

談公司設立登記之直接費用查核

張德心 會計師

一、前言：

最近經濟部於 98 年 7 月 14 日以經商字第 09802416760 號令發佈修正「公司申請登記資本額查核辦法」第六條條文，其修正重點為增加公司設立登記之直接費用查核，茲依修正後之該條條文摘錄如下：

第六條 會計師出具資本繳足之查核報告書應分別載明股款種類（現金、貨幣債權、技術作價、股票抵繳、其他財產、盈餘、公積、合併、分割、收購、股份轉換）及其發行股款價額、發行股數及資本額，並載明增資前後之已發行股份總數及資本額；其屬設立資本之查核者，應另載明其資本是否足數設立查核簽證日止之直接費用。

乍看之下，相信許多會計師一定會納悶，何謂設立查核簽證日止之直接費用？是否係開辦費？與成本表上之直接原料、直接人工等直接成本有無關係？為何沒事要創造新名詞？其法源依據為何？實際效果為何？是不是很無聊？

二、訂定之原由

不管有沒有道理或你願不願意接受，反正遊戲規則已規定了，就跟著做吧！筆者歸納訂定之原因及理由，大致為經濟部為了配合九十八年四月十四日立法院三讀通過廢除公司設立資本額制度後之配套措施，於第一項後段增訂會計師於出具設立資本之查核報告書，應另載明該設立之資本是否足數設立成本之規定，其後召開數次會議與協調大致修正如上項條文。不過另人莞爾的是，當初標榜一元公司也可成立，而堅持修法廢除公司法第一百條第二項有關有限公司資本額限制及第一百五十六條第三項有關股份有限公司資本額限制；是經濟部，而現在看看是不是衝過了頭，又回過頭來找會計師當煞車踏板，若要

資本足數設立之直接費用，則一元公司的成立！參考而已。不過從另一個角度來看，將公司設立時之資本額由原來政府主管機關強制規定其最低金額，轉換為由公司本身推算而由會計師查核出所需之最低資本額，或許是主管機關更加倚重會計師的功能，而暫時解決長官們所謂配套措施的一種說法吧！

三、實務之作法

政策法規要能夠推行的順利，一定需面對實際執行問題之考驗，筆者依多年經驗，大致草擬與歸納會計師於實務執行時，應注意之問題與解決的看法，不吝分享與讀者，希望對各位看官有所助益。

(一) 何謂設立查核簽證日止之直接費用？是否即係開辦費？

依經濟部 98 年 7 月 16 日經商字第 09802417680 號函「設立查核簽證日止之直接費用」其範圍包括與公司設立直接有關之政府規費（如公司名稱及所營事業預查費、公司登記費、許可登記費等）、會計師簽證費、律師或會計師公費及所在地租金等費用。由此可以了解到若從會計及財務的角度去分析，應指會計師對於公司設立資本額查核簽證時，截至查核簽證日止，已發生（如公司名稱及所營事業預查費、所在地租金）或預計會發生（如會計師簽證費、公司登記費、許可登記費、律師或會計師公費）與設立直接有關之費用。

而所謂的開辦費，「依財務會計準則公報第十九號創業期間會計處理準則之規定，企業創業期間因設立所發生之必要支出，如發起人報酬、律師與會計師公費、設立登記之規費、發起人會或創立會之費用及其他與設立直接有關之支出均屬開辦費。創業期間非屬設立所發生之支出，如招募與訓練員工、市場調查、開拓貨源及顧問費等支出則非屬開辦費。企業籌設分支機構所發生之支出，亦非開辦費。」而所謂的創業期間係指企業正致力於其創業之活動且屬於下列階段之一者：(1) 計畫

之主要營業活動尚未開始之期間。(2)計畫之主要營業活動已開始但尚未產生重要收入之期間。另依商業會計法第五十條第四及第五項之規定商業創業期間發生之費用，應作為當期費用。前項所稱創業期間，係指商業自開始籌備至所計劃之主要營業活動開始且產生重要收入前所涵蓋之期間。由此大致上兩者可由涵蓋期間截止日而加以區分，前者係指截至設立之查核簽證日止，而後者則指截至主要營業活動開始且產生重要收入之日。

名詞與定義敲定了，接著會面臨到送件時資產負債表表達的問題，如直接費用是否應列示於報表內，已發生的是否列為預付費用？預計會發生的是否要調整入帳？亦或均列示作為資本之減項？經過數次之討論大致上之見解為：若該等已發生之預付直接費用(如公司名稱及所營事業預查費)，其金額不具重大性或入帳與否具不確定性，依重要性原則，無需列入設立之資產負債表。而對預計會發生之直接費用(如公司登記費、許可登記費、會計師簽證費、律師或會計師公費等)，因截至設立查核簽證日止尚未支付，故無需列入設立之資產負債表。至於金額是否重大、入帳與否等不確定性，則由會計師依其專業上之判斷，予以查核。

其次可能有會計師會問到「設立查核簽證日止之直接費用」範圍內規定之所在地租金，如何計算？是否包括押金？公司所在地，若採無償租借，是否需設算租金？申請設立登記時，是否需檢附該等直接費用憑證影本或明細表？大致上之見解為：「設立查核簽證日止之直接費用」範圍內規定之所在地租金，係指截至設立查核簽證日止已支付之租金及押金，會計師於查核時需檢視租約已支付租金及押金之情形。而公司所在地，若採無償租借，計算時可以不需設算租金。另基於簡政便民，公司申請設立登記時，除屬資金動用外，無需檢附該等直接費用憑證影本

