

我國稅務會計人員執行兩稅合一 績效之影響因素

The Determinants of Accountants' Performance on Implementing the Integrated Income Tax System

許崇源¹ *Chung-Yuan Hsu*

蔡英地 *Ying-Di Cai*

國立政治大學

National Chengchi University

89 年 11 月 3 日收稿、90 年 12 月 8 日一次修改、91 年 3 月 29 日接受刊登

摘 要

本研究運用 Libby (1995)之績效模型，探討我國稅務會計人員執行兩稅合一績效之影響因素，根據 Libby (1995)之績效模型，績效決定於知識及能力，而知識則受經驗與能力之影響。本文以「年度結算申報」、「未分配盈餘加徵 10%計算與申報」、「兩稅合一租稅規劃」三工作勝任能力來衡量會計人員執行兩稅合一之績效，知識則依「新」、「舊」分為兩稅合一知識與一般營利事業所得稅知識，並以「教育程度」衡量一般解決問題能力；以「職業屬性」、「年資」、「在學教育」衡量經驗。

研究結果發現，影響「一般營利事業所得稅知識」高低之因素包含職業屬性、年資，而不受一般解決問題能力、在學教育(主修科系)所影響；影響「兩稅合一知識」高低之因素則為職業屬性、一般解決問題能力及「一般營利事業所得稅知識」，而不受年資及在學教育(主修科系)所影響。知識越高者，執行與該知識相關之工作績效越好，故「一般營利事業所得稅知識」高低與執行「期末結算申報」績效呈正相關；「兩稅合一知識」與「未分配盈餘加徵 10%的計算與

¹ 我們感謝台灣大學會計系杜榮瑞教授、林世銘教授及兩位匿名評審提供之建議。

申報」績效呈正相關；「一般營利事業所得稅知識」、「兩稅合一知識」亦與「租稅規劃」相關。一般解決問題能力與執行兩稅合一相關工作績效，則無顯著關係。

本研究亦發現受試者普遍認為兩稅合一後相關工作較兩稅合一前困難，但除了中小企業之稅務會計人員外；其他屬性(會計師業、記帳業及大企業)之稅務會計人員則大都認為自己「能勝任」兩稅合一後相關工作。受試者亦認為外部教育機構所開立之兩稅合一進修班或研討會對其在兩稅合一知識的吸收上，幫助最大。此外，我們發現雖然記帳業者之知識測試成績較會計師低，但其自我績效評估則較會計師為優，值得供未來研究參考。

關鍵字：兩稅合一、績效、知識、經驗、能力

Abstract

This study employs Libby's Antecedent and Consequence of Knowledge Model (1996) to investigate the determinants of performance on implementing the new tax system - the integrated income tax system. According to Libby's model, performance is a function of knowledge and ability, and experience and ability are the antecedent of knowledge. Performance measured is focused on three types of task, the filing of tax return, the computation of undistributed earnings for 10% extra enterprise income tax, and tax planning under the integrated income tax system. Knowledge is defined as "specific knowledge in the integrated income tax regulations" and "general enterprise income tax knowledge". General problem-solving ability is measured by education level, and experience is caught by the subject's career attribute, career duration and school instruction.

The survey results show that the career attribute and career duration have impact on the general enterprise income tax knowledge. Career attribute, general problem-solving ability and general income tax knowledge determine the specific knowledge in the integrated income tax regulations. The results also support that those who possess more knowledge perform better while they are doing their jobs, which related to what they had learnt before. So, those with sufficient "General income tax knowledge" performs better in "the filing of tax return" and those with sufficient "knowledge in the integrated income tax regulations" also performs well in "the

computation of 10% extra income tax on undistributed earnings.” Meanwhile, “General income tax knowledge” and “specific knowledge in the integrated income tax regulations” are related to the performance of “tax planning”. In addition, we also find that the bookkeeping agents grade themselves more optimistic than the CPA does, although the knowledge score of the bookkeeping agent is lower than CPA’s score.

Keywords: Integrated Income Tax System, Performance, Knowledge, Experience, Ability

壹、前 言

我國「兩稅合一」制度自 1998 年開始施行，在經過年度結算申報、股東大會承認財務報表、決議盈餘分配案、實際分派股利及董監員工紅利，未分配盈餘申報納稅等工作，至 2000 年 5 月已完成整個新稅法課徵項目的循環。財政部（1998）宣稱，新稅制的施行可建立低稅賦、無障礙的投資環境，提昇國家競爭力，並建立公平合理稅制。但上述諸目標之達成，仍需實務工作人士(包括會計師業、記帳業及企業之會計人員，以下統稱稅務會計人員)具有配合執行之能力，否則兩稅合一的美意仍將落空，故實務界執行「兩稅合一」之能力為何，值得研究。過去幾年來，國內與「兩稅合一」相關的研究，多集中在制度或理論層面的研究，諸如兩稅合一的市場效應，兩稅合一對營利事業股利決策、融資決策、投資決策...等的影響，尙無研究從行爲面探討兩稅合一之執行狀況，故本文運用 Libby (1995)之績效模型(原文稱知識之前因後果模型)，利用問卷方式實地探討影響我國稅務會計人員執行兩稅合一能力及績效之因素，包括會計人員進修兩稅合一新知時，那些學習管道最爲有效。

Libby (1995)與 Libby 及 Luft(1993)根據過去之行爲會計實證研究結果，提出影響績效的要素關係模型。該模型指出，經驗與能力共同決定知識，而知識與能力則進一步決定績效。過去行爲會計研究者皆採用實驗室研究法(laboratory experiment)驗證各種理論假說，雖然實驗室研究法具有高內部效度之優點，但其外部效度可能較低，故 Birnberg, Shields 及 Young (1990)極力鼓吹採用多種研究方法。本研究採用問卷調查方式，以探索實際情況，並用以驗證 Libby (1995)所提出之績效模型。藉由問卷調查的方式找出答案，其外部效度較高，有助於學術、實務及政府等相關人士瞭解我國兩稅合一實際執行情況。此外，本研究

亦進一步探討影響新舊知識高低之因素是否有所差異？能力在新舊知識所扮演的角色是否相同？所稱「新」知識指該知識非既有知識所涵蓋者，如兩稅合一制之專屬規定；「舊」知識則指該知識為既有知識所涵蓋者，如兩稅合一後之期末結算申報。

本文後續架構如下，第二節文獻探討與假說發展，回顧我國兩稅合一制度並討論績效模型相關之文獻，以發展研究假說。第三節研究設計，說明本研究之觀念架構、問卷設計、研究對象、及資料蒐集方法。第四節實證結果則分析回函資料，並利用該實證資料檢驗相關之研究假說。最後一節則為結論與建議。

貳、文獻探討與假說發展

本研究係利用人類資訊處理模式探討影響兩稅合一執行能力之因素，故本節探討兩稅合一及人類資訊處理之相關文獻，據以推衍出本研究之研究假說。

一、兩稅合一文獻探討

我國兩稅合一制度之討論，肇始於 1968 年(行政院賦稅改革委員會, 1970)，至 1997 年底完成立法，於 1998 年正式施行，其間有關兩稅合一制度與其影響之討論文章甚多，包括制度之研議及經濟後果之實證研究(如蘇導民, 1986；郭豐鈴, 1989；楊秀雄, 1996；陳聽安、蘇建榮, 1997；單騰笙, 1997；林宜龍, 1999；馬孝璿, 1999；許白蘭, 1999；許崇源、俞洪昭、戚務君與洪盈斌, 89；戚務君、俞洪昭、許崇源與曹美娟, 2000；Chi, Yu, and Hsu, 2000 等)，但尚無探討實務人士執行能力之實證研究。

