



淺談稅課收入之會計處理

綜觀各國財政統計可以發現，「稅課收入」係政府施政之基本財源，目前各先進國家以及國際政府會計理論規範對稅課收入之報導與認列不盡相同，本文簡介國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards，簡稱 IPSAS）、美國聯邦、澳洲等國家之規範與實務等，期能作為我國稅課收入未來會計處理持續精進之參考。

羅玉嫻（行政院主計總處會計決算處視察）

壹、前言

我國中央稅捐稽徵機關依照稅捐稽徵法課徵各項稅款，對於各納稅義務人及各項稅目之管理，各國稅局業務單位等係運用徵課管理資訊系統登載及管理稅款之稽徵、收繳等情形，並將每月執行結果，彙整明細表等，送由會計單位據以辦理特種「徵課會計」帳務處理。

現行中央政府僅針對徵課

會計已實現部分，以稅課收入等列入國稅局等「普通公務會計」（決算）報告表達，至尙

未徵起之應收稅款等未認列入帳（即目前係採現金制認列稅課收入）。該等未徵起稅款雖

表 1 累計尚在徵收期間未徵起稅款及罰鍰統計表

年 度	件數（萬件）	金額（新臺幣億元）
97	131	2,962
98	117	3,017
99	97	2,647
100	77	2,181
101	63	1,845

資料來源：審計部 101 年度中央政府總決算審核報告。

經財政部主管機關擬定各項追查與清理機制，以及強化與行政執行機關間之合作等具體措施，以加強稽徵，並獲致相當成效，惟未徵起之金額仍鉅（上頁表 1）。

貳、各先進國家稅課收入作法

為精進中央政府稅課收入等之相關會計報導，經蒐整 IPSAS 及各先進國家之規範與實務作法，經綜整後，渠等對於稅課收入及應收稅款認列主要分為淨額法、備抵法及總額法（下頁表 2），茲簡要說明如下：

一、IPSAS（淨額法）

依 IPSAS 第 23 號「無對價交易收入」公報第 48、59 及 60 段規定，無對價交易收入應當以政府淨資產可增加的金額來認列，另政府可控制來自應稅事項之稅收資源，且預期很有可能收到該等資源之未來經濟利益或服務潛能，並得可靠衡量其公允價值時，即應認列相關收入及資產。

因稅款徵收時間與法定繳納期間或有時間性差異，爰為可靠衡量稅課收入認列金額，依同號公報第 68 段規定，政府應根據過去徵收稅款之資訊（如稅法規定繳納期間及繳款人遲繳情形或政府追繳之成本效益等）建立統計模型，以計算合理適當之應收稅款。惟因上開模型所計算之稅收與實際納稅義務人繳稅情形可能有所不同，其差異數應參照 IPSAS 第 3 號公報「會計政策、會計估計之變動與誤述」調整當年度稅課收入等（亦即不認列為呆稅費用）。

二、美國聯邦（備抵法）

美國聯邦稅課收入係依聯邦財務會計準則（SFAS）第 7 號公報第 6 段規定，採用修正現金基礎認列。另依同號公報第 49 及 52 至 57 段說明段規定，稅課收入除認列現金收取之部分外，另應考量應計之調整，即認列法律可強制執行且金額可衡量之應收稅款（即預期很有可能收回）及提列備抵呆帳等，並將提列之備抵呆

帳視為收入之減項，非費用科目。

三、澳洲（總額法）

澳洲政府對於稅課收入之認列共有兩種方式，分別說明如下：

- （一）未來經濟利益之流入可以可靠衡量或預估時，政府在納稅義務人賺得收入當年認列稅課收入，稱為經濟交易法【Economic Transactions Method（ETM）】。此種稅課收入認列，包括石油資源租稅、商品和服務稅、消費稅、關稅、銷售稅等收入。
- （二）當無法依 ETM 可靠衡量稅課收入時，政府稅課收入係以納稅義務人先前對稅課負債的評估或於稅務機關收到現金時認列，稱為稅課負債法【Tax Liability Method（TLM）】，在此種認列方法下，稅課收入之衡量時點通常晚於以 ETM 衡量。此

論述》會計 · 審核



種稅課收入認列，包括如個人所得稅、營利事業所得稅、養老金所得稅等收入。

另澳洲政府對於應收稅款收回之可能性有疑慮時，即分析歷年稅款收現狀況，據以提列呆帳準備，預估無法收回部分則以呆帳費用計列。

參、我國稅課收入會計處理持續精進之參考方向

為廣續精進我國會計報導品質，經參採 IPSAS 及部分先進國家作法，並衡酌我國國情與實務運作等，擬具稅課收入會計處理持續精進參考方向，說明如下：

一、應收稅款採備抵法，於已確定時入帳，可完整穩健報導政府應收債權

(一) 政府的稅收係稅務員依法查定開立稅單，與納稅義務人獲得政府施政服務間並無對價關係，故無法類同一般企業對價交易收入之處理方式，按其所付出商品或提供服務之對等價值（售價總數），認列收入與應收帳款，並將後續無法收回之應收款項，認列為呆帳費用，以作為對授信等管理單位課責之依據。又因政府之稅課收入係依法令

