，乃真實之利益，可認爲分配之最高數額，至於分配另提公積或準備以穩固事業基礎或擴充事業皆無不可。最高分配額之表示，乃指該工廠最多祇能分配一百元之盈餘，否則將動搖資本，（料品以外之再生產成本漲價詳後節）。

復按上列之總結果爲：

原有之資產負債：

| | | | |
|----|---------------|----|-----------------|
| 料品 | \$100.00 | 資本 | \$640.00 |
| 現金 | <u>540.00</u> | | <u> </u> |
| 共計 | \$640.00 | | \$640.00 |

期內現金支付爲料品三百元工資九十元費用五十元管理及推銷一百元共五百四十元。

結算之資產負債：

| | | | |
|----|----------|----|--------|
| 料品 | \$210.00 | 資本 | 640.00 |
| 現金 | 600.00 | 盈餘 | 100.00 |

(12) 第二章 再生產原料成本價漲之調整

再生產料品漲價準備70.00

共計 \$810.00 \$810.00

現金由銷貨收入得來抵去盈餘分配數則剩五百元，料品抵去漲價準備則剩一百四十元，是現金較期初少四十元，而料品較期初多四十元，現金之移轉為料品，實因料品數量增多二十担其購價為四十元也。如料品減去二十担，則仍為原存量之一百担，其價亦仍為一百元，雖事實漲價而料品價值增高，但如抵去成本計算預提之漲價準備仍可恢復料品數量與價值之原狀，除非較原定料品存量增加，其增加部份可照市價不必有準備之提存，此即簿記以金額登記，而以數量為準之會計也。

第五節 再生產原料漲價備準之處理

1. 結賬時可轉入資本公積，永遠保留，必俟市價跌至原價再沖銷料品賬較市價跌出之部份。下一會計年度開始，重訂新數量與金額之比例。

2. 可隨結算期與料品賬抵銷，以調整料品原數量與原金額，始終維持其比例，如上表舉例中二月底料品賬金額為二百一十元準備為七十元，將準備抵銷後，料品賬金額為一百四十元，因數量已增為一百二十担，所增之二十担市價四十元

，故仍維持原存量一百担，與原金額一百元之比例。如上表舉例中一月底之準備為五十元，因料品結存祇五十担金額為五十元其比例尙未變，可不必抵銷準備，必也支付現金一百元照市價購進五十担，而結數為一百担與一百五十元之比時，再將準備抵銷仍恢復一百担與一百元之比例。又假定結存五十担而金額為八十元，其比例變動，則由準備轉來三十元以維持其五十担五十元之比，當時市價必超過一元一担，故準備項下轉出三十元後必仍有留存，以備抵補加購五十担之漲價。又假定結存五十担金額為五十元，而市價跌至每担一元之原來價格，量差之五十担可用五十元購進，則準備已無作用，當可轉入前期損益帳內為以前之利益，因以前料品按一元以上之價計入成本，使售貨利益減低，今既無須提存準備，而成本已結算清楚，不便返還，故仍歸利益內以為分配。此項處理頗為適當，蓋官廳或誤解再生產漲價準備之提撥，為故意減少盈餘，逃避征稅，其實不然，再生產漲價之提撥，純為維護循環生產，如漲價事實已消除，仍撥歸損益內計算繳稅，不過前後期之差別耳。又假定結存八十担金額一百六十元，缺二十担市價每担三元，共需六十元以維持原數量一百担計二百二十元亦即必有準備一百二十元，今忽市價跌至每担一元，所缺之二十担用二十元即可購進，此時準備已

(14) 第二章 再生產原料成本價漲之調整

無需要，則將一百二十元準備內轉出八十元使料品恢復八十担與八十元之比，準備多留之四十元當轉入前期損益內。

3. 可視同估價準備與資產折舊之性質相同，原存量之價格愈漲則準備愈多，必俟價格跌落方將準備帳戶抵銷，如上表舉例中以後忽每担跌為一元則二月底存料一百二十担，時值一百二十元，已無須再有漲價準備，故前提準備七十元，可即與料品帳抵銷，以恢復一百担一百元之比例，其餘二十担，因係按二元一担購進者，故仍表示四十元，與原存金額一百元相加為一百四十元，然市價已跌為一元該二十担實應有跌價準備之設置，如領用一百担則分錄：

借在製原料 \$100.00

棉花100担市價 @ \$1.00

借再生產料品漲價準備 \$70.00

棉花100担跌價@ .70抵銷前提準備

貸料品 \$170.00

棉花 100担@ \$1.70

再領其餘二十担則分錄：

借在製原料 \$20.00

棉花20担市價@ 1.00

借再生產料品跌價準備 \$20.00

 棉花20担跌價 @ \$1.00轉入跌價準備賬

貸料品 \$40.00

 棉花20担 @ \$2.00

上舉二個分錄，領用一百担原存量時，隨將漲價準備轉銷，領用其餘二十担時因購價每担二元時價一元，故實有每担一元之跌價，隨將跌價準備轉出，此項跌價準備與漲價準備互相對立，其意義皆可使料品估價穩定。幣值變動劇烈時，應設立再生產成本制度，以為調整，初不問其為漲價或跌價，不過漲價較跌價之處理繁難耳。提跌價準備為法規所准許，時價較帳面價為低時，可採用時價；其帳面漲出之數，可提跌價準備，並可將跌價準備已實現之數，結賬時併入當年損益內，為意外之損失，如此則不致多估資產價值，虛計利益以為分配，而免影響企業根本。漲價準備之設置較跌價更為重要，料品未用而漲價，既不能認為利益發生，一旦領用製造則須提漲價準備，否則將因料品價低，成本少計，盈餘虛增，在價漲鉅浪中，原資金返還，必不能維持再生產，此項盈餘，誤人害事，法規雖無明文規定，當可用會計之穩健原理以為彌補，蓋所以濟法律之窮，未可以抵觸視之。法令

(16) 第二章 再生產原料成本價漲之調整

規定盤存資產估價應以成本與時價孰低為原則，即賬面價低於時價時，照帳面價計，不應照時價計，其原意為防止虛計資產價值，預計未實現之利益。惟在物價暴漲，幣值劇跌之時，孰低估價政策頗有流弊，如上述料品帳面價較市價為低，照理以低價計成本，於是結出較多之盈餘，繳稅分紅，照低價將成本返還，試問如何再生產？如此繳稅分紅非破產不辦。反之如按孰高之估價政策辦理，將時價漲出之部份，轉為準備，當不致選作利益而加以分配，非但目下無盈餘之虛計，並可免除將來製品漲價出售時之虛計貨幣貶價利益，因照時價估高，則成本大，盈餘少也。其裨益于工業再生產，使工業基礎穩定，或為立法時尚未料及也。

以上所述係指明料品漲價準備於成本計算時之提撥，並及于確實盈餘之結算，然生產程序中，成本銷耗非祇料品，尚有人工及其他製造費用當於下節論之。

第六節 料品漲價跌價之紀錄調整

上舉料品之例，以時價估提漲價準備，用實價購進，用扯價發出，在彙複記錄中，當不如此單純，茲為解釋數量會計與金額會計之如何調整，復舉下表以說明之：

(一) 每一收發都可變幻漲價準備之增減。

(二) 因市價之漲跌不定，每月須根據應有準備欄與上月比較，以增提或減提準備。

(三) 發出料品之計價即用結存數批計之單價。

(四) 每月增提或減提之準備，可與領用數量計算比價，以便攤算，如第五項領二十担應增提準備五元，即每担四角。

(五) 因購入而改變之增提或減提準備應與發出之項抵結。

(六) 應提之準備以原定存量為限，以後料品之多存少存，用量差欄調整之，盈者（多存）照市價減去，如第三項，虧者（少存）照市價補進，如第六項。然後方決定應有之準備，並與上月計較增減。

(七) 當月無料品發出紀錄，而價格發生上漲時，自亦應提準備，惟料品未發出即無「借在製品」之紀錄，其「貸漲價準備」究應如何分錄，遇此情形，可逕行借料品可也。

(八) 其他事項皆以原則為根據，適當處理之。

(參看下表)

品名 棉花
單位 市担

原量100担
原價100元

| | 收 入 | | | 發 出 | | | 結 存 | | |
|------|-----|------|------|-----|------|--------|-----|------|--------|
| | 數量 | 單價 | 金額 | 數量 | 單價 | 金額 | 數量 | 單價 | 金額 |
| (1) | | | | | | | 100 | 1.- | 100.- |
| (2) | | | | 50 | 1.- | 50.- | 50 | 1.- | 50.- |
| (3) | 150 | 2.00 | 300. | | | | 200 | 1.75 | 350.- |
| (4) | | | | 30 | 1.75 | 140.- | 170 | 1.75 | 210.- |
| (5) | | | | 20 | 1.75 | 35.- | 150 | 1.75 | 175.- |
| (6) | | | | 20 | 1.75 | 35.- | 50 | 1.75 | 140.- |
| (7) | 100 | 3.50 | 370. | | | | 180 | 2.72 | 190.- |
| (8) | | | | 50 | 3.72 | 136.- | 130 | 3.72 | 354.00 |
| (9) | 50 | 4.26 | 210. | | | | 180 | 3.13 | 364.- |
| (10) | | | | 100 | 3.13 | 313.- | 80 | 3.13 | 251.- |
| (11) | 20 | 4.00 | 80. | | | | 100 | 3.31 | 331.- |
| (12) | | | | 30 | 3.31 | 234.80 | 20 | 3.31 | 66.20 |
| (13) | 100 | 2.00 | 200. | | | | 120 | 2.22 | 266.20 |
| (14) | | | | 50 | 2.22 | 111.- | 70 | 2.22 | 155.20 |
| (15) | | | | 50 | 2.22 | 111.- | 20 | 2.22 | 44.20 |
| (16) | | | | 20 | 1.22 | 14.20 | — | — | — |
| (17) | 100 | 1.00 | 100. | | | | 100 | 1.- | 100.- |
| (18) | | | | 20 | 1.- | 20.- | 80 | 1.- | 80.- |
| (19) | | | | 50 | 1.- | 50.- | 30 | 1.- | 30.- |
| (20) | 70 | 1.00 | 70. | | | | 100 | 1.- | 100.- |
| (21) | | | | 20 | 1.- | 20.- | 80 | 1.- | 80.- |

糧品分類表

| 量 | 差 | | 原量 | 原價 | 應有漲 | 漲價調整 | | 應有跌 | 跌價調整 | |
|---|-----|------|------|--------|------|--------|------|-------|------|-----|
| | 數量 | 市價 | | | | 金新 | 現價 | | 價準 | 增 |
| 平 | — | 1.— | 100. | 100.— | 100. | — | — | — | — | — |
| 虧 | 50 | 2.— | 100. | 150.— | 100. | 50.— | 50. | — | — | — |
| 盈 | 100 | 2.— | 200. | 150.— | 100. | 50.— | — | — | — | — |
| 盈 | 20 | 1.— | 10. | 170.— | 100. | 70.— | 20. | — | — | — |
| 平 | — | 3.— | — | 175.— | 100. | 75.— | 5. | — | — | — |
| 虧 | 20 | 1.— | 30. | 220.— | 100. | 120.— | 45. | — | — | — |
| 盈 | 30 | 3.50 | 30. | 210.— | 100. | 110.— | — | 10. | — | — |
| 盈 | 30 | 1.— | 120. | 234.— | 100. | 134.— | 44. | — | — | — |
| 盈 | 20 | 1.20 | 33. | 223.— | 100. | 123.— | — | 3. | — | — |
| 虧 | 20 | 1.50 | 30. | 241.— | 100. | 241.— | 110. | — | — | — |
| 平 | — | 1.— | — | 231.— | 100. | 231.— | — | 10. | — | — |
| 虧 | 30 | 2.50 | 230. | 233.20 | 100. | 133.20 | — | 64.80 | — | — |
| 盈 | 20 | 2.— | 40. | 226.20 | 100. | 126.20 | — | 40. | — | — |
| 虧 | 30 | 1.50 | 45. | 230.20 | 100. | 130.20 | — | 26. | — | — |
| 虧 | 40 | 1.— | 30. | 242.00 | 100. | 242.00 | — | 76. | — | — |
| 虧 | 100 | 1.— | 100. | 100.— | 100. | — | — | 24.20 | — | — |
| 平 | — | 1.— | — | 100.— | 100. | — | — | — | — | — |
| 虧 | 20 | 0.90 | 18. | 98.— | 100. | — | — | — | 2. | 2. |
| 虧 | 70 | .80 | 56. | 96.— | 100. | — | — | — | 14. | 12. |
| 平 | — | 1.— | — | 100.— | 100. | — | — | — | — | 14. |
| 虧 | 20 | 1.— | 20. | 100.— | 100. | — | — | — | — | — |

第 三 章

再生產人工成本漲價之調整

第七節 再生產人工之漲價

工業成本會計中之人工與料品大不相同，料品須預為購儲，使用時市場上已發生差異，人工則為立刻之開支，雖有若干之工資約定，究非備用之性質，故產品成本之工資為時價。惟產品售出重行生產必有間隔，在物價高漲中，工人生活費用增高，工資自亦相隨提高，再生產時當須多支付工資成本，譬如第一批產品人工成本一百元，第二批製造時工資增高，須支付二百元，假定第一批產品售出按人工成本一百元計，並結出應分配之盈餘，則返還之一百元實只能償付第一批一半之產品人工，與料品之漲價影響再生產相同。特料品由購貯至領用之階段既已發生漲價，而工資無此階段而已。然料品領用或支付工資之時，仍未能完全決定再生產之漲價程度，必也俟製品完成售出，可重行購料存儲，或再支付工資時方能完全判斷漲價若干，如此實涉及提存漲價準備之步驟。前述料品領用提撥漲價準備之辦法，在支付工資時不能引

用，然料品領用提撥漲價準備以後，製成品售出購進料品之期間，仍可發生繼續漲價，則前提準備仍未充分應付再生產成本，因此提漲價準備之步驟有若干差別：（一）發生成本以前提（二）製品完成時提（三）貨品售出時提，各步驟之說明詳第五章。人工成本在發生時雖未表示漲價，然以後之製品完成等步驟實可與料品共同提撥漲價準備，祇要應用完善之成本會計，算出每單位產品之原料數量與金額，及工作數量與金額，即可與製品完成或售出時之料價工資對照，按比例提撥漲價準備，並不困難。製品完成以後之步驟提取準備實甚簡易，不過時價與成本之比例應皆有確切之根據可也。（所謂時價係指購得料品或取得勞工之當時市價，並無地域之限制）。

第八節 再生產人工漲價準備之處理

上述人工成本，當指從事生產之直接人工，按直接人工之工資計算方法甚多，有論貨給資者曰件工制，有論時給資者曰點工制，在成本會計中此項直接工資分配於產品上，必根據其工作量或工作時而用單位工作量或工作時之工資率乘之即得，工資漲價必由工資率表示，於是製品完成時將其所

