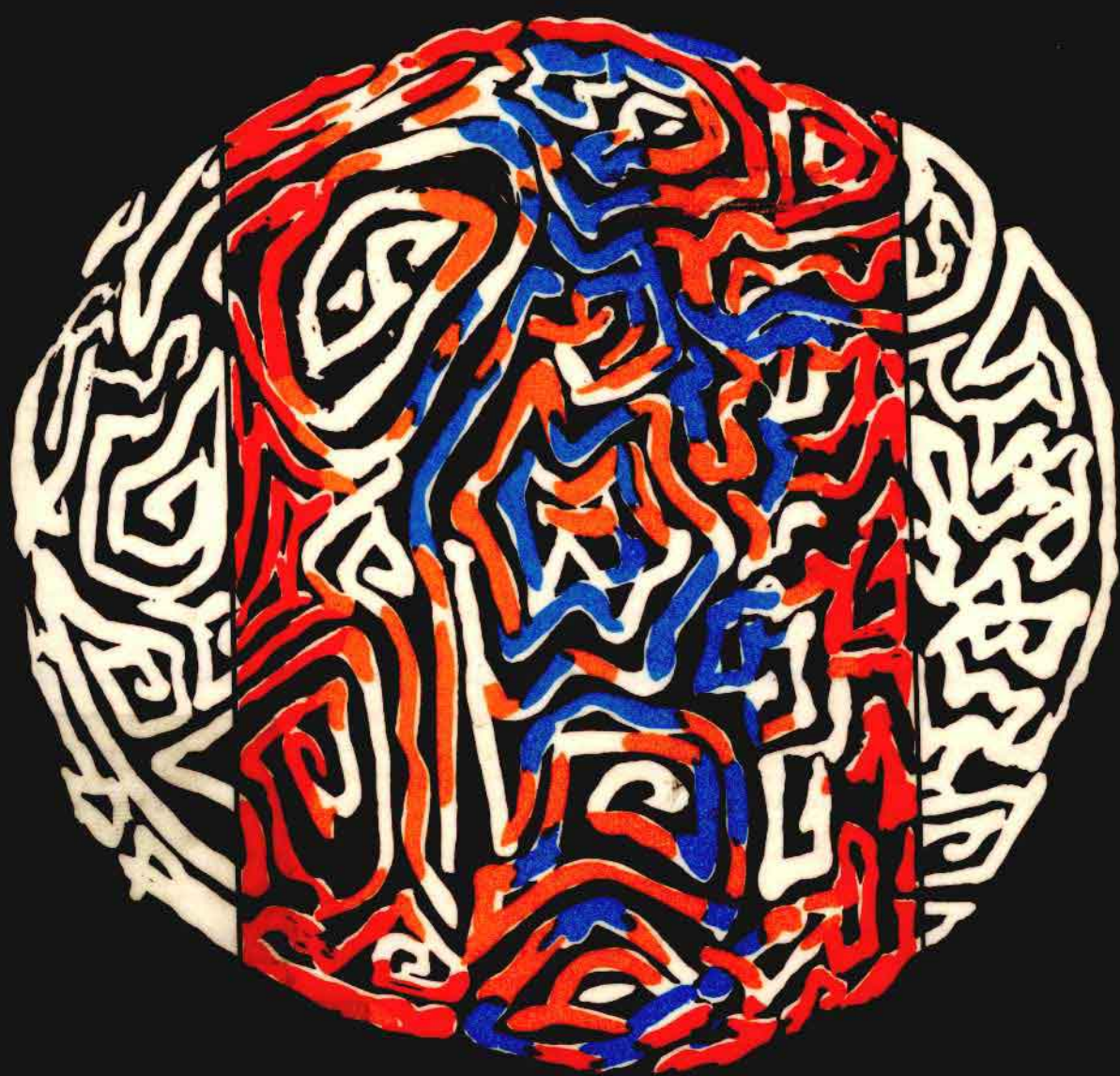


稅務與會計

第二集



經濟日報叢書

稅務與會計
第二集

林季鳴等著

印翻禁・權版有

稅務與會計 第二集

著者 林季鳴 等

發行人 王必立

出版者 經濟日報社

新聞局登記證局版臺報字〇〇二七號

總經銷 聯經出版事業公司

臺北市忠孝東路四段五五五號

郵政劃撥帳戶一〇〇五五九號

電話：七六八三七〇八

印刷者 中興印刷廠有限公司

定價新臺幣叁拾伍元

中華民國六十五年四月初版

中華民國六十八年二月第三次印行

目錄

什麼叫做會計實務？.....	林季鳴.....	1
籌備期間會計稅務之處理.....	朱寶奎.....	6
營利事業怎樣設置賬簿？.....	林季鳴.....	13
怎樣辦理開賬紀錄？.....	林季鳴.....	18
如何處理銷貨賬務？.....	吳統雄.....	25
分期付款銷貨之處理.....	蔡峰霖.....	29
外銷品進口原料記賬稅捐會計處理.....	林季鳴.....	37
存貨跌價損失之賬務處理.....	陳秋芳.....	41
資產重估價之會計處理.....	陳秋芳.....	47
營利事業資產重估價及其會計處理.....	王建煊.....	53

進口機械關稅優待之詮釋·····	蕭文雄·····	73
進口機器分期繳納進口稅捐辦法·····	蕭文雄·····	79
自用機械進口關稅記賬辦法·····	蕭文雄·····	88
產險業管理會計實務檢討·····	杜功壁·····	94
建築業稅務賬務之處理·····	李仍晃·····	106
營建業分批成本制度之會計處理·····	江輝雄·····	118
國際運輸事業的稅務與會計·····	魏幸雄·····	125
輪船業稅務會計處理·····	王銘生·····	134
租賃業之稅務及會計處理·····	陳秋芳·····	140
餐飲業之稅務及會計處理·····	林炳滄·····	145

貿易業的稅務與會計·····	陳 達··	150
損失費用應與業務有關·····	林炳滄··	154
利息費用可否資本化？·····	林炳滄··	158