或明細表，經濟部基本之立場大致是希望繼續維持目前之實務運作，無需作太大之變動。

接下來就是會計師於設立資本額查核報告書之查核意見應如何表達的問題？會計師公會大致上是建議：可於資本額查核報告書意見段增列「該公司設立時之資本額(實收資本額)至查核簽證日止，尚未發現有不足數設立直接費用之情形。」等之文字。採消極式雙否定的表達方式，其中括弧內之實收資本額，係指用於股份有限公司之設立，而有限公司則僅寫資本額即可。不過目前實務上有些會計師則直接寫為「該公司設立時之資本額(實收資本額)，足數設立查核簽證日止之直接費用。」採積極肯定式的表達。而記載表達之方式或接續上段文字書寫或另設一段單獨表達。筆者無意去解讀或規範亦尊重每位會計師對法令之認知及見解，畢竟將「足數設立查核簽證日止之直接費用」等重要字眼予以載明即可，其餘僅係查核報告表達的其中一種方式。

四、引發之爭議

本次「公司設立登記之直接費用查核」實施迄今，於實務上由於事前參與會計師與主管機關間充分討論及預計可能發生問題，尚無重大疑義，惟筆者以為若要認真思索，仍有相當多之爭議產生，茲列舉如下：

(一)查核辦法是否已超越母法之授權範圍。

按現行公司法第七條規定：「公司申請設立、變更登記之資本額，應先經會計師查核簽證；其辦法，由中央主管機關定之」，依其授權訂定之「公司申請登記資本額查核辦法」僅係針對公司登記資本額實在與否之查核，是否能僅修正子法而不修正母法，便能任意擴增查核事項，對直接費用等之查核，不無爭議。

(二)設立資本需足數設立查核簽證日止之直接費用，才能予以設立登記，公司法內無足夠之法源依據。

假設某會計師於查核某公司之設立資本額，若於查核報告書內載明該公司設立資本不足數設立查核簽證日止之直接費用，是否公司登記主管機關即能依公司法第三百八十八條，否准其登記，按公司法第三百八十八條：「主管機關對於公司登記之申請，認為有違反本法或不合法定程式，應令其改正，非俟改正合法後，不予登記。」，由於公司法內無足數直接費用之相關規定，是否需足數才算符合法定程式？若其後該公司循行政救濟程序，屆時可能又是值得探討之問題。惟從公司財務面向來看，公司之資金除來自於資本外，尚可由負債(如股東往來)或營業收入或日後之增資等方面產生，僅以公司目前籌設之資本，去判斷公司未來無法經營，否准其登記。甚而進一步連結推估未來會違反公司法第二百一十一條(資產顯有不足抵償其所負債務)，而否准其登記，實應有所考量。

(三) 公司法第一百條第二項及第一百五十六條第三項刪除後，理應依法行政。

對於公司法第一百條第二項(授權規定有限公司最低資本額)及第一百五十六條第三項(授權規定股份有限公司最低資本額)，儘管當時反對刪除聲浪相當的大，惟既然經立法刪除，理應依法行政，面對低資本甚或一元公司，應允許並接受其所決定之資本額。如認為有弊端，即應再修法恢復或於公司法內明定設立資本需足數直接費用等之相關規定，僅藉增列查核門檻，將主管機關之政策責任，轉移給會計師去承擔，是否是長久之計。其實從振興投資環境的角度來看，故然目前取消設立資本門檻，立意上或許有形式上的鼓勵，惟投資習慣一旦養成，整體經濟上是否允許低資本公司的充斥，如何增加投資誘因，允許低資本公司的成立，進而更加獎勵，鼓勵較高資本的投入，或許是規劃者更應考量的課題。

五、後記

公司執照的廢除，是希望使用單位能直接運用經濟部的網站，下載公司之最新資料，達到節能減碳、無紙化的目地，可是實施至今，變成登記事項表取代了公司執照，使用單位照樣要求公司提供書面資料，影印紙張由原來影印公司執照一張，變為影印登記事項表、核準公文等好幾張，節能減碳、無紙化的目地，淪為空談。營利事業登記證的廢除，是希望縮短申辦流程，達到簡政便民的目地，可是實施至今，變成公司部份辦一套表格，國稅部份又得影印文件另辦一套表格，國稅局方面既無辦案進度可以查詢，文件表格又諸多重覆，反而更增加申辦時程與流程，加以都計、建管等單位，尚未執行，否則本位主義盛行，多頭馬車的做法，到時只有自求多福了，君不見公司核準公文上所加註之說明：「按公司登記所在地係法律關係之準據點，為公司文件收送之主事務所。而公司實際經營之營業場所，應符合都計、建管、消防、衛生及目的事業主管機關等法令規定。」，如何符合其他單位等法令規定？會不會又各訂一套表格？算了！還是不提比較好。此外營業項目由原先之可僅載明「ZZ99999 除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」，又修正為不得僅僅載明「ZZ99999 除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」，而公司設立登記之直接費用查核，不也是如此。再再顯示協調與決策的細膩度不夠，當然筆者也了解政策的規劃有其正面的意義及其為難之處，惟如何於政策制定前，多一點實務流程的測試，沙盤推演可能發生之狀況，簡化共通的文件，使得規定可以明確的遵循，共創革新與進步。

註：本文章原登載於 2009 年 9 月會計師季刊第 240 期。目前 100 年 3 月 29 日修正發布之「公司申請登記資本額查核辦法」

對於設立之查核報告書已刪除須載明「其屬設立資本之查核者，應另載明其資本是否足敷設立查核簽證日止之直接費用。」之規定(查核辦法第七條第一項)。