耗工作量不同論貨論時皆以其漲出之工資率乘之，即得漲價準備錢。譬如製成機器一件共耗二千人工小時，工資率每小時五角，其直接人工成本為壹千元，此項機器已製造三月方成，（工資率為各月各種工人之總平均數）今一旦機器製成而工資率則漲至每小時一元，應提漲價準備壹千元而該機人工成本共為貳千元，因再生產時如耗用貳千人工小時實須支付貳千元也。此項準備之處理：（一）貨已售出而工資跌落應作為前期損益重行結入盈餘內。（二）貨未售出而工資跌落應轉銷存貨成本之一部份。（三）貨未售出工資亦未跌落而須結賬，則可轉入資本公積內，或仍留準備項下不動，視其他漲價準備之處理劃一可也。（四）貨已售出而工資未跌落，則保留準備或結入資本公積內。

又目下工資制度名目繁多，有米貼，有生活補助，有技術津貼，有包工制，有獎金制，有加班費，有福利費，都係工資以外之額外報酬。其計算方法有些可根據工作多少，有些與工作多少無甚關係。其指定工作，並按率計算者，可與工資之提取準備相同。其他生活補助等費可不歸於直接人工成本內，而視同間接費用攤配於製造費用內，其漲價準備之提取可另行規定，無工作量與工資率可資對照也。（詳下章）

第 四 章

再生產製造費用成本漲價之調整

第九節 固定資產漲價之折舊

工業之製造費用，包括甚廣，有固定性質者與生產多少無關，如折舊保險利息固定人工及薪金之類是；有變動性質者，如間接料品之消耗，及燃料，電力等隨生產多寡而增減其成本消耗，請分論之：

1. 資產折舊——資產折舊為固定費用，其消耗有定量，生產較多時單位分擔較少，生產較少時單位分擔較多，原屬單純。惟遇幣值劇跌之時，則帳面資產原值必低於時價甚多，從而折舊按原市價之攤提亦必甚低，以致分擔成本少計，虛漲利益，不但將因分配盈餘損傷資本，更因資產漲價則重置換新時其原提折舊準備必不足償付新資產之價值，按固定設備為生產所必需，無法換新設備即等於不能再生產。折舊既與再生產有關，則折舊之撥算於成本亦必須有適當之調整。

復按一企業之資產負債，在通貨跌價之時，其流動性之資產負債，皆逐漸自然的隨幣值而變動，因此等項目概以金

額為準，無其他因素；如應收應付款項，不能因幣值跌落而增減其債權債務之類是。固定設備則不然，帳面雖記金額，實際為各種不同之物體，此項物體與金額之比價每因貨幣漲跌而增減。一生產企業既擁有若干固定設備，並逐漸消耗於製造產品中，則產品成本之資產折舊，必須亦隨比價而增減，蓋消耗者為各種不同之物件，並非帳面之資產金額，故應按物體之時價為提折舊之根據。時價與帳面金額之差即價部份，一方攤入成本，一方提取準備，因此應注意：

a. 資產物體之消耗，在會計上仍須以貨幣表示，並分別原金額折舊準備，與資產漲價折舊準備，兩者相加即換新設備之總準備。

b. 物體漲價須將資產價值重行估計，較原價漲出部份轉入資產漲價準備內。

c. 重行照時價估計的資產漲價，不能認為盈餘，將來漲價釐定可轉入資本公積或資產漲價公積帳內。

d. 資產重行估價，應以時價漲高之程度為限，時價無法確定時，由同業公會或主管機關核定之。估價以後因日久價格續漲，可再行估價，會計年度內則最好作一次之估價，以免折舊之攤算過份煩瑣。

e. 提出之資產漲價準備或資產漲價公積應個別保留於帳面，不與原資本額混合，以免影響盈餘繳稅之計算，漲價部份與原資產金額都應用明細帳登記之，以便核計每種資產之漲價情形。

f. 資產重估漲價部份不與原資產之價值混合，而用「資產漲價」與「資產漲價準備」兩個總帳科目對照。

g. 資產漲價照原定折舊辦法加提漲價折舊準備於成本，可使盈餘不致虛計，換新資產時已留有準備。

惟若資產跌價恢復原值，則應將資產漲價與資產漲價準備抵銷，並將前提漲價折舊準備仍於成本內逐漸返還，可用調濟盈虧之法復原，因資產跌價已無須留存預提之漲價準備，漲價折舊亦當由成本內減去，使成本低盈餘增，決算表上之最高分配數將亦提高，正與以前因加算資產漲價折舊使成本高盈餘少之事實相調整，前後利益之總和並無增減也。俟資產最後確已恢復原價，則前提資產漲價與資產漲價準備完全抵銷，前提資產漲價折舊準備帳戶，亦應全數轉入成本內結清，如因由成本內減消此項折舊不便，或因會計年度已過，則將漲價折舊準備轉入非營業收入，或前期損益帳內貸項，與其他各項損益重行結算，如此可使以前少分配盈餘數，

重行多分配，適可調整，其節制營運資金，穩健企業基礎，頗為顯著。

上述跌價係假定資產尚存在，而原價已恢復之準備處理，如遇漲價期間資產實行換新，則除將該項舊資產與該項舊資產折舊準備抵銷外，並將該項舊資產漲價部份與該項舊資產漲價準備帳戶抵銷，以示了結，因換新時確已漲價，支付較多之金額，取得同樣之原設備也。惟該項舊資產漲價另提漲價折舊準備，逐漸攤于產品成本內，該項舊資產既已照漲價換新，則漲價折舊準備已不能存在，故亦應轉銷，歸類似資本公積之科目內，紀錄乃告完備。

第十節 固定資產漲價折舊舉例

1. 原資產價值為二千元，分為五十個月折舊，每月折四十元，已折十個月。

2. 重行估價為一萬二千元，計漲價一萬元，資產使用年齡未變，則漲價一萬元應折四十個月，每月折舊二百五十元。

3. 該資產使用至第四十個月時，忽仍跌至二千元。

其會計分錄如下：

1. 借資產漲價 \$10,000.00

貸資產漲價準備 \$10,000.00

2. 借在製製造費用 (第十一個月起)

折舊 \$290.00

貸資產折舊準備 \$40.00

貸資產漲價折舊準備 \$250.00

至使用至第四十個月時共計資產折舊準備帳戶之四十個月貸差為一千六百元，資產漲價折舊準備帳戶之三十個月貸差為七千五百元，因資產復跌價則分錄：

1. 借資產漲價準備 \$10,000.00

貸資產漲價 \$10,000.00

轉銷前提資產漲價

2. 借資產漲價折舊準備 \$7,500.00

貸在製製造費用 \$7,500.00

折舊

轉銷前提資產漲價折舊，如由在製品內不便貸銷則：

貸非營業收入 \$7,500.00

多攤資產漲價折舊

將前提資產漲價折舊轉入非營業收入項下，重為

收益之部份，如會計年度已過則：

貸前期損益整理 \$7,500.00

年度前多購資產漲價折舊

將前提資產漲價折舊轉入前期損益整理帳戶內之
貸方，作本期收益之一部份。

如上項資產折舊至第五十個月時已不能使用而換新、重
置價值確係漲價，並測定與估計之漲價相符（不相符時再行
調整，並不困難，求其相近似即可）則分錄：

1. 借資產（測定） \$12,000.00 （換新）

 貸現金 \$12,000.00

2. 借資產折舊準備 \$2,000.00

 貸資產 \$2,000.00

3. 借資產漲價準備 \$10,000.00

 貸資產漲價 \$10,000.00

4. 借資產漲價折舊準備 \$10,000.00

 貸資本公積 \$10,000.00

因折舊已滿五十個月，原資產共折 \$2,000.00
漲價部份已折四十個月共折 \$10,000.00都假
定無殘餘價值之餘留，有殘餘價值時，當於折

舊時減去，或最後作為其他收入亦可。

又該項資產換新時，價格跌落一部份，並未將估計漲價全部跌落以恢復原價，則其銷手續可照上舉兩列，將跌落部份照第一項辦法，未跌落部份照第二項辦法整理可也。又如資產使用年齡變更，原定五十個月，實用四十五個月即須換新或使用五十五個月方須換新，則將原資產折舊，及資產漲價折舊都加以調整，如使用年齡減少，即以前規定年齡過高，應加提每月折舊額，如使用年齡增長，即以前規定過低，應減提每月折舊額，照一般會計手續辦理可也。

上述之例為顧慮再生產之資產換新，故於資產漲價時加提折舊，如原負擔折舊四十元者，今須再加六·二五倍之漲價折舊共應負擔二百九十元矣。因折舊為固定費用，生產量較多，則單位產品分擔較少，生產量較少，則單位產品分擔較多。故此項漲價折舊之攤算於成本，如與上述人工一節於製品完成或製品出售時攤算，則須先求出單位製品之製造費用內包括折舊若干，再乘漲價折舊之倍數即可。譬如上月單位成本折舊為二元加六·二五倍（即四十元與二百五十元之比）十二元五角共折舊為十四元五角即達資產漲價折舊在內矣。下月因產量增，單位成本折舊為一元八角加六·二五倍十一

元二角五分共折舊爲十三元〇五分，亦連資產漲價折舊在內。惟此項成本資料須該工廠生產程序爲連續式，每月有成品結出，月底清算。如係分批製造之工廠，其產品能於月內製成者尙屬簡易，其產品須經過若干月方能完成者，則此項資產漲價折舊之攤算，可俟完成後總計算，或慮年度分隔，則每月先轉入在製品亦可。又遇單純之生產程序，製品種類甚少者，每單位產品之應攤折舊尙易分析，如程序繁複，而產品種類甚多，其費用分配轉週錯綜者，則每單位之製造費用內究占若干折舊，殊非一般簡單成本會計方法所可求出，除工廠規模甚大，值得如此精細考究者外，普通用一比例方法計算之即可，如總製造費用爲一萬元內有折一千元即十與一之比，某單位製品之製造費用爲一千元時，即認爲占折舊一百元，再與漲價折舊之倍數乘之即得。原則既有，融通辦理，可就事實酌定，蓋成本之精確程度原無止境也。

第十一節 其他固定費用之漲價

其他固定費用——如保險費及利息之類，乃現金之支付，於再生產之成本影響甚少，可不調整，如因資產漲價保險額增高，保費多繳，則按實攤於成本可耳。至於固定費用中

之薪工補貼之類，如再生產時必較現時所支付之金額為多，則俟製品完成出售時按增多之比例提再生產間接人工漲價準備可也。譬如某單位製品之製造費用內薪津為二元，再生產時成本漲價一倍，則分錄：

| | | |
|------------|--------|--------|
| 借製成品 | \$2.00 | |
| 貸再生產薪津漲價準備 | | \$2.00 |
| 或借銷貨成本 | \$2.00 | |
| 貸再生產薪津漲價準備 | | \$2.00 |

此項再生產製造費用薪津漲價準備，俟結賬時轉入資本公積帳戶，如此不致無力支付漲價之薪津而影響同樣再生產之恢復。如當時無顯著之漲價事實，則該項間接費用之漲價準備可不提，自亦無須整理。如提後該漲價跌回，製品未售則由成本內轉銷，製品已售則轉入損益帳內，無庸贅述。

第十二節 流動性之製造費用漲價

流動性之製造費用——燃料電力之類，產量越大，銷耗越多，產量越小，消耗越少，其單位產品之耗用量易於求出，則計算再生產漲價之公式：

$$\text{單位用量} \times (\text{再生產量價} - \text{原耗用量價}) = \text{漲價準備}$$

(32) 再生產成本會計理論與實務

譬如一件棉紗用電二百六十度，原來每度價貳元，再生產時每度價為三元則：

$$260 \times (3-2) = 260.00$$

得數二百六十元即漲價每度一元用二百六十度計每件棉紗漲價二百六十元也。

借製成品 \$260.00

貸再生產電力漲價準備 \$260.00

此項準備結賬時轉入資本公積，如漲價未實現而跌回，貨已售出，則轉入損益帳戶可也。

又製造費用內之間接料品，因名類繁多，每單位製品之耗用數量亦不易分析，除非在領用以前即將料品按漲價情形分別調整，則領用時照新價，已包括漲價，否則頗難引用電力之例，假定提漲價係于製成或出售時，則祇能根據耗用間接料品之金額，估計再生產應加幾倍攤提之，因零星料品其漲價雖不一律，但亦有共同之趨勢，取其適中之比例，即已妥當。譬如料價一元，再生產成本漲為二元，則成本中之間接料品，應加倍之，其分錄：

借製成品或銷貨成本 \$1.00

貸再生產間接料品漲價準備 \$1.00

此項準備之處理，結賬時轉入資本公積，亦可沖銷料品重購帳上漲價部分。惟轉入資本公積時如遇料品跌價，而存料價高出時價，仍須由資本公積沖銷料品帳上較時價跌出之部份。如製品已售出，料價亦跌回，料賬內亦無較原存量漲出之價額，則此項準備亦可轉入損益帳。如製品未售出，而時價跌回，料賬內亦無較原存量漲出之價額，則準備可由製品成本內抵去。查第十八頁料品賬舉例，料品內需要之漲價準備，與實際所提漲價準備必相符合，如遇跌價不需準備時，則照額調整準備帳戶不致差異也。惟間接料品或不便完全照此法登記料品賬，則提取準備或有差額，應斟酌情形將準備轉銷可也。

第十三節 其他製造費用之漲價

1. 其他製造費用——製造費用除上述者外，必尙有其他科目，皆按其性質及其輕重決定應否提漲價準備，及其漲價準備之計算方法，與漲價準備之處理可耳。

工業產品之成本各項要素皆提取再生產漲價準備，則結出之損益得以確實，而漲價準備並不能作為盈餘，即令漲價實現，結賬時亦祇能撥歸資本公積，而此項公積復不便併入

原資本內以影響盈餘繳稅之比例。如將來跌價發生，有原物存在者，如料品之類，應將資本公積與原物跌價部份轉銷，使原物恢復當初金額之比例，其無原物存在，而製品已售出者，如料品及工資之類，應將資本公積轉入前期損益整理帳戶，重行作盈餘結算，因工資支付已跌價，無須準備，則前攤入成本之漲價準備實應返還再行作利益之分配，惟以前照再生產成本計算而結賬有虧損時，則跌價後之資本公積應先抵補虧損。

此項再生產成本制度之創立，理論頗為健全，實務雖繁，可引用標準或估計成本制度之辦法化為簡易，最主要問題，似仍為法律無明文准與不准之規定，官廳恐稅收之減少，而屈意阻撓，但公有營業之生產機關，其盈餘勿須繳稅者，應先有試用之機會，目下一般工商業多用真假兩種賬簿，以保護自己，欺騙政府，其情可原，其法不可取，願政府明察而糾正之，如再生產成本制度可作一助則幸矣。

第 五 章

再生產成本漲價之差異處理

第十四節 成本差異概說

吾人既深覺物價暴漲之時，再生產成本亦必漲價，爲適應此項特殊情形，而成本制度之運用，須有相當之變更，使會計于金額紀錄外，復參加數量之比照，不因幣值跌落而虛計貨幣利益，更可免盈餘分配損失資本。蓋在漲價之趨勢下，維持同樣再生產之繼續時，需要貨幣之數量激增不已，故成本之計算，應以再生產成本爲標的，換言之，再生產需要成本若干，乃現今計算成本之根據，而現今實際成本反不足爲準，已詳前述。在物價激劇變動時，吾人需要之完善成本，非照現今所求得之數字，而係加入再生產漲價之成份在內，因之發生成本差異之問題。按成本差異之發生原因甚多，如工廠採用估計成本制度則與實際成本必有差異，採用標準成本制度與實際成本亦必有差異，特估計與標準成本制度所發生與實際成本之差異，仍須由毛利項下調整，使損益無影