我國兩稅合一新制採用設算扣抵制，形式上綜合所得稅及營利事業所得稅仍然獨立存在，營利事業每年仍須結算申報營利事業所得稅，所有結算申報程序及表單與改制前相同，僅增加「股東可扣抵稅額」帳戶之記錄與申報，以及未分配盈餘之計算與申報。由於營利事業所得稅結算申報程序在兩稅合一前後並無不同，故本研究將其定義為「舊知識」，而「股東可扣抵稅額」帳戶之記錄與申報及未分配盈餘之計算與申報則係兩稅合一後所增加，故本研究將其定義為「新知識」。此外，因為所得稅制度之改變，營利事業所得稅之本質隨著改變，原來僅需考慮企業節稅之租稅規劃，必須配合因應，進一步考慮對股東之影響，

使得租稅規劃較改制前複雜(林世銘、蔡松棋及巫鑫, 1996; 許崇源, 2000)。²

二、經驗、能力、知識與績效架構文獻探討

人類如何學習知識、那些因素影響判斷(決策)績效, 一直是行為科學研究之重心。1970年代, 會計研究利用專業會計人員探討相關主題, 開啓了行為會計之研究(杜榮瑞, 1998)。關於會計或審計判斷績效之決定因素, 會計學者曾提出一些理論, 如: Bonner 及 Lewis (1990) 認為除了經驗外, 能力與知識是重要的因素; Bonner 及 Pennington (1991) 認為在比較判斷績效時, 應考慮決策或判斷所牽涉到的認知歷程(cognitive process)。Libby (1995) 與 Libby 及 Luft (1993) 整合相關實證研究, 並提出一敘述性模型, 認為判斷績效乃能力、知識、動機與環境之函數。此一模型對於敘述會計、審計人員之判斷及決策行為, 提供完整的架構, 也間接具有規範上的之涵義(杜榮瑞, 1998)。

有關審計判斷績效的研究可分為幾個重要階段, 從早期的經驗決定績效(Ashton, 1974; Ashton & Brown, 1980; Hamilton & Wright, 1982; Abdolmohammadi & Wright, 1987), 經驗決定知識(如 Frederick & Libby, 1986; Frederick, 1991), 知識與能力決定績效(Bonner, 1990; Bonner & Lewis, 1990), 至經驗與能力決定知識, 知識與能力決定績效(如 Bonner, Davis & Jackson, 1992; Libby & Luft, 1993; Bonner & Walker, 1994), 有關知識前因與後果之架構大致底定(Libby, 1995), 有關激勵(incentive)及辯護(justification)之影響亦僅係在整體知識與績效結構中增加影響因素。

本研究根據我國兩稅合一制度之特性與知識與績效模型架構, 建立圖一之觀念架構, 以探討影響兩稅合一執行績效之因素。

² 我國兩稅合一制度係採設算扣抵制, 公司階段之營利事業所得稅與兩稅合一前並無顯著不同, 如果純粹從公司角度看, 兩稅合一前與兩稅合一後並無不同; 但兩稅合一後, 因為公司所繳之所得稅, 於盈餘分配給股東時, 可隨同股利分配給股東, 故營利事業所得稅對本國股東而言, 僅屬預付稅款。兩稅合一之前, 公司租稅規劃僅需儘可能減少公司應負擔之稅負, 兩稅合一後, 還要連同股東情況一併考慮, 加上現行規定, 如果盈餘分配給股東, 其已納營利事業所得稅(即股東可扣抵稅額), 可由股東用以抵稅或退稅, 但如分配給董事、監察人及員工, 其股東可扣抵稅額仍須扣除, 而董事、監察人及員工卻不能用以抵稅或退稅, 故可預期兩稅合一後公司之租稅規劃應較為困難。

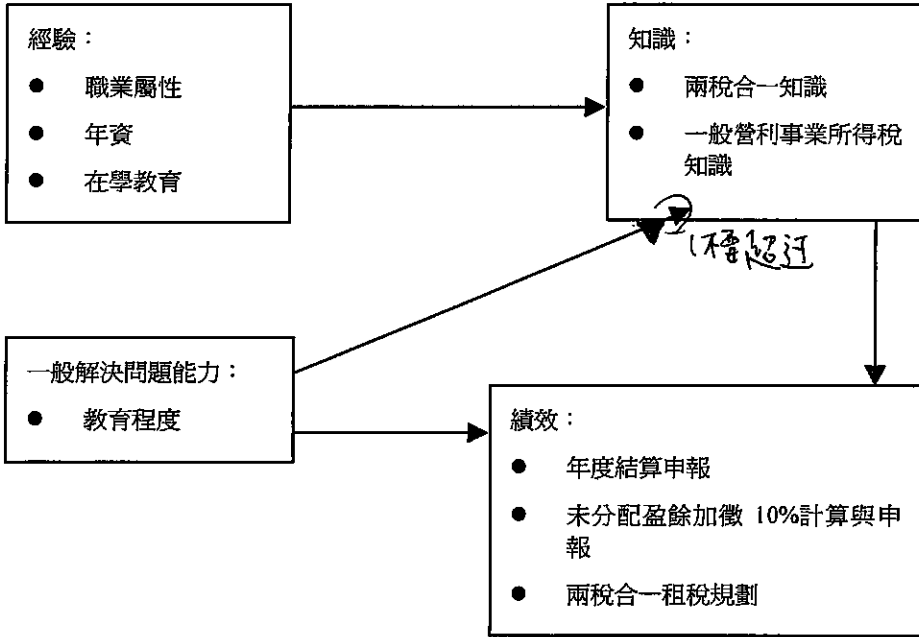


圖 1 本研究之觀念架構-影響兩稅合一執行績效之因素

三、假說發展

根據圖 1 架構，本研究檢驗下列假說：

假說一：經驗與稅務會計人員之一般營利事業所得稅知識具顯著關係，但一般解決問題能力與一般營利事業所得稅知識無顯著相關。

假說二：經驗、一般解決問題能力及一般營利事業所得稅知識與稅務會計人員之兩稅合一知識具顯著關係。

假說三：知識、一般解決問題能力與績效具顯著關係。

假說一在探討稅務會計人員經驗及一般解決問題能力與一般營利事業所得稅知識之關係，可進一步細分為下列子假說：

假說一之一：不同職業屬性之稅務會計人員其一般營利事業所得稅知識顯著不同。

假說一之二：年資與稅務會計人員之一般營利事業所得稅知識呈正向關係。

假說一之三：不同在學教育之稅務會計人員其一般營利事業所得稅知識顯著不同。

假說一之四：教育程度與稅務會計人員之一般營利事業所得稅知識無顯著關係。

假說二探討稅務會計人員經驗、一般解決問題能力及一般營利事業所得稅知識與稅務會計人員兩稅合一知識之關係，亦可進一步細分為下列子假說：

假說二之一：不同職業屬性之稅務會計人員其兩稅合一知識顯著不同。

假說二之二：年資與稅務會計人員之兩稅合一知識無顯著關係。

假說二之三：不同在學教育之稅務會計人員其兩稅合一知識顯著不同。

假說二之四：教育程度與稅務會計人員之兩稅合一知識呈正向關係。

假說二之五：一般營利事業所得稅知識與兩稅合一知識呈正向關係。

(一)經驗（職業屬性）與知識之關係

假說一與假說二皆在探討經驗及能力與知識之關係，差別在於假說一探討一般營利事業所得稅知識，假說二則探討兩稅合一知識，分別探討的原因在於，兩稅合一知識為一「新」的知識，一般營利事業所得稅知識則為一「舊」的知識，兩者性質不同，影響知識高低之因素亦可能不同，故分別探討。此外，一般營利事業所得稅知識亦成為兩稅合一知識之影響因素。