企業年終結賬應行注意事項·····	吳統雄··	171
何謂未分配盈餘？·····	吳統雄··	206
盈餘轉增資之扣繳問題·····	林賢郎··	211
營利事業如何預估申報？·····	陳 達··	214
免徵營利事業所得稅核准後應注意事項		
	李仍晃··	220
稅務會計領導財務會計？·····	林炳滄··	225

什麼叫做會計實務？

林季鳴

一、會計原理與實務的分野

會計為社會科學的範圍，其進化常隨著社會環境的變遷而發展，尤其在工業快速進步的時代，因經營管理上之需要，會計理論之發展亦日益迅速。無論任何一門真理或學問的傳播，原不受地域的限制，會計原理亦然，不過一國有一國法律，制度和習慣，而會計理論的應用亦受這些法律、制度和習慣的影響而改變其處理方式，在不同國度裏，便產生個別的會計實務而適應其本國環境之需要，所以筆者認為會計實務乃為一種國內性的會計處理原則。

二、會計實務的本質

一個國家為了開發本身的資源及其公共建設，運用經濟或財政手段，制訂種種法律，以達到獎勵或管理的目的。在會計實務上亦隨之產生種種不同的會計

處理方法。故會計實務的本質應以現代會計原理為基礎，配合現時存在本國的法律、制度和習慣加以擴展或修正而形成國內性共通的會計處理原則。

會計實務與會計制度不同，而會計制度則係依據某一特定企業或團體個別情況之需要而制定的一種會計處理準則或程序，它不能離開會計實務而獨立，所以嚴格言之，會計制度之設計是會計原理與會計實務的綜合應用。

因此筆者以為：會計原理為世界性的學問，不分國界，會計實務為國內性，而會計制度則為個別性或團體性，是故學習會計者須經過三個階梯，才能培養一個優秀的會計人才，第一階梯是在學校中所學習的會計基本理論及簿記技術，第二階梯是在就業前所實習或訓練的一般會計實務，第三階梯是在服務機構中所研習的會計制度或所體驗出的本機構特殊會計處理程序。由於現代各國獎勵及管理政策的實施，國內財經法律不斷的修訂，會計實務變動亦大，故不可不注意也。

三、商業會計法——會計實務之本

前面所說的國內性共通的會計處理原則，在我國而言，當指商業會計法，蓋我國為成文法國家，對於國內共通會計原則，已予法律化，訂入商業會計法之中，指導人民如何處理會計事務。