備，與引用實際成本制度所結損益無異。而再生產成本與現今實際成本之差異，並不用損益整理，而留作漲價之準備。蓋恐再生產之成本漲價故提此差異以爲準備，而維持同數量之再生產，此乃爲幣值跌落之成份，實物上並無損益也。

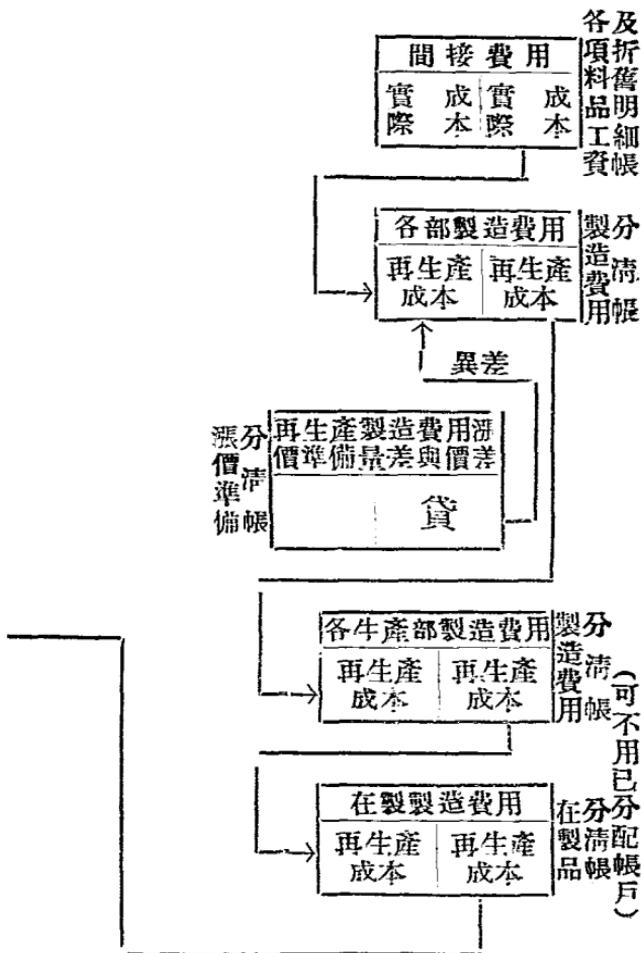
再生產成本漲價之差異發生，固如上述，然會計實務上尚有若干點必須討論。工業生產自購進原料至成品售出，其步驟非如經營商業之簡單，然再生產成本漲價差異，究宜自何步驟提出，茲分述之：

第十五節 再生產成本差異之紀錄先於在製品之程序

在開始製造以前即預定再生產之期間與漲價之程度，於是領用料品時按再生產價記入在製品帳，其與實際料價之差異轉入再生產漲價準備帳內貸方，人工發生時亦照再生產價記入在製品帳，其與實際工資之差異轉入再生產漲價準備帳內貸方，製造費用各項之發生亦同樣照再生產價記入成本，差額轉入準備，如此則一切再生產漲價差異皆於製造開始前即有紀錄，在製品已爲再生產成本矣。差異如此處理其利弊皆有。（一）開始製造其成本均爲再生產之成本紀錄 可免

以後之調整、(二)差異由最初步轉出，比較易于週詳，(三)在製品盤存，製成品盤存，銷貨成本皆因之而為再生產成本，(四)再生產漲價部份因尚未製成售出以換得循環資金，故漲價須預測，恐有不確，(五)如以前歷年成本皆係應用實際發生數，如此一改，上下期成本資料因方法不同不便對照，成本考核必感覺不便，(六)如有錯誤調整或差異返原，比較困難，(七)手續太繁，蓋有些工廠頗不易執行精細之成本制度，如更算再生產成本，則勢必紛亂混什，不得要領，故再生產成本制度應力謀簡易，能精確詳盡，當屬上乘，目下尚有待會計界同人之努力甚多也，茲列舉其程序圖如下：

於在品製之程序



說明：

(一) 成本之賬簿紀錄，簡述之，為 (一) 料品分清賬，(二) 工資清冊，(三) 資產折舊明細賬及其他消耗攤提之普通分錄賬，(四) 製造費用分清賬，(五) 在製品分清賬，(六) 製成品 (或稱貨品) 分清賬 (七) 銷貨成本分清賬，皆為完備成本會計所必需，以備作最明細之登記，上表一一舉出，其統取賬戶可顧名求之。

(二) 原料發出照實價，原料領用計再生產賬項成本，其差異轉入漲價準備分清賬，此項差異即料品實價與再生產市價之價差，乘其耗用數量即得，如認為再生產時耗用原料，有量差發生，亦加入計算之。

(三) 人工及費用亦與上述同樣提取差異，差異提取愈週到，漲價準備分清賬應愈詳細。

(四) 製造費用分清賬有應分配之廠務部費用者，則分配於生產部內，然後分配於在製品分清賬之適當產品之在製製造費用欄。

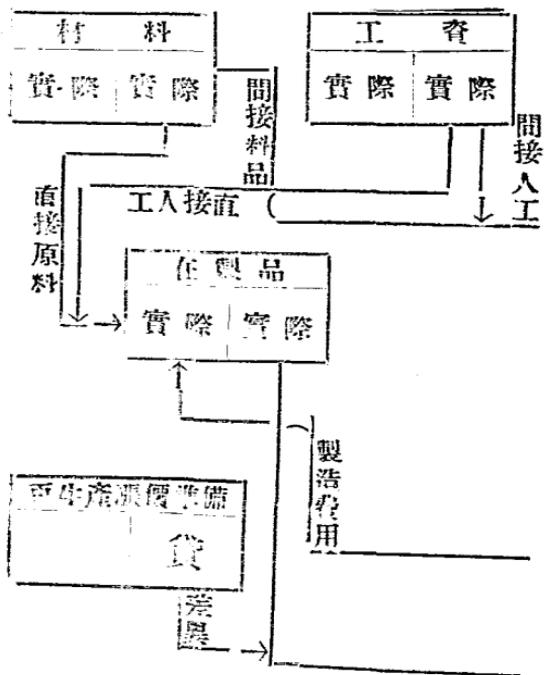
(五) 製品完成時轉入製成品分清賬。

(六) 貨品售出時轉入銷貨成本分清賬。

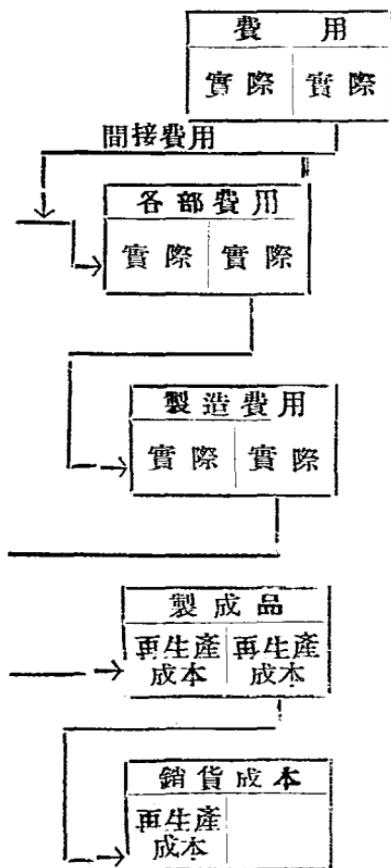
第十六節 再生產成本差異之紀錄後於 在製品之程序

即再生產成本差異之提撥於製品完成時，其在製品之紀錄仍保留現今之實際額，而製成品則為再生產之成本。差異如此處理較第一法頗有不同：（一）在製品及以前之紀錄皆為實際數無須調整。（二）製品完成後其耗用數量及價差容易核計，差異亦比較確實。（三）料品及在製品盤存為實際成本，製成品盤存及銷貨成本為再生產成本，（四）以前在實際成本之資料，則現今由在製以迄完成均可比較，惟製成品為再生產成本與以前未用再生產成本制度時仍屬歧異。（五）製成後擬提漲價準備，則該產品之實際成本與該產品再生產成本可對比，究係漲價若干，於核定售價最為有效。（六）錯誤調整或差異還原皆可免在製品之一步。（七）手續較為簡易，如提取漲價準備祇擇數項重要科目，自成品至售出之營業期間頗短，如定貨完成即行交割之類，則此法頗為適宜，茲舉其程序圖如下：

生產成本差異之紀錄



錄後於在製品之程序

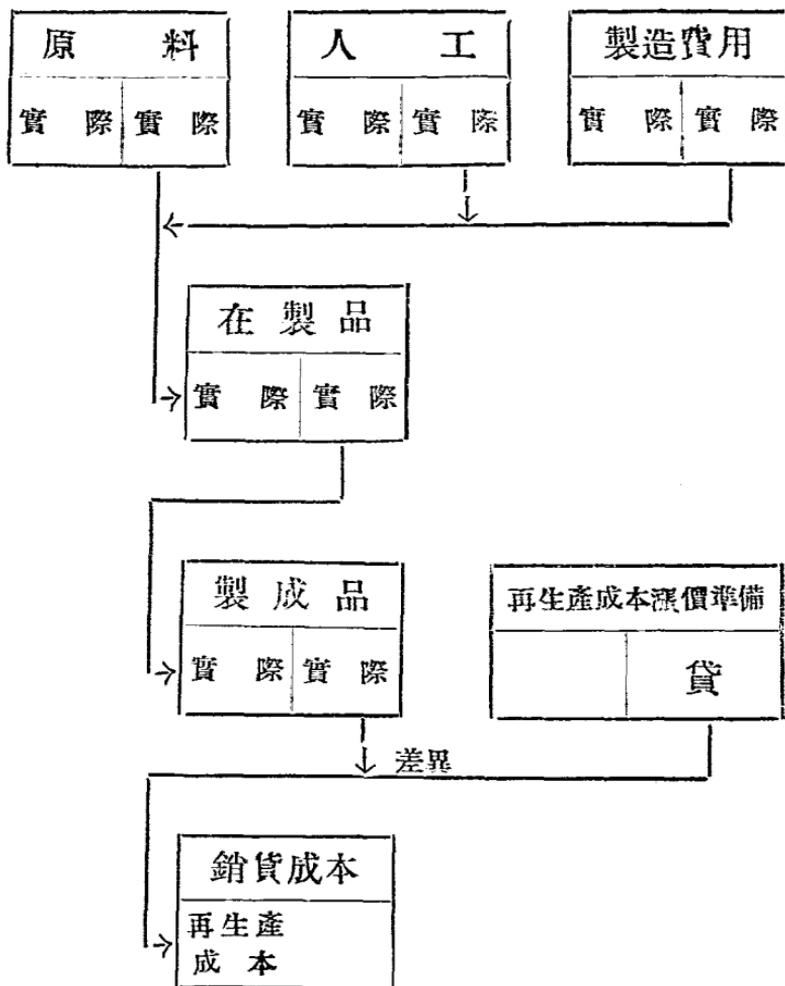


- 說明：（一）材料帳照實價將原料部份記入在製品帳，將間接料品部份記入各部費用帳。
- （二）人工照實數將直接人工記入在製品帳，將間接人工記入各部費用帳。
- （三）各項費用如折舊保險捐稅房租之類皆照實付額轉入各部費用帳。
- （四）非製造部份之費用應照實數分配于製造部份，然後再按適當分配方法，轉入在製品帳內應負擔之產品上。
- （五）製品完成將該產品之直接原料，直接人工，製造費用轉出記入製成品帳（或稱貨品帳），惟完成之貨品係以再生產成本為準，則將原料人工費用之應漲價帳份亦記入貨品帳，是貨品價與在製品完成之價有差異矣，此項差異即以再生產漲價準備帳戶對照之。一方成本估高，一方準備增多也。
- （六）製品售出即根據再生產價轉為銷貨成本，與銷貨收入結算損益。

第十七節 再生產成本差異之紀錄後於 製成品之程序

即差異之提撥於製品銷售時辦理，其製成品之紀錄仍保留當時實際數，而銷貨成本為再生產之成本。差異之如此處理，自與上述二法不同；（一）製品銷售以前無再生產調整之紀錄。（二）差異之提取雖可援用上述辦法，惟通常銷貨多用存貨之批計單價，則不易確定所銷之貨為何月所產或何批所產，故貨品帳與在製品帳彷彿，必須有原料人工費用之詳細成本紀錄并用先進先出法，方可計算所售出之貨品之再生產漲價。（三）在製品製成品之盤存價皆為實際投資數，製品銷售方可結出再生產漲價準備。（四）製成品售出收到現款可以購進料品或支付一切費用，此時漲價對再生產最為確切。（五）調整簡便，處理單純。（六）凡製造期間頗長，其成品銷售亦頗費時日者，則再生產成本差異于銷貨之時提算最宜。茲列其程序圖如下

再生產成本差異之紀錄後于製成品之程序



說明：差異之提撥先于製成品（第二法）或後于製成品（第三法）宜用簡單之方式，將應提之再生產漲價項目儘量縮少，祇舉其關係重大者，如原料漲價，資產漲價等，其數額不大之成本項目，可不整理，因漲價準備帳戶增多一個，其紀錄增加不少，準備之提撥並非最後了結，將來尚須調整，故必須確切詳細，並易于查考對證為妥。至于料品盤存時即提漲價準備或毛利結出，方提漲價準備，亦無不可，惟與成本相隔太遠，再生產成本制度頗難貫注之。

第十八節 再生產成本差異之紀錄混合 辦理之程序

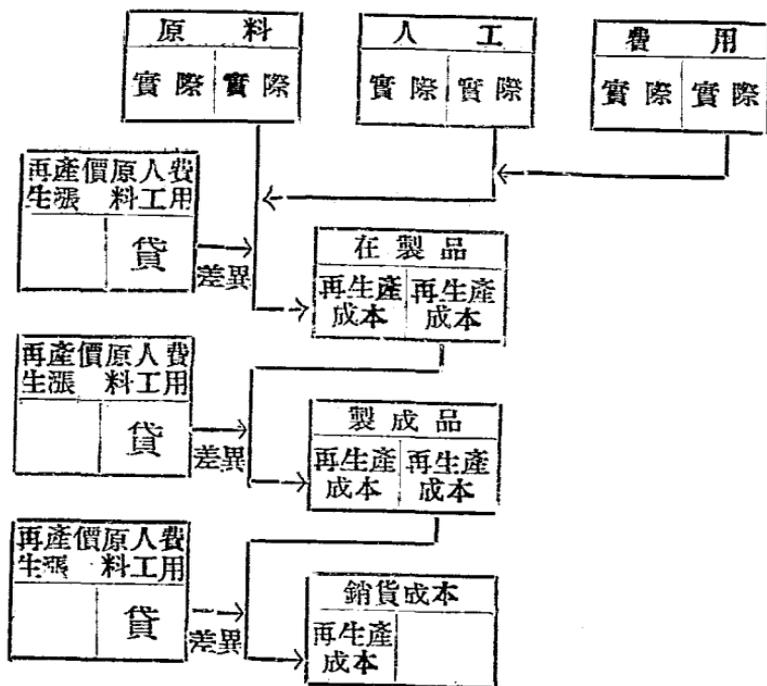
即再生產成本之差異之提撥不限定於某一時期，隨帳項之發生，而求其差異，隨時分級辦理：可謂合上述三種辦法於一爐。領用料品時，將原價與時價之差異提出，製品完成轉入貨品時如原料時價又漲則亦將差異提出，至貨品售出時如銷貨成本之原料成本較時價又低，再將差異提出，如此自現金購進料品至售貨返還現金，始終隨時價提取差異，使成本最切近時價。譬如現金一百元購棉花一担，某日領用半担紡紗，當時市價為二百元一担，即漲價一百元，則半担原價較時價少五十元，應轉入漲價準備，而在製品半担棉花之成