假說一之一與假說二之一探討職業屬性與知識之關係，本研究預期不管是兩稅合一知識的多寡或一般營利事業所得稅知識多寡，職業屬性皆為影響因素之一。企業稅務會計人員、會計師、記帳業者是實務上執行兩稅合一制的主要人員。然而，在進行營所稅申報時，三者所扮演的角色卻有些許的差異，公司稅務會計人員雖是第一線的執行者，然尚會經會計師的查核簽證或委由記帳業者代為處理申報事宜，故在吸收一般營利事業所得稅知識、兩稅合一知識的急迫性、重要性較小，會計師則由於須進行查核簽證工作，基於簽證風險之考量，有其不得不學的壓力。記帳業者則代中小企業記帳及申報營所稅，其壓力雖不若會計師大，但仍有面對客戶不容出錯的壓力；因此，本研究預期在職業屬性與知識的關係上，會計師之知識優於記帳業者，記帳業者的知識優於中小企業稅務會計人員。上市上櫃公司規模較大，不管從資訊提供之需求，或福利之提供皆顯著優於中小企業，故本研究預期上市上櫃公司之稅務會計人員知識優於中小企業稅務會計人員。

(二)經驗（年資）與知識之關係

假說一之二及假說二之二探討年資與知識之關係。Bonner（1990）曾指出：如果審計任務不須借助於經驗所累積之知識時，該審計任務之績效與經驗之關係並不顯著。由於兩稅合一新制推行至今亦不過一個循環，為一「新」的知識，就新知的學習言，影響知識高低者取決於受試者之吸收能力，非受試者之年資；而隨著學習時間的拉長，吸收新知能力對於知識高低的影響逐漸降低，年資所扮演的角色則漸次加強。依 Bonner（1990）之主張，在探討經驗與知識的關係上，兩稅合一知識的比較實無法彰顯經驗（年資）之效果，本研究因此預期年資與兩稅合一知識的高低無顯著關係。

又 Bonner 及 Lewis（1990）指出：平均而言，越有經驗的審計人員其在審計任務的表現上、知識及能力都較為傑出，一般營利事業所得稅知識為一「舊」的知識，可彰顯經驗（年資）之效果，故本研究預期年資與一般營所稅知識的高低呈正向關係。

(三)經驗（教育）與知識之關係

假說一之三、假說二之三探討主修科系與知識的關係。Bonner, Davis 及 Jackson（1992）研究結果發現在學教育（大學教育修讀「稅」之學分數）與公司稅與交易知識具顯著關係。故本研究預期主修科系與一般營利事業稅知識、兩稅合一知識高低具顯著關係。

(四)能力（教育程度）與知識之關係

假說一之四及假說二之四探討教育程度與知識之關係，由於兩稅合一知識與一般營利事業所得稅知識有新舊之差異，故本研究預期影響兩者知識高低之因素有所不同。Libby 及 Tan（1994）指出：當任務越是「非結構化」則解決問題的能力對判斷績效的直接影響越大；學習環境越匱乏，則解決問題的能力對知識的取得影響越大。本研究中，一般營利事業所得稅為一「舊」的知識，學習時間長；兩稅合一知識則為新的知識，學習環境較匱乏且學習時間較短，故本研究預期教育程度（一般解決問題能力之替代變數）與兩稅合一知識呈正向關係，而與一般營所稅知識則無顯著關係。此外假說二之五亦進一步探討一般營利事業所得稅知識與兩稅合一知識之關係。由於知識具累積性，故本研究預期一般營利事業所得稅知識越高者，兩稅合一知識越高，兩者呈正相關。

(五)知識、能力與績效之關係

假說三探討知識及一般解決問題能力與績效之關係，又可細分為下列子假說：

假說三之一：「年度結算申報」之績效與一般營利事業所得稅知識呈正相關，而與兩稅合一知識、教育程度無顯著關係。

假說三之二：「未分配盈餘加徵 10%計算與申報」之績效與兩稅合一知識、教育程度呈正相關，而與一般營利事業所得稅無顯著關係。

假說三之三：「租稅規劃」之績效與兩稅合一知識、一般營利事業所得稅知識、教育程度呈正相關。

Libby 及 Tan (1994) 指出：當任務越是「非結構化」則解決問題的能力對判斷績效的直接影響越大；學習環境越匱乏，則解決問題的能力對知識的取得影響越大。本研究中，「年度結算申報」屬結構化問題，且學習環境豐富，故年度結算申報的好壞並不受教育程度（一般解決問題能力）影響；³「未分配盈餘加徵 10%的計算與加徵」同為結構性問題，但由於為新的知識，學習環境較匱乏且學習時間較短，故本研究預期教育程度（一般解決問題能力）將影響到未分配盈餘加徵 10%的計算與加徵的績效；稅務規劃則屬非結構性問題，故預期教育程度（一般解決問題能力）亦影響到稅務規劃的績效。

至於知識與績效之關係，根據過去文獻(如 Bonner, Davis & Jackson, 1992; Libby & Luft, 1993; Bonner & Walker, 1994)之研究結果，本研究預期年度結算申報較受一般營利事業所得稅知識所影響；兩稅合一知識則對「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」有顯著影響，兩者並同時對租稅規劃有所影響。

³ 本研究所指「年度結算申報」並不包含「未分配盈餘加徵 10%的計算與加徵」，但因結算申報時兩者同時辦理，或許造成部分回答者將後者包含於前者中，如果有這種情況，則假說與結果解釋中，「年度結算申報」與「未分配盈餘加徵 10%的計算與加徵」與知識及能力之關係應相同。