商業會計法於民國三十七年一月七日公佈，並自民國四十一年一月一日起在臺灣省區分期實施，現除登記資本額新臺幣五萬元以下之小規模合夥或獨資商業得不適用外，其餘公司行號全面實施。現行商業會計法內容，對於會計事項之意義、會計年度、記賬單位、會計基礎、會計科目、賬簿報表、資產估價、損益計算均有詳盡之規定，商業會計法授權主管機關另定憑證科目賬簿報表等規則，經濟部乃於民國六十二年三月新頒「商業會計處理準則」一種，與商業會計法有同等效力，均為會計實務基本法則。故我國會計處理原則，先須適用商業會計法，如商業會計法未規定者，再依其他有關法令（如所得稅法）之規定及存在國內之習慣處理，故吾人處理會計事務，不宜違反商業會計法。

四、所得稅法——會計實務之輔

所得稅法內也有規定營利事業會計處理原則，如所得稅法第三章所規定之會計基礎、會計年度、損益計算、資產估價等，亦足以影響會計實務之處理。由所得稅法衍生而來的營利事業所得稅結算申報查核準則，更足以廣泛的影響會計實務，因此會計人員便發生兩個觀念：一是商業會計法觀念，二是所得稅法觀念。兩者均為法律，都有強制性，而兩者所規定會計處理原則又不完全一致，頗令初出茅蘆的會計人員亦弄不清楚；目前工商業已形成一種適應法律之措施，即平日依照商業會計法規定處理，到了申報所得稅時候，則依照所得稅法規定作賬外之調整，也就是所得稅結算申報書上的調整，藉以符合所得稅法，於是營利事業便發生了兩種盈餘，一種是賬面真實盈餘，另一種是申報書上調整之課稅盈餘，此兩種盈餘究應以何者作為應分配股東之盈餘？却為征納雙方所爭執尚未解決之問題。（筆者按：如果主管機關能將所得稅法及查核準則內合理的會計原則，納入商業會計法，加以充實，使稅務會計與商業會計合併融於一爐，會計作業便趨於一致，此事並非做不到，因法律有強制的效果。）

五、會計原理爲修訂商業會計法之淵源

前面已經說過，我國爲成文法國家，會計原則業已法律化，如果我國商業會計法趕不上現代進步的會計原則或不够詳盡時，應俟主管機關適時修改商業會計法，在尚未修改以前，仍應遵守現行商業會計法，此即成文法與不成文法國家的區別。

籌備期間會計稅務之處理

朱寶奎

公司行號在實際開始營業以前，必須經過一段籌備的時期，其長短視個別情形而定。就一般買賣而言，自邀集投資人、收取股本、覓妥營業場所、裝設店面、招聘員工、購買生財器具及商品。公司組織者，先請領公司執照，然後，辦理營業登記，獨資合夥者，商業登記與營業登記合併辦理，統一發證，及至核准營業登記，領取統一發票，方可開業。就製造業而言，於籌集資本以後，除覓妥營業地址，請領公司執照以外，並應覓取適宜建廠之土地，再辦工廠設立申請，核准工廠設立後，進而建造廠房，定購機器及原料，若機器及原料需向國外採購，則實務上需要提示營利事業登記證。因此雖未開業，為購買機器原料而預先辦理營業登記，然後招聘員工、安裝機器、試車、申請工廠登記等。若為特許事業者，應經主管特許事業之機關審查核准，如屬貨物稅廠商者，則須辦妥貨物

稅廠商登記，然後方可開工產製，行銷市場，正式開始營業。因此，籌備期間長短不一，短者數月，長者數年。茲就：①籌備期間與營業開始日之認定標準，②設賬與驗印，③扣繳事項，④所得稅之申報，⑤開辦費之分攤，各項有關之稅務規定分述如次：

一、籌備期間與營業開始日之認定標準

財政部六十二年三月十三日（62）臺財稅字第31904號函規定：

①新創立之營利事業原則上以營利事業登記證所載日期為準，但營利事業於辦妥營業登記後，尚須俟建廠完成始能營業者，得以工廠登記所載日期為準。

②營利事業未辦妥營利事業登記，惟已先行領用統一發票開始營業者，以開始領用統一發票之日期為準。

③營利事業未辦理營利事業登記，亦未領用統一發票，而有營業行為者，以稽征機關查定營業稅月份之第一日為準。

以上②、③兩點規定均為實際開始營業之日，惟第①點但書規定以「工廠登記所載日期為準」，此項

日期之意義有欠明確，究爲工廠申報開工之日？或爲工廠登記證頒發之日？若爲申報開工之日，則開工之後，產品未必即日銷售，可能存儲於工廠，俟結存相當數量再行銷售，若爲工廠登記證頒發之日，依照現行「工廠設立登記規則」第七條規定：「……於試車後三個月內辦理工廠登記……」試車後可能很快正式生產銷售，則工廠登記證之日期在實際營業之後，或者試車後因故不能正式生產，或因存儲工廠暫不銷售，則工廠登記證之日期乃在實際營業之前。總之，工廠登記之日期不能作爲開始營業之標準，就筆者管見，似以實際發貨之日，亦即爲第一張統一發票開立之日爲開始營業日，此與實際情形相符。而且與獎勵投資條例第六條對新投資創立之生產事業自其產品開始銷售之日起五年免稅之規定亦可互相一致。