本乃爲一百元，至某日棉紗製成收貨，當時棉花市價又漲至二百五十元一担，則在製品中半担棉花成本較時價又少二十五元，應轉入漲價準備，而貨品中半担棉花成本乃爲一百二十五元，至某日棉紗售出，當時棉花市價又漲爲三百元一担，則貨品中半担棉花之成本，較時價再少二十五元，應轉入漲價準備，而銷貨成本中之原料棉花半担成本乃爲一百五十元，至此返還現金，如售價果能恢復一百五十元，當可再購棉花半担，從事繼續再生產，如售得二百元，當於恢復半担棉花外，尚有盈餘五十元，如售得一百三十元，當爲虧損而不能重購棉花半担，亦即不能再生產同量物品，其虧損之二十元誠屬確實，無可非議，此外人工費用各項成本都用混合制，於製品循環期間，任何步驟發生漲價皆隨時轉出，譬如製機件一部，人工支付第一月計三十工作小時，每小時一元共三十元，第二月計四十工作小時，每小時一元二角，共四十八元，第三月計五十工作小時，每小時一元五角，共七十五元，乃告完工，共計工資一百五十三元正，此時工資率爲一小時一元五角，實較第一月每小時漲價五角，較第二月每小時漲價三角，按第一月工作三十小時，應漲價十五元，第二月工作四十小時，應漲價十二元，應共轉出漲價準備廿七元

，使該機件人工成本爲一百八十元，因共耗工作一百二十小時，每小時皆按一元五角，計合一百八十元也。當時轉入貨品，如至售出時工資率爲每小時二元，則又應轉出漲價準備每小時五角，一百二十小時共六十元，而銷貨成本中之人工爲二百四十元矣。如售價果爲二百四十元，當可支付再生產之一百二十小時之人工，如下次製造機件人工繼續漲價，仍照樣將差異提出。製造費用亦同樣處理，惟過於煩瑣而無重大影響之項目，自可從略。至於售價並不能指明若干爲原料部份，若干爲人工部份，盈虧乃爲整體，舉例分開爲便於解釋。至於跌價發生之處理，應根據漲價準備分清簿之記錄，如在製品所提漲價，俟製品完成時跌回，則即將成本與漲價抵轉。如製成品所提漲價俟售出時跌回，則亦即將成本與漲價抵轉，使成本恢復未提漲價前之原狀，與現價相符合。如貨已售出，事隔多日，發現時價較前提準備跌回，應即轉入前期損益內或作爲其他收入，重行分配，因當初漲價攤入成本使盈餘低，現即跌價，而製品已售出變爲現金，應當再轉入盈餘內，爲確實之利益。此項處理與前述相同，惟較爲詳細，較爲明確耳。其與前三法不同之處：（一）在製品製成品銷貨成本皆爲再生產成本，並皆與時價相近，無計價過於不及之弊。（二）除帳簿內將實際成本與漲價成本分開登記

，則在製品至銷貨皆不能與以前之會計方法採用實際成本之記錄參證。(三)材料數量與人工數量皆須詳確，並須從製品以迄銷售皆可查考。(四)準備返還因記錄詳細明確，頭緒清晰。(五)手續較多，如大規模工業產品單純者頗宜採用，茲舉其程序如下：

再生產成本差異之紀錄混合辦理之程序



上述四種差異處理，可以下列四個公式表示之：

第一法

- (一) 直接原料 + 再生產原料漲價 = 原料總成本
- (二) 直接人工 + 再生產人工漲價 = 人工總成本
- (三) 間接費用 + 再生產間接費用漲價 = 費用總成本
- (四) 原料 + 人工 + 費用 = 製造總成本
- (五) 製造總成本 + 管理費用 + 推銷費用 = 銷貨總成本
- (六) 銷貨總成本 + 利益或一虧損 = 售價

第二法

- (一) 直接原料 + 直接人工 + 間接費用 = 製造成本
- (二) 製造成本 + 再生產漲價 = 製造總成本
- (三) 製造總成本 + 管理費用 + 推銷費用 = 銷貨總成本
- (四) 銷貨總成本 + 利益或一虧損 = 售價

第三法

- (一) 直接原料 + 直接人工 + 間接費用 = 製造成本
- (二) 製造成本 + 管理費用 + 推銷費用 = 銷貨成本

(三) 銷貨成本 + 再生產漲價 = 銷貨總成本

(四) 銷貨總成本 + 利益或一虧損 = 售價

第四法

(一) 直接原料 + 再生產原料漲價 = 原料總成本

(二) 直接人工 + 再生產人工漲價 = 人工總成本

(三) 間接費用 + 再生產間接費用漲價 = 間接費用
總成本

(四) 原料 + 人工 + 費用 = 製造成本

(五) 製造成本 + 原料、人工、費用再生產漲價 =
製造完成總成本

(六) 製造完成總成本 + 管理費用 + 推銷費用 = 銷
貨成本

(七) 銷貨成本 + 原料人工費用再生產漲價 = 銷貨
總成本

(八) 銷貨總成本 + 利益或一虧損 = 售價

第十九節 舉例(一)連續製造之工業

某廠有下列之成本發生，今欲照再生產成本漲價之辦法將差異於在製品前紀錄之：

(一) 某月產棉紗一百件，用棉花五百担，賬面原價每担一百元，再生產時市價每担五百元。計每担漲四百元，再生產棉紗每件用棉花數量假定無差異。

(二) 紡紗一百件用直接人工四千元，內論貨工資二千元，論時工資二千元，論貨者計一萬製造單位，每單位工資二角，論時者計二千工作小時，每小時工資一元，再生產每論貨單位工資為六角，每小時工資為四元，再生產之論貨論時工作量假定無差異。

(三) 紡紗一百件製造費用二萬元，內計折舊一千元，原資產十萬元，分一百個月折，已折十個月，經估價增加九十萬元，應分九十個月折，每月折一萬元。又計電力二千五百度每度二元，計五千元，再生產電力漲價每度為五元。又計間接工資米貼等項八千元，再生產增漲二倍。又計間接料品耗用四千元再生產增價三倍，其他製造費用二千元再生產無甚漲價。以上都假定再生產時用量無差異。該項棉紗售出三十件，每件價格五千元。另分担管理費用一萬元，推銷費用四千元正。

| 實際成本部份 | | 再生產漲價部份 | |
|---------|------------|-------------|-----|
| 原料 | 五〇、〇〇〇、〇〇元 | 二〇〇、〇〇〇、〇〇元 | |
| 人工 | 四、〇〇〇、〇〇元 | 一〇、〇〇〇、〇〇元 | |
| 計論貨 | 二千元 | 計論貨 | 四千元 |
| 論時 | 二千元 | 論時 | 六千元 |
| 費用 | 二〇、〇〇〇、〇〇元 | 四五、五〇〇、〇〇元 | |
| 計： | | | |
| (一)折舊 | 一、〇〇〇、〇〇元 | 一〇、〇〇〇、〇〇元 | |
| (二)動力 | 五、〇〇〇、〇〇元 | 七、五〇〇、〇〇元 | |
| (三)工津米貼 | 八、〇〇〇、〇〇元 | 一六、〇〇〇、〇〇元 | |
| (四)間接料品 | 四、〇〇〇、〇〇元 | 一二、〇〇〇、〇〇元 | |
| (五)其他 | 二、〇〇〇、〇〇元 | 無 | |
| 製造成本 | 七四、〇〇〇、〇〇元 | 二五五、五〇〇、〇〇元 | |

實際製造成本為七萬四千元經按照再生產漲價計算應加二十五萬五千五百元，則再生產成本應為三十二萬九千五百元。以棉紗產量一百件分攤，實際成本每件七百四十元，再生產成本每件三千二百九十五元，即目下投資七百四十元一件棉紗，再生產一件棉紗時必須交付三千二百九十五元不可。是再生產每件棉紗成本漲價二千五百五十五元。照差異先

於在製品之辦法分錄如下：

| | |
|---------------|--------------|
| 1. 借在製原料 | \$250,000.00 |
| 貸料品 (棉花) | \$50,000.00 |
| 貸再生產棉花漲價準備 | 200,000.00 |
| 2. 借在製人工 | \$14,000.00 |
| 貸應付工資 | \$4,000.00 |
| 貸再生產論貨工資漲價準備 | 4,000.00 |
| 貸再生產論時工資漲價準備 | 6,000.00 |
| 3. 借在製製造費用 | \$65,500.00 |
| 貸折舊準備 | \$1,000.00 |
| 貸再生產資產漲價折舊準備 | 10,000.00 |
| 貸應付款 (電力) | 5,000.00 |
| 貸再生產電力漲價準備 | 7,500.00 |
| 貸應付工資 | 8,000.00 |
| 貸再生產間接工資漲價準備 | \$16,000.00 |
| 貸料品 (間接耗用) | 4,000.00 |
| 貸再生產間接料品漲價準備 | 12,000.00 |
| 貸其他費用 | 2,000.00 |
| 4. 借製成品棉紗100件 | \$329,500.00 |
| | (假定在製品無盤存) |

| | |
|-----------------|--------------|
| 貸存製原料 | \$250,000.00 |
| 貸存製人工 | 14,000.00 |
| 貸存製製造費用 | 65,500.00 |
| 5. 借銷貨製造成本棉紗三十件 | \$98,850.00 |
| 貸製成品 | \$98,850.00 |
| 6. 借應收帳款或現金 | \$150,000.00 |
| 貸銷貨收入 | \$150,000.00 |
| 7. 借銷貨管理成本 | \$10,000.00 |
| 貸已分配管理費用 | \$10,000.00 |
| 8. 借銷貨推銷成本 | \$4,000.00 |
| 貸已分配推銷費用 | \$4,000.00 |
| 9. 借損益 | \$112,850.00 |
| 貸銷貨製造成本 | \$98,850.00 |
| 貸銷貨管理成本 | 10,000.00 |
| 貸銷貨推銷成本 | 4,000.00 |
| 10. 借銷貨收入 | \$150,000.00 |
| 貸損益 | \$150,000.00 |

結果損益帳戶表示：

借方

貸方

| | | |
|----|---------------------|---------------------|
| | \$112,850.00 | \$150,000.00 |
| 盈餘 | 37,150.00 | |
| | <u>\$150,000.00</u> | <u>\$150,000.00</u> |

存貨棉紗七十件 \$230,650.00 (再生產成本，
再生產漲價準備 \$255,500.00 (棉紗一百件)

如不提再生產漲價準備則售出三十件每件實際成本七百四十元共二萬二千二百元，加管費及推銷費一萬四千元共計銷售總成本三萬六千二百元。售價十五萬元計盈餘十一萬三千八百元，顯係幣值跌落虛計金額，並非實在盈餘，如提再生產漲價，則盈餘為三萬七千一百五十元，方為真正利益，蓋幣值跌落之損失已取得補充也。

上例中漲價之決定頗為重要，其有時價可資遵守者最妥，否則應由同業公會議定，或主管機關核定，此等依據未必萬分精確，但經此調整，幣值跌落之危險，必可大減。又再生產成本制度之設立，使會計紀錄不致因物價劇漲而趨於混亂，蓋完全金額登記已無功效，此乃經濟狀況影響會計，為應有之改進，並未與法令抵觸，況再生產成本跌價時，如貨物售出幣值增加，仍應將前提漲價準備結入盈餘內，重行分配。惟如利用此項方法從中取巧，逃避餉課，其成本紀錄

毫無根據，則非作者所敢偏護，理應受法規之限制也。

第二十節 舉例(二)分批製造之工業

某廠有下列之成本發生，今欲照再生產成本漲價之辦法將差異於在製品完成後紀錄之：

(一)某月開始製造機件一部，三月後完成，其原料計第一月用鐵二百斤價二千元，第二月用鐵二百斤價二千五百元，第三月用鐵一百斤價一千四百元，共用鐵五百斤共成本五千九百元，又用銅共二百斤共成本三千元，又用鏢共一百斤共成本二千元，總計原料成本一萬〇九百元。再生產時市價鐵每斤二十元，銅二十五元，鋼三十元，計鐵五百斤漲價四千一百元（現價五百斤一萬元原價五百斤五千九百元），銅二百斤漲價二千元，鋼一百斤漲價一千元，共漲價七千一百元，再生產原料成本共計一萬八千元正。

(二)該機件三個月完成，第一月工作二百小時工資率一元計二百元，第二月工作二百五十小時工資率一元二角計三百元，第三月工作一百小時工資率一元五角計一百五十元，總計工作五百五十小時，人工成本六百五十元，再生產時工資率為每小時二元，五百五十小時須一千一百元，實漲價

四百五十元正。

(三) 該機件製造費用共二千五百元，內資產折舊五百元，應加資產漲價折舊一千元，間接料品一千元，應加漲價一千元，其他各項一千元，暫不計再生產漲價。

該項機件售出時三萬元，另分担管理費用五百元，推銷費用三百元正。

| 實際成本部份 | | 再生產成本部份 | |
|--------|------------|-----------|--|
| 原料 | 一〇、九〇〇、〇〇元 | 七、一〇〇、〇〇元 | |
| 計：鐵 | 五、九〇〇、〇〇元 | 四、一〇〇、〇〇元 | |
| 銅 | 三、〇〇〇、〇〇元 | 二、〇〇〇、〇〇元 | |
| 鋼 | 二、〇〇〇、〇〇元 | 一、〇〇〇、〇〇元 | |
| 人工 | 六五〇、〇〇元 | 四五〇、〇〇元 | |
| 費用 | 二、五〇〇、〇〇元 | 二、〇〇〇、〇〇元 | |
| 計：折舊 | 五〇〇、〇〇元 | 一、〇〇〇、〇〇元 | |
| 料品 | 一、〇〇〇、〇〇元 | 一、〇〇〇、〇〇元 | |
| 其他 | 一、〇〇〇、〇〇元 | 無 | |
| 共計 | 一四、〇五〇、〇〇元 | 九、五五〇、〇〇元 | |