參、研究設計

一、觀念架構變數說明

根據觀念架構及研究假說，本研究主要變數有經驗、知識、能力與績效。經驗通常皆以年資衡量，本研究亦將之納為經驗的變數之一，另將職業屬性、在學教育納入經驗變數。在以往之文獻中，行為會計研究者皆探討會計師業(或會計系學生)執行某一(些)任務之績效影響因素，卻未探討跨越不同職業屬性(如記帳業與會計師業)執行同一任務之績效影響因素，因此所發展出來的績效影響模型，並未考慮不同職業屬性對績效的影響。當研究主題跨越不同職業屬性比較知識與績效差異時，由於不同職業屬性的受試者，其工作的深度、廣度亦不同(例如：相較於非上市上櫃的稅務會計人員，會計師更常接觸到「稅務規劃」工作。)，則以「年資」來衡量經驗時，並無法完整的衡量受試者的經驗，應進一步考量以「職業屬性」來衡量經驗。本研究比較不同職業屬性稅務會計人員之兩稅合一知識及執行績效差異，故將「職業屬性」納入，作為衡量經驗的變數之一。主流的學習理論指出受教(instruction)與實務(practice)經驗會影響到知識的獲得(Anderson,1982、1987)，本研究參考 Bonner, Davis 及 Jackson (1992)的研究方法，將在學教育(主修科系、選讀與「商業」相關之學分數、選讀與「稅」相關之學分數)納入，作為經驗變數之一。

本研究將知識區分為「新」、「舊」知識，「新」知識指該知識非既有知識所涵蓋者；「舊」知識則指該知識為既有知識所涵蓋者。在本研究中定義「兩稅合一知識」為新知識，「一般營利事業所得稅知識」為舊知識，兩稅合一知識指因1998年1月1日「兩稅合一」新制實施後，為進行營利事業所得稅計算、申報所新增加的知識。一般營利事業所得稅知識則狹義定義為不含兩稅合一知識，屬受試者舊有的營利事業所得稅知識。

兩稅合一執行績效分為執行「年度結算申報」、「未分配盈餘加徵10%計算與申報」、「兩稅合一租稅規劃」三者之績效。「年度結算申報」係指兩稅合一制前既已存在之營利事業所得稅期末申報，「未分配盈餘加徵10%計算與申報」則是兩稅合一制下所新增加的作業。由於兩稅合一制的變革，「租稅規劃」在兩稅合一前後所考量之因素有所不同，故本研究從上述三構面探討兩稅合一制之執行績效。

一般解決問題能力則如 Libby 及 Luft(1993)所定義：廣義涵蓋所有可完成資

訊編譯、擷取及分析工作，而有助於解決審計問題的能力，此種能力部分是先天的，部分則是後天經驗的累積。在以往研究中，研究者皆改編 GRE 題目，於實驗室研究法下測驗受試者，以其得分衡量受試者一般解決問題能力的高低。由於本研究係採問卷調查，考量到樣本回函的可能性，不可能將改編後之 GRE 題目附於問卷上，由受試者填答，故不得不放棄直接衡量受試者之一般解決問題能力。而以「教育程度」作為「一般解決問題能力」的替代變數。台灣過去教育資源較不足，升學管道單一，在由考試決定教育資源分配的競爭中，努力是一影響因素，天賦能力更扮演了重要的角色，天賦能力高者獲得教育資源亦較多，教育程度與能力具有一定的攸關性，加上同儕的影響及學習刺激，更進一步造成能力之差異，故教育程度應屬一般解決問題能力衡量之良好替代變數。茲將各變數在實證操作上之定義與衡量彙述如下：

兩稅合一的執行績效：分為執行「年度結算申報」、「未分配盈餘加徵 10% 計算與申報」、「兩稅合一租稅規劃」之績效。

1. 經驗：分別以「職業屬性」、「年資」、「在學教育」加以衡量。
2. 知識：分為「一般營利事業所得稅知識」及「兩稅合一知識」。
3. 能力：定義為「一般解決問題能力」，本研究以「教育程度」衡量。
4. 職業屬性：稅務會計人員所屬之行業，分為：會計師事務所、記帳業、上市上櫃公司及中小企業。
5. 年資：從事相關稅務工作的年資，分為：未滿兩年、二至五年、超過五年但未滿十年、十年以上四個級距。
6. 教育程度：受試者之最高教育程度，分為高職、五專、二專、二技或四技、大學及研究所六大類。
7. 在學教育：指受試者在學時所受之教育，分別以在學期間主修科系（以最高學歷為準）、選讀與「稅」相關之學分數、選讀與「商業」相關之學分數衡量，
8. 主修科系：受試者在學期間主修之科系，分為會計(統)科系、財稅(政)科系、其他商學科系、非商學科系四大類。
9. 選讀與「稅」相關之學分數：受試者在學期間所選讀與「稅」相關之學分數，分為：未滿 3 學分、3 學分以上但 8 學分以下、超過 8 學分但 15 學分以下、超過 15 學分四級距。

10. 選讀與「商業」相關之學分數：受試者在學期間所選讀與「商業」相關之學分數，分為：未滿 8 學分、8 學分以上但 15 學分以下、超過 15 學分但 45 學分以下、超過 45 學分四級距。

二、資料蒐集

本研究採問卷調查方式蒐集實證資料，問卷調查對象為實務界執行兩稅合一制之主要人員，包括：(一) 會計師事務所人員；(二) 記帳業者；(三) 上市上櫃公司稅務會計人員；(四) 中小企業稅務會計人員。問卷於 2000 年四月中旬對各類別受試者各發出 100 份，共計 400 份。其中會計師業，係從台北市會計師公會、高雄市會計師公會、台灣省會計師公會等公會會員名錄中以系統隨機抽取；記帳業，係從台北稅務會計代理業職業工會會員名冊以系統隨機抽取；上市上櫃公司係由台灣經濟新報 (TEJ) 資料庫以系統抽樣取得，中小企業則是經由經濟部中小企業處所提供之電子檔系統隨機抽取。至五月中有效回函共 87 份(22%)，詳見表 1 問卷回函統計表。

表 1 問卷回函率統計表

受試者	寄發份數	回函份數	無效份數	有效回函	有效回函率
會計師業	100	23	3	20	20%
記帳業	100	22	1	21	21%
上市上櫃公司	100	19	0	19	19%
中小企業	100	29	2	27	27%
合計	400	93	6	87	21.8%

400 份問卷中，7 份因「查無此地址，關閉歇業，門牌改編，遷移新址不明，地址欠詳」等原因退回。實際回函 93 份中，1 份前後回答顯著矛盾，5 份資料欠缺太多，無法作為有效之樣本，故予剔除。

三、問卷設計

為提高問卷的效度，並明瞭受試者在填答各個題目時是否有困難，作答之空間與時間是否適當，問卷初稿完成後，邀請會計師事務所人員參與前測。除提出小幅修正意見外，受試者認為問卷之設計尚稱適當，至於填答之時間，則約為 20 分鐘，亦稱允當。問卷包括基本資料之蒐集、知識測試與績效評量，知識測試部分之 Cronbach's α 係數達 0.8086；績效評量部分，有關工作難易度部

分爲 0.8502，能否勝任兩稅合一相關工作部分則爲 0.9567，均具有可接受之信度。

本研究主要在探討兩稅合一制執行之現況，並進而了解影響兩稅合一執行績效之因素，針對研究假說，本研究之間卷設計主要分成六大部分。⁴第一部份爲一般營所稅知識，共設計了十小題單選題，藉以測驗受試者營利事業所得稅基本知識的高低，爲避免爭議，答案以法條規定爲準。每小題答對者一分，答錯者零分，受試者一般營所稅知識即以總得分衡量。第二部分爲兩稅合一知識，共設計了二十五小題的是非題，並依其性質分爲七大題，以利受試者填答。題目來源爲所得稅法及財政部賦稅署至 2000 年三月底前所發布與兩稅合一制相關的解釋函令，爲避免爭議或填答者各書己見，並未納入尙未有確定規範之實務問題，計分方式同上。