二、設賬與驗印

現行所得稅法第二十一條規定賬簿設置等事項之管理辦法由財政部另定之，此項辦法已經公佈，惟對於籌備期間之設賬驗印並未明定。又現行營業稅法第十三條規定：「營利事業至少應該設置日記賬與分類

賬兩種主要賬簿，按日記載……」同法第十五條：「營利事業設置之賬簿，使用前應逐頁編號，於申報營業登記時，送請主管稽征機關查驗登記蓋印。……」其規定賬簿於使用前及申報營業登記時驗印，足見係指營業期間之賬簿，而非對籌備時而言。惟財政部（49）臺財稅發第858號令規定（刊於賦稅法令彙編——營業稅第一九九頁）：「查營利事業登記規則第六條規定：營利事業之賬簿應於使用前送該管稽征機關登記驗印，則不論營利事業之設立登記已否辦妥，所請登記驗印其賬簿，稽征機關均應受理。」此項釋令似包括籌備期間之賬簿在內，因此，倘籌備時期有設賬之必要者，則應於使用前申請登記為妥。至於有無設賬必要及設賬之種類，視實際情形而定。由於籌備時期會計事項不多，倘短期內即可開業者，則僅將收取資本購置設備及少數開辦費用，按原始憑證編製傳票，俟開始營業辦理賬簿登記驗印後，登入驗印之賬冊，如正式登賬之前需要明瞭支付情形，則以三欄式明細表按傳票所載分科目統計即得各科目餘款，亦可編出試算表。如果籌建工廠需要時間較長，而支付頻繁者，則不能因陋就簡，以正式設賬申請登記驗

印爲宜。

三、扣繳事項

所得稅法第八十八條之規定，支付薪資、利息、租金等應於給付時扣繳所得稅，籌備期間支付薪資、租金等亦應依法辦理。惟以報繳書中必須填寫扣繳單位編號，否則公庫不能收款，而未辦理營業登記之前，尚無此項編號。因此，爲完成扣繳義務，應備文申請稽征機關編發，以便報繳。

四、所得稅之申報

財政部五十九年七月廿四日以（59）臺財稅第25591號令規定：「查營利事業在建廠期間雖未對外營業，惟如有財務收入或其他收入，仍應依所得稅法第七十一條規定申報其當年度所得額，依法核課。」又於六十年三月卅一日以（60）臺財稅第32331號令規定：「營利事業於建廠籌備期間申報所得稅時，自可就上述限額內（即20%限額）自由攤提開辦費。至減除攤提之開辦費後，當年度倘屬虧損，如符合所得稅法第卅九條規定要件者，該項虧損自得由以後年度

所得中減除後，再行核課。」綜合先後兩令而論，凡有收入即應結算申報，惟收入可減除開辦費用，以20%之內為限。但是20%之基礎如何決定未經釋明。因當時尚屬籌備期間，費用不斷發生，當年度籌備期間尚未截止，結算以後發生之費用仍為開辦費用，此為當年度結算時無法預計者。因此筆者認為應以當年度開辦費餘額為計算基礎，較為合宜。籌備期間財務收入之發生，乃為較具規模之企業，因其收取資本以後，並非立即支用，視建廠之需要陸續應用，將未用部份資本存放銀行之定期存款或存放其他公司行號之利息所得。至於其他收入之發生，或因建廠期間出售廢品之所得，在會計處理上均列為開辦費用之抵銷項目，超過開辦費20%之情形甚少。若為少數之財務及其他收入，預先將開辦費攤提20%而發生虧損，將使投資人誤解其投資之企業為賠本之事業，歪曲財務之狀況。筆者認為，籌備時期倘有收入發生，原則上依照部令辦理所得稅結算申報，當年度開辦費之攤提金額不必一定為20%，即在20%以內配合收入多寡定，例如：當年底開辦費總計100,000元可提列限額為20,000元，如財務收入為2,000元，則開