實際製造成本爲一四、〇五〇、〇〇元，再生產漲價加九、五五〇、〇〇元，共二三、六〇〇、〇〇元，按差異後

於在製品之法其分錄：

| | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|
| 借製成品 | \$23,600.00 | |
| 貸在製原料 | | \$10,900.00 |
| 貸再生產原料漲價準備 | | \$7,100.00 |
| 計鐵500斤原價扯@\$11.80現價爲@\$20.00 | | |
| 每斤漲價\$8.20計\$4,100.00 | | |
| 計銅200斤原價扯@\$15.00現價爲\$25.00 | | |
| 每斤漲價\$10.00計\$2,000.00 | | |
| 計鋼100斤原價扯@\$20.00現價 | | |
| 爲@\$30.00每斤漲價\$10.00計\$1,000.00 | | |
| 貸在製人工 | | \$650.00 |
| 貸再生產人工漲價準備 | | 450.00 |
| 計人工550小時原價扯@\$1.182現價 | | |
| 爲@\$2.00每小時漲\$.818 | | |
| 貸在製製造費用 | | \$2,500.00 |
| 貸再生產資產漲價折舊準備 | | 1,000.00 |
| 貸再生產料品漲價準備 | | 1,000.00 |
| 借銷貨成本 | \$24,400.00 | |
| 貸製成品 | | \$22,600.00 |

第五章 再生產成本漲價之差異處理 (61)

| | |
|----------|-------------|
| 貨管理費用 | 500.00 |
| 貨推銷費用 | 300.00 |
| 借應收帳款或現金 | \$30,000.00 |
| 貨銷貨收入 | \$30,000.00 |

惟結賬時鐵價跌為每斤十八元人工每小時跌為一元八角則可分錄：

| | |
|----------------------------------|------------|
| 借再生產原料漲價準備 | \$1,000.00 |
| 鐵500斤前價@\$20.00提漲價@\$8.20 | |
| 今跌為\$18.00抵銷漲價@\$2.00計\$1,000.00 | |
| 貨銷貨成本 | \$1,000.00 |

原料漲價跌回轉來

| | |
|---------------------------------|----------|
| 借再生產人工漲價準備 | \$110.00 |
| 人工550小時前價@\$2.00提漲價@\$\$.818今跌為 | |
| @\$1.80抵銷漲價@\$\$.20計\$110.00 | |

| | |
|-------|----------|
| 貨銷貨成本 | \$110.00 |
|-------|----------|

人工漲價跌回轉來

於是結賬：

| | |
|-------|-------------|
| 借損益 | \$24,400.00 |
| 貨銷貨成本 | \$24,400.00 |

(62)

再生產成本會計理論與實務

| | | |
|-------|-------------|-------------|
| 借銷貨成本 | \$1,000.00 | |
| 借銷貨成本 | 110.00 | |
| 貸損益 | | \$1,110.00 |
| 借銷貨收入 | \$30,000.00 | |
| 貸損益 | | \$30,000.00 |

結果損益帳戶得貸差\$6,710.00 為實際盈餘。如結賬以後其他所提之漲價準備皆已跌回則分錄：

| | | |
|---------------------|------------|--|
| 借再生產原料漲價準備 | \$3,100.00 | |
| 鐵500斤漲價@\$6.20跌回 | | |
| 借再生產原料漲價準備 | \$2,000.00 | |
| 銅200斤漲價@\$10.00跌回 | | |
| 借再生產人工漲價準備 | \$340.00 | |
| 人工550小時漲價@\$.618跌回 | | |
| 借再生產原料漲價準備 | \$1,000.00 | |
| 鋼100斤漲價@\$10.00跌回 | | |
| 借再生產資產漲價折舊準備 | \$1,000.00 | |
| 資產漲價跌回 | | |
| 借再生產料品漲價準備 | \$1,000.00 | |
| 補助料品漲價跌回 | | |

貸前期損益 \$8,440.00

前提漲價跌回，貨已售出，轉入前期損益帳內爲本期之利益

查上年售出該機件得利益六、七一〇、〇〇元，今漲價準備跌回又得利益八、四四〇、〇〇元，前後共得一五、一五〇、〇〇元，按該機件實際成本爲一四、〇五〇、〇〇元，攤管理費五〇〇、〇〇元，推銷費三〇〇、〇〇元，共銷貨成本爲一四、八五〇、〇〇元，而售價三〇、〇〇〇、〇〇元，實應得利益一五、一五〇、〇〇元，惟當時因利用再生產成本辦法將利益分爲兩期，預提漲價準備，以防不測，漲價跌回，利益數額復原，並無差異，倘物價不跌則準備不動，再生產不致縮小，誠屬穩健之會計處理也。

第 六 章

再 生 產 成 本 制 度 之 決 算

第二十一節 決算之概說

工業再生產成本制度，對原料人工費用之調整及提取成本差異，漲價準備之步驟已詳上述。但仍多為日常成本會計事項之處理，尙未論及決算之程序也。

按會計之宗旨為結算一期間之損益及一期末之資產負債，採用再生產制度參加物量比價於會計紀錄內，則物量之消長必須定期加以清算。況再生產制度之本身，富於彈性，隨時價之漲跌，調整會計，則亦有定期將紀錄加以考核之必要。物量比價須按會計年度為一段落，新年度之比價須舊年度結算清楚，方可着手。

工業會計紀錄中可用物量比價者固甚多，但亦有若干純金額之帳項，隨貨幣跌落而減少其價值，如應收款應付款銀行存款等，至結算時皆自動變為現值，無須整理，而實物項目不然，應按現值計算，使資產負債之紀錄皆劃一以現值為歸納之標準，如此之資產負債方有對比考核與觀察之可能，否

則譬如資產總數爲二千元，內料品一千元，應收賬款占五百元，現金占五百元，而料品爲原價未經整理，其現值已高出若干倍，則結出之資產總額二千元，究如何代表。顧費思索，如負債方面有二千五百元，將認爲虧欠五百元不能抵償矣。反之負債爲二千元，而資產爲二千五百元，應認爲妥當，然資產內包括料品二千元，現值已跌一半，則該企業之財政狀況，事實已甚危險。故會計年度必須決算，而決算必須將物量比價計算在內，否則所結出之資產負債及盈餘虧損，在物價變動劇烈之時，必有極荒唐之表現。再生產制度既已將平常之紀錄加以調整，結算時自不甚繁雜矣。

第二十二節 料品之決算

第二章第五節曾述及再生產料品漲價準備之處理，如漲價無變動，則準備永遠保留，或與料品賬抵銷，使料品恢復原數量與原金額之比例，此單就準備之處理而言，決算時尚有若干事項須加注意：

(一) 結賬時料品須表示現值——按再生產制度係維持原存量與原金額之比例，將時價差異提取漲價準備，惟料品結存絕難永久維持原存量，購進發出必影響結存量之增多減

少，並因結存金額用扯價，亦難與市價完全相符，故漲價準備雖已提出，仍係關於原存量比價部份，當年料品之增加數量部份之價格，扯入結存數內，故結賬時必須重行照時價估計。如時價比結存之扯價高，則應轉再生產料品漲價準備，惟此項漲價並不轉入在製品內為成本之計算，而係加入料品價內，使結存數量切合時價。如市價比結存扯價低，則表示料品跌價，其紀錄與上述適相反。此處應特為注意者，即結賬時將料品結存金額估計漲價提出準備，則準備帳戶內，實表現兩項漲價，一、為漲價已與成本有關，二、漲價尚未與成本有關，與成本有關者，已轉入產品成本內負擔，與成本無關者，轉入料品價內，表示料品雖照時價提高，其高出部份歸準備帳內，不為盈餘之計算。茲舉例以明之：

(一) 原存量一百担，原存價一百元正。

(二) 結存量為一百二十担，每担扯價一元七角五分，計結存價二百一十元正。

(三) 結存時價二十担，每担時價二元，計現值四十元正。

(四) 結存價二百一十元，減去結賬時增多存量二十担之現值四十元，計維持原存量須價一百七十元，除原存價一

百元外，尚須有漲價準備七十元，此項準備已逐漸轉入成本內參看第四節舉例第四項。

屆年終結賬估價，料品存一百二十担，計現價每担二元應值二百四十元，除結存批價二百一十元外，尚漲價三十元，其分錄爲：借料品，貸再生產料品漲價準備。於是料品賬表示二百四十元，而準備帳表示一百元，此一百元有七十元，已轉入製品成本內，有三十元轉入料品本身。一百元準備之所以提取，實因原存量一百担原價一百元，計每担一元，結賬時現價較原價加倍爲二元，則漲價準備當亦應增爲一百元。至於存量增加之二十担係年度內購進，即照時價每担二元爲四十元之現值可也。

準備處理仍照前述，永遠保留，跌價發生時如料品原量存在則轉銷料價，如料品減少用於製品則轉銷製品成本，如製品已售出返還現金，則轉銷銷貨成本，如製品已售出年度已過，則轉入前期損益帳戶，作爲盈餘。惟決算結賬後，漲價準備帳戶應註明係某年度料品原定數量一百担原價一百元，漲價爲二百元，故提準備一百元，內七十元已轉入成本，三十元轉入料品，及其他詳細說明，以備將來爲整理準備之參考根據。

上述為結賬時料品結存量較期初原定存量為多，調整後使料品賬面價為時價，如結賬時料品存量較原存為少，則亦同樣需要調整，茲再舉例說明之：

(一) 原存量一百担。原存價一百元正。

(二) 結存量為五十担，每担扯價一元，計結存價五十元正。

(三) 減少存量五十担，每担時價二元，計現價一百元正。

(四) 結存價五十元，加應補之五十担現價一百元，計維持原存量一百担，須價一百五十元，除原存價一百元外，尚須有漲價準備五十元，此項準備已逐漸於領用料品時，轉入成本內，參看第四節舉例第二項。

屆年終結賬估價，料品存五十担，現價每担二元，應值一百元，除帳上已有結存價五十元外，尚漲價五十元，其分錄為：借料品，貸再生產料品漲價準備，於是料品帳表示一百元，而準備帳表示亦為一百元，此一百元有五十元已轉入製品成本，五十元轉入料品本身。此一百元準備之所以提出，實因原存量一百担價一百元，計每担一元，結賬時價較原價加倍為二元，則漲價準備當亦增為一百元。至於缺少之五

十担，照時價二元，購進爲一百元，連前存共一百担共價二百元，（結存五十担結存價五十元，加結賬估價增五十元，加新購五十担價一百元，故共價爲二百元）維持原存量應有漲價準備一百元也。此項準備之處理及結賬後帳戶之註明，與上述料品結存較原存量爲多之事項相同，不贅述。

（二）結賬時料品已用完——料品無存，自無結賬時之現值，如已提有再生產漲價準備，年終無跌價之現象，自當照數保留，俟跌價發生方轉銷製品成本或轉爲收益。按工業原料，大致不能有用完之事發生，否則必招致停工之危險。惟補助料品或代用品，或因該項料品絕市，亦可能發生用完之現象，但究屬少有。如料品用罄，而市上尚有，並必須繼續購進，則結賬時如市價比前提漲價準備時之價格爲高，應亦轉賬：借在製品或製成品或銷貨成本，視料品之歸宿而定，同時貸再生產料品漲價準備，以爲調整。

（三）結賬時新添之料品——會計年度內新添某種料品，爲簡便計，除有極大價格變動者外，可認爲現購現用，不規定原存量與原金額之比例，成本內亦無該項料品漲價之紀錄，惟年底結賬如存量甚大，價格上漲甚鉅時，仍可照市價估提漲價準備，借料品，貸再生產料品漲價準備，但說明非

轉入成本可也。

(四) 結賬後重訂物量比價——結賬後料品價格已屬現值，應有之漲價已轉入準備賬戶，按準備於總帳設立統馭科目，並分若干明細科目，用分清簿登記之，轉入明年新帳，總帳內應說明某年度再生產成本漲價準備，準備分清簿內亦各別轉登，以便將來整理，萬不可與當年度含混也。明年開始再照帳存數量與帳存金額核定比例，運準備之返原，可按年計算矣。

第二十三節 在製品之決算

工廠如無較週詳之成本會計制度，則在製品之計價，必須定期實地盤查估計，方可分曉，故工廠以普通會計處理賬務，其紀錄之含混，決算之困難，皆為事實問題。但如採用成本會計則一切製造程序中之紀錄皆循規蹈矩，毫不拖連，隨時可知在製或製成之一切情形，故決算時在製品之計價極為簡單，有時根本無須整理，即照在製品分清簿內所登記之各項在製品已發生之成本可也。至於再生產制度下之在製品盤存稍有須注意者：

(一) 再生產漲價差異已否提取——前述漲價差異之提

取分若干步驟，則步驟之決定於在製品前已提漲價，則盤存當爲現值，勿須調整，如漲價之提取於在製品以後，而在製品之數量亦相當多，則決算時應加以調整，即借在製品，貸再生產某項漲價準備，使在製品亦爲現值。明年度繼續製造，如再漲價，則再將當年上漲之一部份轉入成本可也。

工業生產如製鹽，製糖，製鹼，製酸，麵粉，洋灰，紡紗，織布，煉鐵，油漆，玻璃，等多屬連續生產之程序，其在製品不致甚多。如機械，造船，裝配，印刷，等多爲分批生產之程序，往往有大量在製品。如在製品於決算時並不甚多，則估價處理之手續，自可省却。

(二) 期初期末盤存比量多少——即再生產成本制度須以期初存量爲根據，比價計算，如期初存量甚多，而期末存量甚少，在漲價之形態下，將在製品缺少之數恢復，必須增加成本。譬如期初在製中有輪船五艘，價五萬元，期末在製中之輪船三隻價六萬元（假定在製程度前後一樣，不一樣時須加一調整），按時價每隻貳萬五千元計，如恢復期初之五隻，須支付十二萬五千元，實較期初之五萬元，漲價七萬五千元，而期末存三隻價六萬元，已表示每隻漲價一萬元，此時應再加提每隻五千元，則分錄：

借在製品 \$15,000.00

貸再生產成本漲價準備 \$15,000.00

在製品缺少之二隻，應每隻轉漲價準備一萬五千元，共三萬元，則分錄：

借銷貨成本 \$30,000.00

貸再生產成本漲價準備 \$30,000.00

因缺少之二隻實已售出，故轉入銷貨成本也。上例期末每隻時價二萬五千元，盤存三隻每隻二萬元，每隻應轉漲價準備五千元，計共一萬五千元，使盤存價為七萬五千元，在製品缺少之貳隻，每隻漲價一萬五千元，共計三萬元，轉入銷貨成本，而漲價準備共貸出四萬五千元也。

連續製造之工業，其在製品於正常循環生產之程序下，期初與期末之盤存，不致有甚大懸殊，故可不予整理也。

第二十四節 貨品之決算

貨品盤存於決算時，照再生產制度，亦須切合時價，並須與期初比量計價，譬如期初存棉紗一百件價一百萬元，期末存五十件價七十萬元，而再生產時價須每件二萬元，如此情形，則期末恢復一百件須二百萬元，實比期初漲價一倍一

百萬元也。除盤存五十件內已漲價二十萬元外，應再提漲價準備八十萬元。盤存部份五十件，每件再漲六千元，計三十萬元轉入貨品內，缺少部份五十件每件漲價一萬元，計五十萬元，轉入銷貨成本內，漲價準備共轉出八十萬元。盤存五十件原為七十萬元，加三十萬元，共一百萬元，切合時值。工業期初期末之盤存量，往往相差甚大，此項處理頗為重要，否則盤存計價不確，損益計算不實，恢復期初原存貨之數目，再生產漲價之故亦不可能矣。如盤存量較期初為多，則照再生產時價估計，借貨品，貸再生產漲價準備，而無須有借銷貨成本之紀錄，又如再生產成本之漲價差異提取已近時價，除量差調整外，即以盤存價為結賬估價可也。