第三部份爲兩稅合一後相關工作之難易度，採受試者自我評量方式，題目包括：(1)兩稅合一後，營利事業所得稅「期末結算申報」是否較兩稅合一前困難？(2)對於營利事業所得稅「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」是否覺得困難？(3)兩稅合一後，營利事業之「租稅規劃」是否較兩稅合一前困難？問卷設計時，係以肯定句加以敘述，並以李克特量表 (Likert Scale) 分成七個等級，分別給予 1、2、3、4、5、6、7，由受試者圈選，量化受試者之贊成程度，如受試者圈選「4」，代表受試者對上述問題並無特別意見，亦即並不認爲較簡單或較困難；如受試者圈選「7」，代表受試者非常同意上述說法，亦即認爲兩稅合一後，相關工作確較兩稅合一前困難；如受試者圈選「1」，代表受試者非常「不」同意上述說法，亦即認爲兩稅合一後，相關工作較兩稅合一前「簡單」。第四部分亦由受試者自行評估兩稅合一後相關工作之執行績效，包括(1)是否能勝任兩稅合一後營利事業所得稅「期末結算申報」之任務？(2)是否能勝任兩稅合一後「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」之任務？(3)是否能勝任兩稅合一後營利事業之「租稅規劃」之任務？

績效的衡量方法有三，分別爲實際觀察、外部測試及自我評量。理論上實際觀察是最好的衡量方法，但卻有執行上的困難，外部測試同樣具有執行上的困難，評估出來的結果是否能代表真正績效，亦無法確定，加上問卷第一、二部分即以考題方式衡量受試者知識，此部份如再加以測試，恐增加回函的困難，故本研究採行 Shields (1995)之研究方法，由受試者自行評量其勝任程度(屬主觀

⁴ 詳細問卷內容請洽作者索取

之認知績效)，雖然主觀之認知績效與執行績效可能並不完全一致，但兩者應為正相關。⁵

為了解不同學習管道對於兩稅合一知識的吸收的影響，本研究第五部分特別詢問受試者之進修管道與效果，進修管道分為報章雜誌、公司在職訓練、外部教育機構（含學校、公會、管理顧問公司等）所開立之兩稅合一進修班或研討會、稅捐稽徵機關所舉辦之宣導、訓練課程與其他，由受試者就各學習管道，填答從 1997 年一月一日以後進修兩稅合一新制所花費的時間，並評估各學習管道對其所提供之幫助。⁶

第六部分係受試者基本資料，藉以取得本研究中經驗變數之資料，主要分為職業屬性、服務單位人數、年資、教育程度、在學教育。其中年資又分為總工作年資（畢業後工作年資）、從事稅務相關的工作年資（實際稅務工作年資）及處理營利事業所得稅事務的工作年資。在學期教育則分為選讀與「稅」相關的學分數、選讀與「商業」相關的學分數、主修科系。其中，主修科系之填答係採開放式，進行資料整理時，則將會計系（科）分為一類、財稅或財政系（科）分為一類、其他商科分為一類、非商科分為一類。

四、題目設計

本研究中「知識」是以 35 題的測驗題加以衡量，試題設計是否適當決定了「知識」衡量結果的有效性。為使測驗具有鑑別度及適當難度，乃參考簡茂發與郭生玉(1985)、陳英豪與吳裕益(1990)建議之設計原則，根據測驗目的，參考稅法規定及實務稽徵情況發展相關問題，本部份回函之 Cronbach's α 係數為 0.8086，在 0.7 以上，信度甚高。表 2 顯示測驗之難度與理論得分相近，亦稱適當。其中「一般營利事業所得稅知識」為一「舊」的知識，受試者較為熟悉，

⁵ Shields (1995)探討企業實施作業基礎成本制度(Activity-Based Costing，簡稱 ABC)成敗之影響因素時，為取得更多公司資料，亦利用問卷調查方式蒐集相關資料，鑒於執行成功之定義與類型紛歧，乃採取由回答者自行評估方式，直接回答他們認為公司執行 ABC 成功之程度(按自行評估成功程度回答 1 至 7)及公司是否自 ABC 獲得財務利益(回答是與否)，至於何謂成功，何謂獲得財務利益(此兩者為該研究之因變數)，則由回答者自行定義與評估。

⁶ 本研究主要目的有二，一則在探討影響我國稅務會計人員執行兩稅合一績效之因素，另則用以驗證 Libby (1995)之知識前因後果模型。不同學習管道對於知識吸收的影響固然不在圖一之模型中，但係稅法新制推行之重要因素，在民國九十年「全國經濟發展會議」租稅環境子題「稅務行政如何與企業形成夥伴關係」結論中，即有「借重民間專業機構或企業代辦租稅教育與宣導業務之規劃或執行」之建議(行政院經濟建設委員會，2001，p84)，故此項課題之了解，可供未來主管機關及納稅義務人參考。

故實際測驗結果較理論平均得分為高，「兩稅合一知識」為一「新」的知識，受試者尚處與吸收階段，故實際測驗結果較理論平均得分為低，亦與一般經驗相符。

表 2 「知識」測驗試題之理論與實際得分(難度)

	一般營所稅知識	兩稅合一知識
題數	10	25
題型	三選一之選擇題	是非題
機會分數	3.3	12.5
理論平均得分(難度)	6.65	18.75
實際平均得分(難度)	7.95	17.57
實際最高分	10	24
實際最低分	4	5

肆、實證結果

一、樣本概況

本研究共寄出 400 份問卷，有效回函問卷 87 份，有效回函率 21.8%，由表 3(A、B 及 C)可以看出，回函者總工作年資集中在十年以上，稅務相關經驗亦達 5 年以上。本研究在探討兩稅合一執行績效之因素，實務上兩稅合一相關工作雖不見得由會計師、記帳業者、財務主管本人處理，然三者皆擔任著監督、審核之工作，故執行兩稅合一之績效實由此三者所決定。觀之回函樣本，其分布狀況切合本研究之需要。表 3D 顯示，各行業中以會計師業、上市上櫃公司之教育程度較高，會計師大學以上學歷佔了回函樣本的 70%、上市上櫃公司則高達 89%；記帳業者、中小企業教育程度則較低，記帳業二專以下學歷佔了回函樣本的 87%，中小企業則為 78%。由於二技、四技之回函樣本只有兩份，為避免實證結果偏差，檢驗假說時將其併入大學一類。表 3E 顯示回函者以會計、財稅及其他商學(如企管、商學、國貿、銀行保險等)為其主修。

表 3F 顯示各職業回函者在學期間選讀與「商業」相關學分之分布情形，由於回函者大多以其最高學歷就學期間修讀之學分數作為回答依據，而非以其總

求學期間為回答依據，導致樣本間缺乏比較性，例如同為會計系，最高學歷為二技者，在選填學分數時，可能勾選了「超過 15 學分，45 學分以下」，並未包含其二專求學時修讀之學分數，然而畢業學歷為大學者，則可能勾選的是「超過 45 學分」，究其實質，兩者修讀與商學相關之學分數應是相近的。因為回函者填答在學期間選讀與「商業」相關學分一欄之結果並無合理之比較基礎，不適宜作為「在學教育」之衡量。表 3G 顯示各職業屬性在學期間選讀與「稅」相關之學分數分布情形，與受試者填選選讀與「商業」相關學分數之回函情形類似，故實證研究僅以「主修科系」作為「在學教育」之衡量。