之強制性收入，尚不宜以呆帳之多寡課責稅務員，爰宜按預估可實現之金額認列為收入；其無法收回之部分則可依合理之估算比例，認列備抵呆帳，除可充分表達與控管政府應收稅款之執行情形，亦可合理認列政府收入數。

(二) 各項稅款之徵收，或為稅捐稽徵單位查定開單後寄送納稅義務人確認並繳納（如地價稅），亦有可能由納稅義務人主動申報（如所得稅）等情形，惟該等稅課金額究應為何，仍需由稅捐稽徵單位核定及納稅義務人確定，倘納稅義務人對核定之稅款如有不服，則可依稅捐稽徵法等規定行使行政救濟（如復查、訴願及行政訴訟等），該等稅單則需俟稅捐稽徵機關決定或行政訴訟判決確定後，始能知道納稅義務人最終應負擔之稅款。

表 2 先進國家應收稅款之表達方式

單位：新臺幣元

IPSAS (淨額法)	美國聯邦 (備抵法)	澳洲 (總額法)
借：應收稅款 60 貸：稅課收入 60	借：應收稅款 100 貸：稅課收入 60 備抵呆帳 40	借：應收稅款 100 貸：稅課收入 100 借：呆帳費用 40 貸：備抵呆帳 40

資料來源：作者自行整理。

註：假設尚未收繳稅單 100 張 × 1 元 = 記載應收稅款（完整表達應收債權情形），估計無法收回 40 元 = 提列備抵呆帳。

為使應收稅款列入會計帳上後，不致變動頻繁，爰應收稅款可依稅捐稽徵法第 34 條所列，對未提起行政救濟、或提起行政訴訟等行政救濟經判決確定（無法再上訴案件）等案件確定時，再認列入帳。

二、稅課收入以扣除呆帳之淨額入帳，允當表達其可實現數

依照備抵法認列應收稅課收入，應收稅款應按總額入帳，惟稅課收入應考量可實現數，爰可以應收稅款扣除可能之呆帳數後入帳。至呆稅率則可由各國稅局參酌以前年度應收稅款收回情形，計算未能收回、註銷情形等，作為提列備抵呆帳參據。至實際發生無法收取時，如：納稅義務人經查明確無可供執行財產者，或納稅義務人受破產宣告等情形，應註銷之稅款應由業務單位依規定程序辦理後，再交由會計單位進行會計帳務處理。

肆、結語

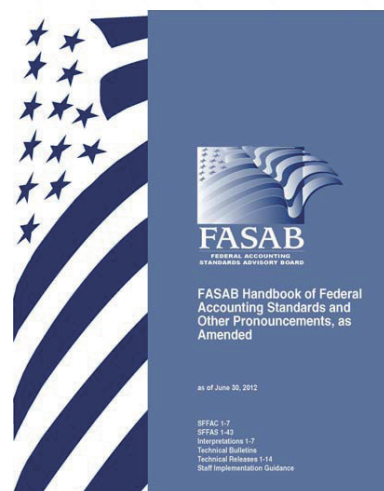
IPSAS 及部分先進國家對於應收稅款之管理，在報導方式（有總額法、淨額法及備抵法）、及認列金額（以建立模型計算或以權責發生扣除可能無法收現等金額）等，均依其國情與報導重點而訂定不同之規定。我國中央政府稅款長期以來，均僅以收取現金及抵繳收入實物部分認列稅課收入，未能表達已確定徵起之應收稅款情形，為期能完整表達政府應收之稅款，以協助稅務稽徵等管理所需，宜參考上開先進國家稅課收入之報導方式等，衡酌我國國情，賡續研議精進我國稅課收入等會計報導與處理規範。

參考文獻

1. 審計部（2013），101 年度中央政府總決算審核報告。
2. International Public Sector Accounting Standards Board. (2013), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.
3. Federal Accounting Standards Advisory Board (2012), Handbook of Federal Accounting Standards and



● Financial Report of the United States Government For Fiscal Year 2013.
(圖片來源：<http://www.gao.gov>)



● Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements
(圖片來源：<http://www.fasab.gov>)

- Other Pronouncements, as Amend.
4. Commonwealth of Australia. (2013), Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2012. ❖