至於某種貨品於決算時已售完無盤存，並不擬再生產者，則無須整理。

至於年度中途新生產之某種貨品，雖期初無按量比價然盤存數量仍須照時價整理。

貨品照再生產制度之整理並可引用於商業。

第二十五節 其他實物事項之決算

一、固定資產——固定資產在工業生產中占投資之極大

部份，決算時爲求資產之切合時價，故價格上漲甚大時，應加整理，更因換新設備之關係，須將資產漲價部份提取折舊攤算於成本內。惟爲保守起見，固定設備變爲現金之程度甚差，雖跌價時可將漲價轉銷，於再生產制度下，不致有何危險，但漲價估計仍以穩妥爲適當，甚或比時價稍低爲宜。按固定設備每可應用若干年，如再生產成本制度，採用於戰時，而資產之延長可候至戰事結束，再爲換新，則屆時其價必跌，或竟恢復未漲價以前之狀態，則漲價與漲價折舊似可緩辦，蓋可免除將來準備還原之手續也。漲價一經計出，則借資產漲價，貸資產漲價準備可也。年度開始應根據價漲，多提資產漲價折舊攤於成本內。

二、其他實物資產需要整理者亦照上述原則整理，惟爲數不多，影響極小者，可不必如此煩瑣。

三、實物負債——如工廠對外負債有以實物計者，如借進材料若干，在帳上固可仍記應付料款估計若干元，但須以實物償還。遇此情形，則結賬時必須整理，以免將來因漲價而損失過多。譬如某廠向外借用煙煤二百噸，當時計價二萬元，則分錄：借料品煙煤二百噸二萬元，貸應付料款某某字號二萬元。煙煤領用一噸即按價一百元爲耗用成本，決算時

尚未還訖，價已漲至三百元一噸，而存煙煤祇一百噸，應加以整理：

- 一、使應付料款帳適合時價，以便購煤償還。
- 二、使存煤近於時價，已用之煤則增加成本。
- 三、分錄：

借料品 \$20,000.00

 存煤100噸每噸漲價二百元

借在製品 \$20,000.00

 用煤100噸每噸漲價二百元

 貸應付料款 \$40,000.00

借用煙煤200噸原價每噸一百元現漲至每噸三百元，故將漲價二百元轉入，以便購煤償還。

經此整理後料品與在製品共增四萬元，應付料款亦增四萬元，連前共六萬元，當可照市價每噸三百元，購進二百噸，償還借用之煙煤矣。

負債項下，實物紀錄比較少，故漲價情形下，頗不成問題。惟遇物價跌落，工廠各項資產貶值時，則負債之金額事項頗值得注意，蓋易致資產變賣不敷償債，而發生極大危險也。

第二十六節 漲價準備之決算

按再生產成本制度，準備之提取頗為繁多，平時紀錄，固應詳盡，決算時亦應加以考核，有無跌價之發生，有無不適當之情事，如有則照原則整理。視漲價準備之提取對象為整理之根據，如跌價而原物存在轉銷原物價，原物不在已售出，則轉入銷貨成本。如固定資產之類，已換新則漲價資產與漲價資產準備轉銷，漲價折舊準備應轉入資本公債內，如遇跌價則亦視原物存在與否而定，存在者則折舊準備轉銷成本，使前因漲價折舊所攤之成本還原，如貨已售出則轉入利益帳內。皆詳前述，可分別參照也。

準備整理後，則可照一般手續決算可也。

第 七 章

再 生 產 成 本 理 論 之 解 釋

第二十七節 貨幣盈餘觀念之錯誤

或曰：再生產成本制度將成本提高，盈利降低，差額提作準備，不但穩健，亦事實上需要如此會計，換言之，從前會計方法在幣值漲跌劇烈時，其會計最後結出一期間之損益，及一期末之資產負債實不倫不類非牛非馬，已失去效用。然果用此項再生產成本辦法，則目下一般工業界動以盈利若干萬元，互相標榜，認為係黃金時代者，當必減低其興趣矣。

此種淺薄之觀念，或亦有之，惟從事工業而有經驗之人士，絕不致如此冒昧，蓋再生產實物未增，何來盈利？甚或目下一般盈利工廠，假定會計重行調整，則虧本者甚多也。再生產時事實虧損，吾人尙應結出，何況虛計貨幣利益，更應剷除，在物價暴漲而用普通方法結出盈利若干萬元，並視為機會者，誠未足道也。舉例以明之：某廠期初投資十萬元可織布一千疋經營一年決算盈廿萬元，總資產共值卅萬元，

結算並無錯誤，但期末物價較年初漲六倍，則下年度開始之製造投資整個資產卅萬元，亦祇能產五百疋，較上年度之一千疋減少一半之再生產量，因期初十萬元製一千疋，期末須六十萬元方可製一千疋矣，（卅一年度棉織品一年間之漲價事實尙不止六倍）。然而結賬盈餘國幣廿萬元，布疋虧損五百疋，該工廠究爲盈餘抑或虧損，不待智者而知矣。

第二十八節 再生產成本之準確問題

或曰：再生產成本制度因屬妥當，然其優點所在乃將漲價部份提作準備並用種種法規處理該項準備，使之有條不紊，合法合理，然果令照此辦理，原意爲適合再生產之成本，揆之事實未必如此簡易，所提之準備殊難洽當，仍不免有五十步笑百步之譏。

此說亦誠然，但吾人所提之漲價準備，非謂照漲價部份支付再生產成本，而不能有爽毫釐，蓋欲再生產時所支付較多之貨幣，不致絕對無着落，並不能肯定將求之漲價必與所提準備相符。譬如染料一斤原價百元，再生產漲價準備提四百元共五百元，但購進染料一斤實付四百八十元，吾人當不能仍付五百元，世無此等愚事，如購進染料一斤實須五百廿

元，吾人亦不能祇付五百元，則交易不成，吾人不能以每斤原價一百元漲價準備四百元為購買絕對數，乃求其近似不致再生產因盈餘已分配無漲價準備祇能用一百元買染料三兩而已。又再生產漲價準備提出，亦不能謂定可恢復再生產，如售價不能抵補再生產之製造成本，則發生虧損，如上例之染料製品售價四百元，自不能再恢復一斤染料，此為經營問題不在會計範圍內，然物價暴漲，必係物資缺乏，產品價格規定較易，果能有較確實之再生產成本，則對於售價之規定及資金之保留裨益甚多。至于漲價準備之如何切近實際，如何調整，可參看前舉料品帳之例，蓋漲價可隨時調整，仍以實在購進價格及時價為準也。

第二十九節 再生產成本之預測問題

或曰：再生產成本制度不但計算過去之成本，而加計現在之成本，使成本切合時價，返還現金，可以恢復再生產，此在料品固然可以，成本用時價；返還現金即照時價購進料品，除停滯資金不即購料，或料品缺乏；購買不易，致資金存貯發生貶值外，照一般正常循環之原則，應不能再有漲價差異，因照時價返還現金，照時價購進料品，為同時發生也。惟工資情形不同，返還現金後，不能立刻支付工資招集工

人如料品之儲存備用，則再生產程序中工資繼續支付，可能繼續漲價，雖可歸入下次生產之銷貨成本內以待出售時之返還，惟當時之再漲價在上次成品返還現金時並未計入，則如何支付，將不待第二批產品之出售，即需要增加投資矣，吾人假定原資金不變即可從事再生產則必發生困難。

此層處理，將涉及將來成本之預測，亦為再生產成本制度應考慮之一點，按實務上成本計算每比成本發生之時稍遲，通常為一月，即下月將上月成本計算完畢，如再生產成本必須將下次生產之繼續漲價所應多付之資金計算在內，則須採用下月時價，為上月製品售出返還現金之成本，以根據提漲價準備，如此即包括預測下月漲價成份在內，其預測之數並極為準確，因事項為上月，處理已在下月，當可知之甚確也。至於再往後期預測，則無止境，極不妥當。況工業生產為循環作用，其間接極為密切，提出準備後仍覺資金不敷，其情形甚屬輕微，調整亦不困難。此項再生產成本制度之原則，不在如何絲毫不爽，而在發揮會計之最大準確性，使企業因物價變動而受之危險縮至最小限度。蓋平時物價亦非毫無漲落，而一般會計之處理並無須若何變更，無形中企業財政已負擔物價之消長，不加計較。按物價指數之統計，漲

跌中始終有向上之趨勢，抗戰以前之工商業亦常有令人不解之現象發生。譬如某工廠上年盈餘若干，分配紅利後，頗為充裕，下年盈餘比上年非但不減反而增加，但分配紅利甚感拮据。又某某二工廠盈餘數字相等，資力亦彷彿，但財政之狀況，優劣迥不相同。諸如此類情事，皆物價變動作祟，會計處理未能適當表現，特其問題非如現在之嚴重而已。

第三十節 物量會計之確定

或曰：會計在幣值跌落物價暴漲之時，其金額之紀錄已失去劃一表示之效用，而須參加數量紀錄，以確定盈虧之實在性，並用工業再生產成本制度以防流弊，然數量于生產程序中變幻萬端，其期初期末之數量必難相同，況有些事業頗難有實在物量之存在，如發電廠煤氣廠鐵路輪船運輸之類，會計之物量紀錄必發生困難矣。

此說亦不盡然，蓋物量之會計為參加金額會計之加權尺度，並非會計紀錄廢棄金額，採用再生產成本制度可使金額與物量確定比例，不以貨幣之增減為定數，至于期初期末之物量未必相符，亦無影響，蓋物量之增加，其增加部份以時價計而維持原數量與原金額之比例，譬如期初棉花存一百担

價一萬元爲一與百之比，則末棉價漲一倍一百担爲二萬元其中一萬元應有漲價準備之設立，而仍維持一百担一萬元之一與百之比例，如期末存一百廿担，價二萬四千元，則物量增加廿担，爲期中之進貨不必有準備，其現值決定爲四千元即可。參看料品帳舉例。反之如期末棉花存八十担價一萬六千元則維持一與百之比例時爲八千元，其餘八千元另有漲價準備保存，惟準備絕不止八千元，須尚有二千元準備，因所缺之廿担照市價購進須支付現金四千元，照一與百之原比例時，則祇能支二千元，其多支之二千元須有漲價準備也，此爲再生產成本制度之特點，前已述之，至於物量繁多，會計事務龐雜不堪，則可擇其重要而有決定性者如此整理未必一律待遇也。至於物體不便紀錄比較者，則以效能爲單位計其成本，如供應電力煤氣之成本，再生產爲維持供應量，在物價暴漲中其成本必亦激增，況物量之計算不但指產品量之實物多寡，其耗用物料設備皆屬之，至於鐵路輪船之類其產品爲載重里程，固亦可比較也。

第三十一節 物價指數會計之困難

或曰：改良非常時期之會計，其出發點爲物價暴漲幣值跌而參加物量成份以計算再生產成本。實務上或發生程度

之參差難期劃一，不如利用物價指數以為根據。

此說亦不無理由，惟實務上更多困難，（一）吾國尙無劃一性之確切物價指數可作依據。（二）物價每因地域之關係其產品價格在一個時期內高低不同，指數之編制，頗難適當。（三）物價指數必根據基期之物價，即現價比該基期高出若干，此項基期頗難與會計之紀錄強行歸納。（四）物價指數之編製有若干不同之方法，很難決定何項方法可使會計紀錄引用。（五）會計決算期與物價指數期，未能符合，如會計員自行編製指數，有確切根據，事屬可行，然其煩難當更甚於再生產成本之計算。

第三十二節 政府限價於再生產成本之影響

或曰：物價暴漲幣值跌落，政府可實行限價則一勞永逸，不必計其再生產之漲價矣。

事實不然，物價與幣值之比例為自然現象，譬如物資缺少其價自高，通貨膨脹其值自跌，限價可使操縱物價之事減少，可使貨幣價值正常，但根本因素未除，其自然現象終難避免，既使能免或將波動減輕，而再生產成本制度之執行效用並無差別，蓋再生產成本跌價亦需加以調整。特其問題較

易解決。非祇能引用於再生產漲價也。

第三十三節 再生產成本與工業貸款之關係

或曰：再生產成本制度之主旨，在維持循環生產，不受幣值與物價劇烈波動之影響，遇製成品之售出不能返還再生產一切開支時，雖貨幣數量增加，其結算仍為實際虧損，因再生產之數量減少也。是再生產之維持，其關鍵並不全在再生產成本之計算，按目下一般情形，原資金如不易維持再生產，往往以借款抵補，此項借款一旦換為物資，因物價續漲，償還並不困難，除負擔利息外，每有額外之收益，以挽救再生產之跌落，政府建設機關暨金融當局正致力於工業貸款，祇要有整個計劃通盤調整，當可渡過難關，以期待正常時期之恢復。

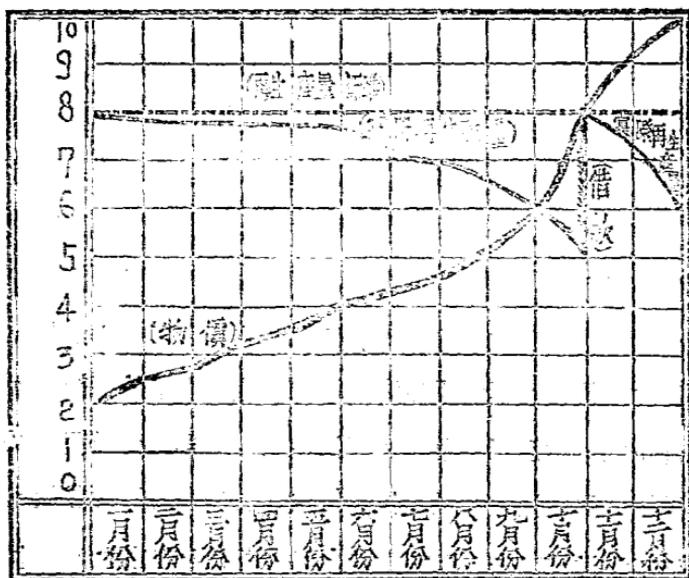
此說不無見解，指明再生產成本制度，不能担保再生產之維持，不如用借款方式維持再生產，將幣值與物價之變動轉嫁於貸款債權人，倘債權人為政府或銀行願意並充份接受調濟生產之責任，担負幣值變動之危險，自亦為救急之一法，惟按諸再生產成本之原理，似尚有剖解之必要：

一、再生產成本之採用，係選擇一種穩健的會計方法，

爲決定經營政策之依據。因爲過去會計之表現失實，在平時不能作爲決定經營政策之參考，俟結算更難作爲分配盈利所得之標準，因而錯誤之經營不能迅速糾正，虛計貨幣之利益用以分紅納稅，皆加速工業之破產，其情況之惡劣，將不堪設想；反之用這種再生產會計方法，可以明瞭工業生產因物價變動所發生之危險程度，可以得到實在之經營盈虧，從而設計籌謀，自力更生，以完成繼續生產之工業使命，非謂再生產成本制度一經採用，即可絕對担保再生產之必能維持，而勿需其他方面之配合也。