表 3H 列示各屬性職業之知識得分平均數、標準差、最大值、最小值。單從平均數看，一般營所稅知識以會計師業最佳，記帳業者次之，上市上櫃公司再次之，而以中小企業分數最低；兩稅合一知識亦以會計師業最佳，中小企業最差，但不同於一般營所稅知識，上市上櫃公司在兩稅合一知識上的表現略高於記帳業者。⁷

表 3I 顯示「一般營利事業所得稅知識」、「兩稅合一知識」、「年度結算申報能力」、「未分配盈餘加徵 10%計算與申報能力」與「租稅規劃能力」彼此間顯著相關。

表 3 樣本敘述統計

A 職業屬性與總工作年資分布統計表

年資 \ 職業	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
未滿二年	2	2	0	2	6
二至五年	3	2	3	3	11
超過五年，未滿十年	5	4	5	7	21
十年以上	10	13	11	15	49
合計	20	21	19	27	87

⁷ 「Duncan」檢定顯示在顯著水準 10%的情況下，會計師業、記帳業、上市上櫃公司其「一般營利事業所得稅知識」並無顯著差異，記帳業、上市上櫃公司、中小企業間亦無顯著差異；然會計師業與中小企業在「一般營利事業所得稅知識」的表現上，則有顯著差異。兩稅合一知識亦以會計師業最佳，中小企業最差，上市上櫃公司則(未顯著)高於記帳業者。

B 職業屬性與從事相關稅務工作年資分布統計表

年資 \ 職業	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
未滿二年	2	2	3	2	9
二至五年	3	2	3	7	15
超過五年，未滿十年	5	6	4	9	24
十年以上	10	11	9	9	39
合計	20	21	19	27	87

C 職業屬性與處理營利事業所得稅事務工作年資分布統計表

年資 \ 職業	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
未滿二年	2	2	3	4	11
二至五年	3	2	3	5	13
超過五年，未滿十年	5	6	5	10	26
十年以上	10	11	8	8	37
合計	20	21	19	27	87

D 職業屬性與教育程度分布統計表

教育程度 \ 職業	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
高職	0	4	2	8	14
五專	2	2	0	3	7
二專	4	12	0	10	26
二技、四技	1	0	0	1	2
大學	6	3	12	5	26
研究所	7	0	5	0	12
合計	20	21	19	27	87

我國稅務會計人員執行兩稅合一績效之影響因素

E 職業屬性與主修科系分布統計表(兩人未勾選)

主修科系	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
會計、會統	10	4	13	13	40
財稅、財政	3	1	2	4	10
其他商學科系	7	13	4	9	33
非商學科系	0	1	0	1	2
合計	20	19	19	27	85

F 職業屬性與在學期間選讀與「商業」相關之學分分布統計表(兩人未勾選)

學分數	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
未滿 8 學分	0	1	0	3	4
8 以上，15 以下	3	2	0	5	10
超過 15，45 以下	3	3	3	5	14
超過 45	14	13	16	14	57
合計	20	19	19	27	85

G 職業屬性與在學期間選讀與「稅」相關之學分數分布統計表(兩人未勾選)

學分數	職業				
	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業	合計
未滿 3 學分	2	7	3	10	22
3 以上，8 以下	9	6	13	9	37
超過 8，15 以下	4	3	2	7	16
超過 15	5	3	1	1	10
合計	20	19	19	27	85

因記帳業者有兩人未勾選本項，故有效回函樣本為 85 份。

H 職業屬性與知識統計表

	知 識	樣本數	平均數	標準差	最小值	最大值
會 計 師	一般營所稅知識	20	8.75	1.410	6	10
	兩稅合一知識	20	20.45	1.877	17	24
記 帳 業	一般營所稅知識	21	8.14	1.389	6	10
	兩稅合一知識	21	17.10	4.847	5	23
上市上櫃公司	一般營所稅知識	19	7.80	1.932	4	10
	兩稅合一知識	19	17.79	4.302	8	24
中 小 企 業	一般營所稅知識	27	7.33	1.593	5	10
	兩稅合一知識	27	15.67	3.783	10	24
合 計	一般營所稅知識	87	7.95	1.649	4	10
	兩稅合一知識	87	17.54	4.192	5	24

「Duncan」檢定顯示在顯著水準 10%的情況下，會計師業、記帳業、上市上櫃公司間「一般營利事業所得稅知識」並無顯著差異，記帳業、上市上櫃公司、中小企業間亦無顯著差異；然會計師業與中小企業在「一般營利事業所得稅知識」的表現上，則有顯著差異。兩稅合一知識亦以會計師業最佳，中小企業最差，上市上櫃公司則(未顯著)高於記帳業者。

I 知識與績效之 Pearson 相關係數

變 數	一般營所稅知識	兩稅合一知識	年度結算申報自行評估績效	未分配盈餘加徵10%計算申報自行評估績效	租稅規劃自行評估績效
一般營所稅知識	--	0.5792 (0.0001)***	0.2775 (0.0093)***	0.2318 (0.0307)**	0.2560 (0.0167)**
兩稅合一知識	0.5792 (0.0001)***	--	0.2806 (0.0085)***	0.3077 (0.0037)***	0.2959 (0.0054)***
年度結算申報自行評估績效	0.2775 (0.0093)***	0.2806 (0.0085)***	--	0.8838 (0.0001)***	0.8337 (0.0001)***
未分配盈餘加徵10%計算申報自行評估績效	0.2318 (0.0307)**	0.3077 (0.0037)***	0.8838 (0.0001)***	--	0.8819 (0.0001)***
租稅規劃自行評估績效	0.2560 (0.0167)**	0.2959 (0.0054)***	0.8337 (0.0001)***	0.8819 (0.0001)***	--

*表達到 $\alpha < 0.1$ 之顯著水準；** 表 $\alpha < 0.05$ ；***表 $\alpha < 0.01$ 。

二、基本意見分析

本研究一方面在了解影響執行兩稅合一績效之因素，一方面亦藉以了解實務界對兩稅合一制度執行面之看法，故問卷中特別詢問實務界人士對兩稅合一後相關工作(包括「期末結算申報」、「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」及「租稅規劃」)難易程度(及勝任情況)的看法。表 4 顯示受試者認為兩稅合一後「期末結算申報」、「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」及「租稅規劃」等工作較兩稅合一前難(均顯著大於 4)。⁸高達 64%(56/87)的回函者認為兩稅合一後「期末結算申報」工作較兩稅合一前困難(平均難度為 5.17)；對於「未分配盈餘加徵 10%計算與申報」工作難易度之看法，亦高達 64%(55/87)的回函者認為困難(平均難度為 4.92)；亦有 60%(52/87)的回函者認為兩稅合一後「租稅規劃」工作較兩稅合一前困難(平均難度為 5.06)。