二、利用借款以維持再生產，工業借款人負擔借款利息，放款債權人負擔通貨跌價，如跌價之比例超過利息，則債權人吃虧較大，工業借款人吃虧較小，如工業借款人用借款從事經營，其循環收入超過借款本息之付出，則工業借款人可從中套利，以彌補其原資金於再生產中之虧損。此種計劃實仍賴再生產成本之確定，有恢復之希望方可，今如某一企業因物價變動，不能用原資金維持再生產而借款彌補，如借款部份之再生產仍不確定，無法恢復，則再生產過程中又發生退縮，須債權人情願負擔幣值跌落之損失而繼續貸款，否則仍不能維持下去，因該企業由再生產成本觀察之，根本不

能長入支持，除借款無限量，以迄物價同跌幣值上漲之時為止，使工業始終維持再生產，漲價過程，完全轉嫁於貸款債權人肩負外，一時之借款如不能維持再生產實乃飲鳩止渴，反之如借款後可以維持再生產，則經營結果於償付借款本息之外確可得到補助，因經營之物資漲價，負債之金額並無增加而套取收益也。是以銀行貸款人應視該工業究否能夠再生產或是否擴大生產為放款之依據，工業借款人亦應考慮其能否維持再生產，最好擴展生產，方接受借款，此皆有賴再生產成本會計之確定為之判斷也。茲列表以明之：



說明：上表維持再生產量標準為八個產品單位，物價自一月至十月由二元上漲至八元，而實際再生產量不能維持其標準，而逐漸下降至九月底為六個產品單位，至十月底為五個產品單位，又一月開始時假定每產品單位值二元，則八個單位值十六元至十月底每產品單位漲至八元則五個單位共值四十元，是貨幣盈餘廿四元，而產品減少三個單位，每單位價八元，如用再生產成本之計算則確定其虧損為廿四元，今如利用借款恢復再生產之八個單位標準，須借入廿四元。至十二月產物價漲至每產品單位十元，而再生產由八個又降至七個，共值七十元，此時借款到期本息償還須付出廿五元，則應變賣兩個半產品，結果實存再生產之產品為四個半，較之未借款之十月時仍少半個，祇貨幣又增加五元半。

今如借款後可維持再生產之八個產品單位標準，則至十二月底共值八十元，借款到期本息付廿五元，變賣產品二個半，尚餘五個半，較十月底時之五個乃增加半個。又如借款不但可維持再生產並能超過之，至十二月底產品得十個半，此時還債賣掉二個半尚餘八個，已能恢復原產量標準，此項補助固由借款套得半個（即借款時為恢復三個，還債時賣掉二個半故套得半個利益），然大部仍歸功於再生產成本之

改善，而得到更多之資金返還也，十月底爲五個，十二月底爲八個，除借款套取之半個外，再生產程序中增進二個半產品單位也。此時通常結算貨幣共增至八十元。（十二個半產品單位，還債用二個半，餘八個每個時價十元）減開始之十六元，計盈六十四元，然用再生產成本之辦法洽爲收支適合，並無可供分配紅利之盈餘也。

總之不論物價變動之危險究由原資金負擔，或轉嫁於借款，如再生產成本不能維持，必爲損失，不必問損失歸屬爲誰，或損失之如何比例負擔也。又利用借款套取收益，如不能適當的恢復再生產，尙有一種危險，即跌價發生之時也，雖再生產因跌價而需要資金減少，原資金價值可望提高，惟再生產中物資減少，變賣不足償債，則借款入無術應付，債權人大受其累矣。

至於借款購料囤積，不事生產，套取利益，則已脫離工業範圍，茲不贅論。

第三十四節 再生產成本並不刺激物價

或曰：採用再生產成本制度，提取漲價準備，保持運轉資金，於工業本身固屬穩健，然工業界於再生產成本計出後

，必思提高產品售價，以償付再生產，如售價不予提高，則漲價準備無着落，仍無補於再生產，因此恐有刺激物價之嫌。

其實不然，蓋平抑物價，根本不能犧牲工業生產以求之，果令工業低於再生產成本售其製品，則物品之再生產額勢必縮減，則物價因供給量缺少更當飛漲。工業能維持再生產，實有平抑物價之功，除非售價有過份利得，應加取締外，工業照再生產漲價成本售其產品，實屬必要，更如工業擴充展拓，需要資產增加生產，則售價之適當提高，非但無害，正屬有益，其中要旨非短文所可盡述。要之物價之高漲，因素甚多，工業再生產成本漲價之收取，則確與刺激物價無甚關係，果能工業界都能明確計出再生產成本則政府限價之規定亦不致受人矇蔽矣。在物資缺乏之際，實應頒佈法令，飭工業產品之售價，不得低於再生產成本，遇市場售價不能償付再生產之成本時，並應由國庫津貼，以維持再生產，方為妥善也。

第三十五節 小規模之工廠亦可採用再生產 成本制度

或曰：採用再生產成本制度 必須工廠先有完備之成本會計，方可着手，如工廠成本計算並未設計週到，則望梅止渴，無補實際矣。

此說不盡然，蓋再生產成本制度乃根據物量比價提取漲價差異，以作再生產之準備，此項差異之提取前已述四種方法，皆屬成本會計範圍內之設計，此外差異之提取尚有若干方法，特其程序簡單攏統，難得切實。假定工廠尚未採用較完備之成本會計，或竟用普通會計以為處理，則再生產成本之採用，祇好於每屆結賬時一次辦理，仍照物量比價之法，提取結賬時物品漲價之差數，以為準備，使工廠之實物盤存與期初對照，然後結盈虧，譬如某廠結賬時之事實如下：

- (一) 原存生鐵一萬斤價十萬元。
- (二) 期內進生鐵三萬斤價五十萬元。
- (三) 期末盤存生鐵五百斤時價一萬五千元。
- (四) 全年工作一萬人工小時，工資付出二萬元，期末人工每小時三元。
- (五) 全年製造費用一萬元，期末詳細核計時價須二萬元。
- (六) 期初存貨二十件共價十萬元。

(七) 期內生產一百件，期末存十件成本時價值七萬元。

(八) 在製品時值二萬元。

(九) 銷貨一百一十件，計銷貨收入八十萬元。結賬時原有紀錄：

| | |
|------|--------------|
| 原料 | \$600,000.00 |
| 工資 | 20,000.00 |
| 費用 | 10,000.00 |
| 期初存貨 | 100,000.00 |
| 期末存貨 | 70,000.00 |
| 銷貨收入 | 800,000.00 |

用普通會計整理：

| | |
|----------|-------------|
| (一) 借在製品 | \$20,000.00 |
| 借製成品 | 595,000.00 |
| 貸原料 | 585,000.00 |
| 貸人工 | 20,000.00 |
| 貸費用 | 10,000.00 |

除料品盤存估值\$15,000.00外，餘數及人工費用皆轉入在製品與製成品帳內。

| | |
|-----------|--------------|
| (二) 借銷貨成本 | \$675,000.00 |
|-----------|--------------|

| | |
|---------|--------------|
| 貸製成品或貨品 | \$625,000.00 |
|---------|--------------|

貨品原存20件價十萬元，本年製成 100件成本五十九萬五千元，盤存十件估值七萬元，銷出 110件，應為六十二萬五千元，轉入售貨成本內。

於是結賬：

| | |
|-----|--------------|
| 借損益 | \$625,000.00 |
|-----|--------------|

| | |
|-------|--------------|
| 貸銷貨成本 | \$625,000.00 |
|-------|--------------|

| | |
|-------|--------------|
| 借銷貨收入 | \$800,000.00 |
|-------|--------------|

| | |
|-----|--------------|
| 貸損益 | \$800,000.00 |
|-----|--------------|

結果損益帳戶貸差十七萬五千元正，為該期之決算利益。如在未正式結賬之前採用再生產成本制度整理之：

(一) 生鐵結賬時盤存五百斤，價一萬五千元計每斤三十元，期初存一萬斤照結賬時之市價應為三十萬元，即按時價購進生鐵一萬斤恢復原存量，準備明年度再生產，須支付三十萬元正，除盤存五百斤價一萬五千元外實應再購九千五百斤價二十八萬五千元也。按原存之九千五百斤價九萬五千元，恢復九千五百斤須價二十八萬五千元，即再生產漲價十九萬元，亦即所謂再生產漲價，應提取準備，轉入當年成本

內計算也。

(二) 全年工作一萬人工小時，照年終工資率每小時三元計為三萬元，即照時價支付三萬元，可維持一萬人工小時，從事再生產，故除已攤人工成本二萬元外，尚須加一萬元為再生產人工漲價準備。

(三) 全年製造費用經詳細計算，再生產亦須二萬元，除已攤費用成本一萬元外，尚須加一萬元，為再生產漲價準備。

(四) 期初存貨二十件每件五千元共十萬元，期末存貨十件每件成本估值七千元共七萬元，換言之期末恢復期初之二十件須用十四萬元，較期初增四萬元，即再存二十件須投資十四萬元與期初之十萬元得同等之物量，此為物價高漲幣值跌落之關係，應提準備，以資再生產，查盤存所缺者為十件每件漲價二千元，共二萬元，因貨已售出，故將準備二萬元轉入銷貨成本內。於是分錄：

| | |
|------------|--------------|
| 借銷貨成本 | \$230.000.00 |
| 貸再生產原料漲價準備 | \$120.000.00 |
| 貸再生產人工漲價準備 | \$10.000.00 |
| 貸再生產費用漲價準備 | 10.000.00 |

貸再生產貨品成本漲價準備 20,000.00

再生產漲價準備整理後再結賬：

(一) 借損益 \$855,000.00

貸銷貨成本 \$625,000.00

貸銷貨成本 230,000.00

再生產漲價準備亦轉入損益帳內

(二) 借銷貨收入 \$800,000.00

貸損益 \$800,000.00

結果損益帳戶借差五萬五千元正，即虧損五萬五千元，亦即再生產時非加投五萬五千元資金，必不能恢復與以前同等之產品。用普通會計或用實際成本會計，皆可結出盈餘十七萬五千元，用再生產成本制度則結出虧損五萬五千元，如當時情形確係如此，則虧損之數為實在之決算，而盈餘之數，誠毫無意識之虛計貨幣利益也。此乃銷貨收入為八十萬元及一切漲價情形皆如上述，其再生產成本制度之決算表示虧損，假定有一方變動則其決算結果盈餘或虧損更多，皆應以實際情形為準也。查工廠用普通會計或用不完備之成本會計，處理賬務，其缺點為不能觀察一時期內之成本資料，攙統含混，工業之考核管理，皆無從着手，如採用再生產成本制

度亦祇能如上述之概括矣。

第卅六節 商業再經營成本漲價之會計

或曰：工業採用再生產成本制度，將漲價盈餘之貨幣，提作準備以保持物體之原值，而盈虧之真正決算以物體為準，在物價暴漲幣值跌落之情形下，固屬必要，但商業經營亦同樣受漲價之影響，其會計處理，又當如何適應，亦得加以考慮。

此說誠然，按經濟企業之範圍伸張，其原理應用，並無差別，蓋商業於物價暴漲時亦必發生與平常不同之現象，即貨幣之增減不能確實表示其盈虧。商業經營其成本程序比較簡單，進貨所付出之代價即為成本之整體，無甚變幻，售貨所得之返還資金即為再經營之源泉，如遇售價不能償付再經營同樣物品之支出，亦為虧損之顯示，雖售價較原物成本為高，貨幣數量之增加，仍未能認為盈餘也。譬如商人買進棉花十担價一千元，售出得價三千元，扣除一切營業開支五百元，計貨幣盈餘一千五百元，此時商人再經營棉花十担，因漲價五倍，須支出五千元，則商人資金所存二千五百元，全數支付亦祇能再經營五担棉花矣。是貨幣雖增而棉花減少，

其營業縮小，自屬必然，如會計結算為盈餘一千五百元，不免開玩笑矣。其補救辦法仍不外於會計金額內，參加物量因素，因漲價而虛計之貨幣，歸準備帳戶儲蓄之，照上列棉花十担進價一千元售得三千元營業開支五百元，再購棉花十担須五千元，則應於售貨轉出銷貨成本時分錄：

| | |
|---------------------------|-------------|
| 借銷貨成本 | \$5,000.00 |
| 貸貨品 | \$1,000.00 |
| 貸再經營棉花漲價準備 | \$4,000.00 |
| 棉花十担原進價 @ \$100.00 某月某日售出 | |
| 再進貨時價 @ \$500.00 故每担提漲價準備 | |
| \$400.00 | |
| 借現金 | \$3,000.00. |
| 貸銷貨收入 | \$3,000.00 |
| 棉花十担售出價 @ \$300.00 | |
| 借損益 | \$5,500.00 |
| 貸銷貨成本 | \$5,000.00 |
| 貸營業費用 | 500.00 |
| 將銷貨成本及營業費用結入損益科目 | |
| 借銷貨收入 | \$3,000.00 |

貸損益

\$3,000.00

將銷貨收入結入損益科目

結果損益項下有借差二千五百元，實即虧損二千五百元，因為恢復棉花十担須增添資金二千五百元也。如當時十担棉花售得五千五百元則不但可買十担棉花並可將營業開支五百元賺回，自屬穩妥，如當時售得六千元，則可結出五百元盈餘，以供作紅利之分配。所提四千元漲價準備，即原價與現價之差，物體並無增減也。價格續漲則續提準備，售價不足再經營原數量物品之支付時，即為虧損。至於價格跌落，則轉銷前提漲價準備，惟視物品存在與否而差別其處理，如物品存在則轉銷物品成本，如物品售出變為現金，則準備轉為利益再行分配也。

商業經營亦有固定設備，其漲價處理與工業同，漲價後之多提折舊，為增加營業開支，折舊準備之增加，為換新設備之積儲，準備之返還可參看再生產製造費用成本漲價之調整一章。

商業經營米、麥、煤、棉等大量單純貨品，利用物量比價處理計務，自屬簡易，其他如百貨公司，品類繁多，花樣層出，無法作比，又如經紀行棧代客買賣，收取佣金，無貨

存在，則利用再經營物量比價頗為困難，前者可擇若干重要而大量之貨物，適合物體比價者分別辦理，其餘可擇一漲價平均數為代表，分類辦理之，一類中可包括甚多物品也。後者可以再經營之開支概算，為本期盈虧之結算，其與本期實際開支數額之差，提取準備也。譬如本期結算開支為二萬元，收入二萬五千元，再經營開支如工薪房租郵電捐稅等概算為二萬三千元則結賬：

| | |
|-------------|-------------|
| 借損益 | \$23,000.00 |
| 貸營業開支 | \$20,000.00 |
| 貸下年概算開支增加準備 | \$3,000.00 |
| 借營業收入 | \$25,000.00 |
| 貸損益 | \$25,000.00 |

損益項下，實際盈餘二千元，照理可供分配，至於下年開支確為二萬三千元，則將前提準備三千元轉銷，而以二萬元開支結賬（假定結賬之下年度不再提漲價準備），如下年度開支實際為二萬元，則前提三千元準備，應轉入盈餘內重行分配。

此外工商業於物價暴漲之時，尚有一事應當注意，即資產與負債之比例是也。

蓋資產內有若干實物存在，而負債項下多為金額之交易，如應付款項若干元之類，在物價上漲之時，工業之資產價值隨之提高，而負債為原金額，固無若何不妥，一旦物價跌落，資產價值隨之降低，而負債金額仍維持原狀，雖資產照再生產漲價提取準備，可以調整，有時復因盈餘之分配，致資產跌價後不足償付原資本以外之債務，發出破產之情事，物價暴漲之後必有狂跌，自亦應未雨綢繆也。

第卅七節 物量比價總量加權之會計擬議

或曰：物價暴漲多在戰時，物資之消耗量大，而生產量小，如工商業以實物比價計算盈虧，則整個物資在逐漸消耗，逐漸減少之情形下，將無人能有盈餘矣。

此說誠具見解，故有人擬提倡以物量比價，總量加權之法以改良會計，明言之，即原物量總數為十個，有十一個時盈餘一個，如總量改為五個時，有六個亦屬盈餘一個，因此時之五個，實等於當初之十個，五個須加權計算之。此即假定物資整體逐漸減少時，祇照物量比價，恐難有盈餘發生，而將總量加權對比，使之仍可結出盈餘以供分配也。其會計紀錄不但無依據，如此通融實亦失改良會計之意義。況戰時

物質消耗增加，自然當然，固以生產減少，並非絕對之事實。目下我國經濟工業雖較長，一日千里，固無論矣。吾國大後方之經濟，亦將日趨發達，並非絕無盈餘之可能，反之而經濟消耗能過大，則以前工業之加速繁榮也。

第八節 再生產資本會計與增減資本之關係

或曰：企業雖有損耗增加，竟再生產會計方法，提漲價跌價準備，以俟再生產之物價為盈蝕之結算，固屬穩健，但企業經營途中，往往虧累或企業減少股本，則此項再生產漲價跌價準備，又應如何處理？

按目下增資問題，頗為一般人士所感興趣，其原因有三：（一）納稅關係，吾國所得稅法係以盈利與資本對照，視其比率納稅，所以資本愈大，比率愈小，納稅愈少，故工商界頗願將資本增加以減輕納稅之負擔。查以現金增資，法律並無限制，以資產之評價補作資本則屬違法。以現金增資又發生新舊股東之差別，如新股票完全由老股東比例認購自無問題，如老股東無意認購而購與添募之股本，而另有新股東加入，則老股東與新股東之利益分配，頗難調整，為減少繳

稅使老股東吃虧，自不妥善。以資產漲價影響非資本既屬犯法，公積準備之類依法亦不得直接轉作資本，而股本必須經募集手續，換言之，企業資產估價剩餘，法律並無不准之規定，但須先將漲餘之金額，計算納稅，然後分配於股東，再返轉繳進，作為股本則可以。惟將資產漲價納稅之負擔，今以資產漲價或公積準備移作股本，須先繳稅，弄巧成拙非善策也。照再生產成本之原理，資產之漲價，或再生產中貨幣數量虛增，皆為物價上漲之原因，除物量增加外，虛漲之部份，須俟至跌價時調整，既非利益，更不能憑以增資。經營得利，理應納稅，不容迴避；經營無利，法規無破產繳稅之規定，何苦虛增資本以求減免！（二）週轉資金缺乏，添募新股，（三）擴展事業，需要資金，增加股本。此二項皆為現金之收入，但與原資產漲價無直接關係。茲舉例以明之；某工廠原資本一百萬元，資產漲價純由負債計算淨值二百萬元，此時因需要週轉資金或擴展事業而欲招新股一百萬元，假定仍由老股東比例分派尚無問題，因資產漲出之一百萬元仍由原股東平均享受，如發行加入新股票一百萬元，則漲價部份統扯，老股東必不肯吃虧，如漲價部份伸股，使老股東資本加倍，既不合法，新股參加，亦將不獲其益。為吸收資金起見

，通常可將原股一百萬元不動，漲價一百萬元亦照舊，新招一百萬元按溢價發行即可，溢價之多少，可酌情規定，溢價之收入作為公積，以與老股本之資產漲價相調整，（溢價部份歸公積，因公積將來返還尚須納稅，故溢價發行之數額，應較原股本之資產漲價部份為低。）新舊股東皆得其平矣。至於再生產成本漲價準備，照原理除漲價部份跌回可轉作利益重行納稅分配外，不能直接併入資本內為伸股之計算，則添加新股時此項準備亦無須整理，祇新股溢價發行時，與溢價若干之一種根據耳，因原來投資幣值高，現在幣值低，故維持再生產須有漲價準備，原資產漲價，則換新時亦須有準備，方可恢復。新添股本因幣值較前跌落，應照股票面額溢價發行，可謂公道。至於資產跌價，或再生產有成本跌價之情形而添招新股，則應照折價發行，或另給新股東其他優先辦法，因同數量之貨幣面額，新股幣值比老股增加也。

企業減資，不論何項原因，全部股本發還，或退出一部份股本，評價部份皆須整理，茲復舉例以明之：某工廠一部份股東退股，原股本總額一百萬元，退股五十萬元，資產現值二百萬元；照理退出之股本除原資本五十萬元外，應再分得資產漲價五十萬元，共一百萬元，（其餘一百萬元連資產

漲價在內，仍由未退出之股東占有）惟照法主意旨，退股時如負債償清，原股退回，無甚問題。如再分配資產漲價之利益，則須先行納稅，然後方可將餘數由退股股東領取。再生產成本漲價準備亦可援例辦理；退股時比例分配，因股本減少一半，再生產亦縮少一半，再生產漲價準備可分出一半，惟退股股東在領取此項利益之前，須先納稅。至於全體解散，則資產漲價變賣與再生產漲價準備，亦同樣須於納稅後，分配於全體股東。如退股時有資產跌價或再生產跌價準備之情形則資本淨值較原額減少，全數比例分配於股東可也。

第卅九節 再生產成本制度與稅收之關係

或曰：政府為顧慮所得稅源，必不肯工商業照再經營之成本計算，而仍按貨幣盈餘為徵稅之依據，則原理辦法，雖屬健全，執行仍有問題。

此說不免過慮，蓋政府於對外作戰時，可要求人民，犧牲性命，可徵購資產充作戰費，初不必斤斤於盈餘利得之抽稅。實際盈餘或實際過份利得，應當繳稅，自無疑義，如事實虧損而硬說盈餘，強行徵稅，政府又何苦為之。況政府稅則之釐定，方法正多，如職業員工薪資收入，初不問能否維

持生活，其所得數，到達納稅等級時，即須繳稅，與工商業之營業稅以營業收入額為征稅對相者相同，其盈餘與否無關也。利得徵稅仍照工商業穩妥之會計為依據並無妨害，否則工商業用假帳朦蔽，亦未必能充裕稅收也。法定經營工商業既有盈餘亦免繳所得稅，而民營工商業無實際盈餘而強使破產繳納利得稅，如吾國政府之賢明必不出此也。然則其問題仍為會計本身之如何設計健全，是乃作者馨香禱祝者矣。

第 八 章

帳 簿 格 式

工業採用再生產成本制度時，其原有會計制度內之會計科目，會計憑證，會計簿記，會計報告各項，祇會計科目須增加再生產成本漲價準備之統馭及明細帳戶，前已述之，並可參看本人編著之工業會計與管理，其需要修正者，惟賬簿格式一事，因再生產成本漲價之處理，於賬簿內必需有較詳之紀錄，以便參攷而利登記，茲擇要列舉於後，其不關成本之賬簿，當可照舊也。

第四十節 固定資產分清簿

格式（一）

說明：本簿原為登記工業固定設備之明細簿，今加入漲價一欄可也。查此簿每年每項資產必有若干收發事項新置損耗移動等皆逐筆登記，其漲價估定後亦隨原資產收發，年底結賬時整理之，得出實際數量與金額，明年另換新簿。每類資產分為一簿順序登記可與資產折舊明細簿對照。如資產賬原有格式未列漲價欄者，則重立一簿專登漲價亦無不可。漲

價金額之總計用總帳資產漲價帳戶統馭之。

第四十一節 固定資產折舊分清簿

格式(二)

說明：本簿為資產折舊之明細紀錄，參看簿內文字，其原值為資產購價，每月折舊攤入產品成本內，遇添裝增補資產價值提高，當參加折舊，此項增補多為時價，可不必計漲價。遇意外損耗，資產價值受損，當減少折舊，因損失必已另行轉銷矣。此項損耗應連漲價在內。漲價發生即計算折舊並每月將漲價折舊攤於成本內。漲價部份應與固定資產分清簿所表示之數額相符，折舊部份應與總帳折舊準備帳戶相符。漲價折舊之轉入成本內，應加一說明，以便成本分析後，可知再生產漲價成本占若干也。

如折舊分清簿無漲價事項之設置時，則重立一簿專登漲價折舊亦可，惟一為原值折舊，一為漲價折舊耳。

又工業固定設備甚多，其折舊每有輾轉分攤之事，使在製品成本不便分析所占折舊若干，故可直接將漲價折舊攤於在製品帳內，免除分層之攤算，致原事項不易辨別也。

第四十二節 料品分清簿

格式(三)

說明：本簿於通常之格式外，加量差以後之各欄，以爲計算漲價準備之依據，所提出之準備當受總賬漲價準備帳戶統馭，而轉入成本內，使會計期內之購進價雖有高低，而原存量始終維持原金額，使物量與幣值無變動。遇料品無發出事項而價已漲，自無成本之歸納，屆結賬時，則將料品漲價準備與料品漲價對轉，使料品價與市價同，高漲之部份仍寓於準備內。

料品帳原格式無量差等欄之設置者，可另用備查簿紀錄之。

第四十三節 製造費用分清簿

格式(四)

說明：本簿爲各項製造費用之明細紀錄，並將再生產漲價之費用另行登記，以便各別分配。成本計算每因生產程序之不同而費用分配亦異，如爲連續生產之分步制，則費用分清簿內各生產部份之費用先轉入在製品分清簿內，該生產部份帳戶之費用欄，再按步滾算，以迄製品完成。如爲個別生產之分批制，則費用分清簿內各生產部份費用，須按比例分別轉入在製品帳內有關各批之費用欄，爲該批應負擔之分配

費用。無論分步分批，此項再生產漲價費用，最好隨原方法各別分配，使在製品帳內仍能辨別也。惟此項辨別仍未能盡詳，譬如工廠管理部份有折舊等若干費用科目，不論係按步按批，往往用一管理科目轉入在製品帳費用欄，而貨銷管理部各項科目，（即已分配費用科目），不便與管理部份之各項費用皆一一分配也。

第四十四節 再生產成本漲價準備分清簿

格式（五）

說明：本簿專為登記再生產成本制度之提取漲價準備，因漲價之提撥原因甚多，料品人工以及各項費用，來源不同，返還亦殊，故各別登記，以憑查考，按此項準備之發生，為實際成本與再生產成本之差異，其分錄為借在製品貸再生產成本漲價準備，準備之補助明細科目依性質而不同，各有其算法，各有其根據，如此登記遇準備事項跌價，則應各別返還所提準備，其返還之方法，視準備之種類與對方物體是否存在而酌情辦理，前已述之。

第四十五節 在製品分清簿

(六) 格式

說明：本簿可照一般格式惟加成本說明一欄，即註釋是否漲價成本也。至製品完成計算單位成本時，當分別實際成本部份，再生產漲價部份及共計成本，如此可知再生產漲價部份究為若干矣。提取準備於在製品前或於在製品後，皆可如此登記。惟如提取於貨品銷售時，則此簿無漲價紀錄，而須於貨品帳或銷貨成本帳內辨別矣。

第四十六節 貨品分清簿

格式(七)

說明：本簿與一般所用者同，惟加成本說明一欄，以備註釋成本是否漲價部份也。

其他帳簿如工資冊等格式從略，必須特為規定者實用時可酌為設計。又成本計算相關之表單，亦有若干需要改變，原則了解，規劃並不困難，茲不贅列。

會計科目
資產名稱

固定資產折舊分清簿

格式(二)

| 說明 | 月份 | 折舊類別 | 年 度 | | | |
|-----------------|------------|-----------|------|------|------|------|
| | | | 民國 年 | 民國 年 | 民國 年 | 民國 年 |
| 1. 原值\$ | 1. 漲值 | 一 月 份 | 原 值 | 漲 價 | | |
| 2. 使用年限 | 2. 使用年限 | 二 月 份 | | | | |
| 3. 殘餘價值\$ | 3. 殘餘價值\$ | 三 月 份 | | | | |
| 4. 折舊方法 | 4. 折舊方法 | 四 月 份 | | | | |
| 5. 折舊率 | 5. 折舊率 | 五 月 份 | | | | |
| 6. 每月折舊額\$ | 6. 每月折舊額\$ | 六 月 份 | | | | |
| 7. 添裝增補 | 7. 再 價 | 七 月 份 | | | | |
| 1. 年 月 日\$ | 1. 年 月 日\$ | 八 月 份 | | | | |
| 每月折舊額\$ | 每月折舊額\$ | 九 月 份 | | | | |
| 2. 年 月 日\$ | 2. 年 月 日\$ | 十 月 份 | | | | |
| 每月折舊額\$ | 每月折舊額\$ | 十一 月 份 | | | | |
| 3. 年 月 日\$ | 3. 年 月 日\$ | 十二 月 份 | | | | |
| 每月折舊額\$ | 每月折舊額\$ | 本 年 | | | | |
| 8. 意外損耗 | 8. 意外損耗 | 共 折 舊 累 計 | | | | |
| 1. 年 月 日\$ | 1. 年 月 日\$ | 折 舊 剩 餘 | | | | |
| 每月減折舊\$ | 每月減折舊\$ | 資 產 備 註 | | | | |
| 2. 年 月 日\$ | 2. 年 月 日\$ | | | | | |
| 每月減折舊\$ | 每月減折舊\$ | | | | | |
| 6. 參看固定資產明細帳第 頁 | | | | | | |

| 實際成本部份 | | | | 成本 | | 再生產漲價部份 | | | | 成本 | |
|--------|-----|--------|--------|----|--|---------|-----|--------|--------|----|--|
| 直直製 | 接製造 | 原人費共數成 | 料工用計量本 | | | 直直製 | 接製造 | 原人費共數成 | 料工用計量本 | | |
| 生單 | 產位 | | | | | 生單 | 產位 | | | | |

| 成產共計 | | | | 成本 | | 完成傳票 | | | |
|------|-----|--------|--------|----|--|--------|--|--|--|
| 直直製 | 接製造 | 原人費共數成 | 料工用計量本 | | | 收入貨品日期 | | | |
| 生單 | 產位 | | | | | 會計課長 | | | |
| | | | | | | 成本 | | | |
| | | | | | | 審核 | | | |
| | | | | | | 登帳 | | | |

中華民國三十二年六月一日初版

再生產成本會計理論與實務一冊

每冊實價

外埠酌加運費匯費

所有
必究
翻印
版權

著 作 人 于 心 潭

發 行 人 潘 序 倫

發 行 所 立信會計圖書
用品社發行

經 售 處 三戶圖書社

代 售 處 各大書局

印 刷 所 華成印刷廠

地 址 桂林桂南路
臨桂路七號



592

495.71
111