表 4 受試者對兩稅合一相關工作難易度看法分配表

工作	難易度意見							人數 合計	難度 平均
	1	2	3	4	5	6	7		
期末結算申報	3	4	5	21	14	10	30	87	5.17
未分配盈餘加徵 10% 計算與申報	4	2	11	15	24	10	21	87	4.92
租稅規劃	2	2	10	21	17	10	25	87	5.06

1. 難易度意見「7」(「1」)代表受試者非常同意(不同意)兩稅合一後，相關工作確較兩稅合一前「困難」。
2. 經變異數分析各不同職業屬性間無重大差異(p 值達 0.3 以上)，故未依職業屬性分析。
3. 難度平均數均顯著異於 4($\alpha < 0.01$)。
4. Chi-square 檢定(難易度 1 及 2 兩欄因個數小於 5，予以合併)，三項工作之難度並無顯著差異(p 值為 0.54)。

雖然受試者認為兩稅合一後稅務工作較兩稅合一前難，但表 5 顯示除中小企業人員外，會計師業、記帳業及上市上櫃公司人員皆「不」認為自己「不能勝任」兩稅合一後相關工作。⁹

⁸ 經變異數檢定發現各職業屬性對於「期末結算申報」、「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」及「租稅規劃」工作難易度看法有無顯著差異，故不分別討論。

⁹ 一般總以為「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」為兩稅合一制新增加之工作，故受試者理應較難勝任此部分工作。實證結果顯示並非如此，其可能原因為兩稅合一制前對未分配

表 5 受試者對能否勝任兩稅合一相關工作之看法

A 加權平均勝任程度

		會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業
期末結算申報	平均數	4.450	5.333***	4.368	3.481*
	標準差	1.877	1.494	1.707	1.451
未分配盈餘加徵 10% 的計算與申報	平均數	4.500	4.619	4.368	3.519*
	標準差	1.905	1.657	1.707	1.424
租稅規劃	平均數	4.100	4.429	3.947	3.296**
	標準差	1.774	1.287	1.715	1.539

1. 「3 以下」表受試者自行評估之績效為「不能勝任」兩稅合一後相關工作；
「4」表受試者未肯定「能或不能勝任」兩稅合一後相關工作；
「5 以上」表受試者自行評估之績效為「能勝任」兩稅合一後相關工作。
2. *代表異於 4 達到 $\alpha < 0.1$ 之顯著水準；**表 $\alpha < 0.05$ ；***表 $\alpha < 0.01$

B 勝任程度人數比率

		職業屬性			
執行工作	受試者自行評估之績效	會計師業	記帳業	上市上櫃公司	中小企業
期末結算申報	3 以下(含 3)	30%	10%	26%	41%
	4	15%	24%	16%	41%
	5 以上(含 5)	55%	67%	58%	19%
未分配盈餘加徵 10% 的計算與申報	3 以下(含 3)	30%	29%	26%	33%
	4	15%	24%	16%	52%
	5 以上(含 5)	55%	48%	58%	15%
租稅規劃	3 以下(含 3)	30%	19%	32%	48%
	4	30%	43%	26%	33%
	5 以上(含 5)	40%	38%	42%	19%

1. 「3 以下」表受試者自行評估之績效為「不能勝任」兩稅合一後相關工作；
「4」表受試者未肯定「能或不能勝任」兩稅合一後相關工作；
「5 以上」表受試者自行評估之績效為「能勝任」兩稅合一後相關工作

盈餘之課稅規定(所得稅法第 76 條之 1 與兩稅合一制後未分配盈餘之課稅規定(所得稅法第 66 條之 9) , 除由稅捐稽徵機關核課改為營利事業自行計算、申報外, 並無顯著不同, 故受試者認為其並非不能勝任「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」工作。

表 6 顯示在各種學習管道中，受試者認為外部教育機構（含學校、公會、管理顧問公司…等）所開立之兩稅合一進修班或研討會對其在兩稅合一知識的吸收上，幫助最大；稅捐稽徵機關所舉辦之宣傳、訓練課程則次之，相較於外部教育機構、稅捐稽徵機關之幫助，公司在職訓練及報章雜誌對其吸收兩稅合一知識之幫助則更次之。

表 6 各學習管道對受試者之幫助統計表

	總 得 分	平 均 數
外部教育機構（含學校、公會、管理顧問公司…等）所開立之兩稅合一進修班或研討會	250	2.9
稅捐稽徵機關所舉辦之宣傳、訓練課程	174	2
在 職 訓 練	133	1.6
報 章 雜 誌	128	1.5
其 他	20	0.2

依受試者選擇項目之排序給分，幫助最大者得 5 分，次大者 4 分，...最小者得 0 分。因受試者可能只選一或二項，致其他各項未得分，故平均數相對較低。

三、假說檢驗

(一)假說一、假說二之檢驗

本研究以變異數分析對假說一、假說二進行檢定，其模式為(相關變數之定義已說明於前):¹⁰

一般營利事業所得稅知識 = f(職業屬性，教育程度，年資，在學教育)

兩稅合一知識 = f(職業屬性，教育程度，年資，在學教育，一般營利事業所得稅知識)

假說一、二之變異數分析檢驗結果列示如表 7，由表 7 可發現：

1. 不管是一般營利事業所得稅知識或職業屬性確實與兩稅合一知識，職

¹⁰Neter, Wasserman, and Kutner(1990)指出，當自變數為質性(qualitative)變數，或雖然自變數為量性(quantitative)變數，但應變數與自變數之統計關係不定時，適合採用變異數分析。本文變異數分析(部分為量性變數，故嚴格來講應為共變數分析，Ananalysis of Covariance)檢定時係採用一般線性模式 (General Liner Model；SAS 指令為 glm)，並對職業屬性變數(四類)間，採 Duncan 檢定其差異是否顯著。

業屬性確實與知識之高低有顯著關係，與預期相符。

- 2.年資與知識高低之關係與本研究預期相符。年資對於兩稅合一知識並無顯著影響，而與一般營利事業所得稅知識則呈顯著關係。¹¹
- 3.在學教育(主修科系)與一般營利事業所得稅知識、兩稅合一知識高低皆無顯著關係，此與本研究預期並不相符，推其可能原因有二:(1)研究樣本中主修非商學科系之樣本只有 2 份，故無法比較主修商學科系與非商學科系之差異；(2)選讀商學科系之受試者，其在學期間選讀與稅相關之學分數並無顯著差異，受試者基礎一致，故無法比較主修科系與兩稅合一知識之關係，造成主修科系與兩稅合一知識無顯著關係。
- 4.教育程度與知識高低之關係亦如本研究之預期，教育程度對於一般營利事業所得稅知識並無顯著影響，而與兩稅合一知識則呈顯著關係。
- 5.一般營所稅知識與兩稅合一知識亦呈明顯之關係，顯著水準低於 1%，亦即一般營所稅知識越高者，其兩稅合一知識亦越高，反之亦然，此與本研究之預期相符。

表 7 知識與經驗及能力關係之實證結果(假說一及二)

	假說一	假說二
應變數	一般營利事業所得稅知識	兩稅合一知識
自變數	實證結果(p 值)	實證結果(p 值)
職業屬性	0.0524*#	0.0001***#
年資	0.0382**#	0.8250#
在學教育	0.2970@	0.5266@
教育程度	0.4254#	0.0588*#
一般營利事業所得稅知識	不適用	0.0001***#
R-Square	0.278712	0.510982
模式顯著度(p 值)	0.0464**	0.0001***

1. *表顯著水準 $\alpha < 0.1$ ；**表 $\alpha < 0.05$ ；***表 $\alpha < 0.01$ 之顯著水準；

¹¹ 本研究分別將「年資」定義為「總工作年資」、「從事稅務相關工作年資」、「處理營利事業所得稅工作年資」進行實證，發現不管是一般營利事業所得稅知識或兩稅合一知識，皆以「從事稅務相關工作年資」為「年資」之最佳衡量。

我國稅務會計人員執行兩稅合一績效之影響因素

2. 職業屬性表稅務會計人員所屬之行業；教育程度表受試者之教育程度；年資表受試者從事相關稅務工作之年資；在學教育表受試者在學時選讀之科系；兩稅合一知識表兩稅合一相關知識；一般營利事業所得稅知識表非兩稅合一相關之營利事業所得稅結算申報知識。相關定義請見表 3。
3. p 值指該自變數之顯著水準。
#表實證結果與假說預期相符，@表與假說預期不符。

(二)假說三之檢驗

為檢驗假說三有關知識、能力與績效各變數之因果關係，本研究仍以變異數分析進行檢定：

兩稅合一工作執行績效(共三項) = f (職業屬性，一般營利事業所得稅知識，兩稅合一知識，教育程度)

由於比較績效時，不只在同一職業屬性內比較績效，並且比較了不同職業屬性績效之差異，再者，績效之衡量係由受試者自行評估，為避免各職業屬性自我定位(要求)有所不同，導致衡量出之績效顯著差異，無比較基礎，在進行實證時，納入「職業屬性」作為控制變數，實證結果如表 8。

從表 8 可以明顯看出，職業屬性與「期末結算申報」、「未分配盈餘加徵 10%計算與申報」或「租稅規劃」之執行績效皆呈顯著關係，其差異主要來自記帳業者(顯著為高)與中小企業(顯著為低)；¹²知識與績效之關係與預期相符，亦即期末結算申報績效與一般營利事業所得稅知識呈正關，而與兩稅合一知識無顯著關係；未分配盈餘加徵 10%計算與申報績效則與兩稅合一知識呈正相關，而與一般營利事業所得稅知識無顯著關係；租稅規劃績效則與兩稅合一知識、一般營利事業所得稅知識具顯著關係。至於教育程度(能力替代變數)與績效之關係未完全符合預期，教育程度預期並不影響「期末結算申報」之績效，但預期會影響「未分配盈餘加徵 10%計算與申報」、「稅務規劃」執行績效，實證結果發現教育程度與三項工作之績效並無顯著關係，與預期不符，可能原因有：(1)未分配盈餘加徵 10%的計算與申報，對實務

¹² 經進一步檢定(Duncan)，發現雖然會計師之知識優於記帳業者(見表 3H)，但在執行兩稅合一相關工作績效的自行評估上，記帳業者自評之績效卻顯著高於會計師業。本研究中，績效是由受試者自行評估，無法排除主觀因素之影響；知識之衡量則是以考題形式測驗，相較於績效的衡量更為客觀。故在執行「期末結算申報」工作之績效上，記帳業者優於會計師業之原因，其可能原因有二，一為記帳業者自我評估時較會計師業樂觀，一為記帳業者處理之事務較單純，故自覺可以勝任。

界人士而言，此部份知識變更幅度不大，且學習環境不虞匱乏，從理論上推論，既然未分配盈餘加徵 10% 的計算與申報為結構化問題，學習環境又不虞匱乏，此時教育程度（一般解決問題能力）對績效的影響即不顯著。¹³(2) 受試者在進行績效評估時，受「定錨與調整」經驗法則偏誤所影響，並未將三類工作分開考量，即在評估「未分配盈餘加徵 10% 的計算與申報」、「租稅規劃」績效時，係以執行「期末結算申報」之績效為基礎，自認為「期末結算申報」高者，亦認為「未分配盈餘加徵 10% 的計算與申報」、「租稅規劃」績效高。此亦導致教育程度與「未分配盈餘加徵 10% 的計算與申報」、「租稅規劃」關係實證結果，同於教育程度與「期末結算申報」之關係，皆無顯著關係。表 4I 中三者之相關係數皆超過 0.8 可佐證此項推測。¹⁴

表 8 績效之影響因素實證結果

		假說三之一	假說三之二	假說三之三
應變數(績效)		年度結算申報	未分配盈餘加徵 10% 計算與申報	租稅規劃
控制變數(職業屬性)		$p=0.0020^{***}$	$p=0.0817^*$	$p=0.0832^*$
自變數	教育程度(能力)	$p=0.5335\#$	$p=0.5328@$	$p=0.5259@$
	一般營利事業所得稅知識	$p=0.0383^{**\#}$	$P=0.1276\#$	$P=0.0623^{*\#}$
	兩稅合一知識	$p=0.1287\#$	$p=0.0685^{*\#}$	$p=0.0874^{*\#}$
R-Square		0.2540	0.1714	0.1784
模式顯著度(p 值)		0.0051 ^{***}	0.0878 [*]	0.0713 [*]

1. *表顯著水準 $\alpha < 0.1$; **表 $\alpha < 0.05$; ***表 $\alpha < 0.01$ 之顯著水準；

2.職業屬性表稅務會計人員所屬之行業；教育程度表受試者之教育程度；兩稅合一知識表兩稅合一相關知識；一般營利事業所得稅知識表非兩稅合一相關之營利事業所得稅結算申報知識。相關定義請參見表 3。

3.p 值指該自變數之顯著水準。

4.#表實證結果與假說預期相符，@表與假說預期不符。

¹³ 新修正所得稅法第六十六條之九有關未分配盈餘計算之規定與所得稅法第七十六條之一有關未分配盈餘計算之既有規定內容相當。

¹⁴ 另一可能原因為教育程度本身非屬「一般解決問題能力」的良好替代衡量，故無法彰顯出「一般解決問題能力」對績效之影響。本研究認為教育程度在某一定程度上仍為「一般解決問題能力」的良好替代衡量，且假說一之二與假說二之二有關教育程度與知識之實證結果亦支持此假設，故此原因成立之可能性較低。

伍、結 論

本文運用 Libby(1995)之績效模型，利用問卷調查方式實地探討影響我國稅務會計人員執行兩稅合一能力及績效之因素，同時也探索會計人員進修兩稅合一新知時，那些學習管道最為有效。實證結果顯示不管是會計師業、記帳業、上市上櫃公司或中小企業之稅務會計人員皆明顯認為兩稅合一後，「期末結算申報」、「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」及「租稅規劃」確較兩稅合一前難。惟除中小企業之稅務會計人員外，會計師業、記帳業者及上市上櫃公司稅務會計人員則皆「不」認為自己「不能勝任」兩稅合一後相關工作。而各種學習管道中，受試者認為外部教育機構（含學校、公會、管理顧問公司…等）所開立之兩稅合一進修班或研討會對其在兩稅合一知識的吸收上，幫助最大；稅捐稽徵機關所舉辦之宣傳、訓練課程則次之，至於報章雜誌、公司在職訓練對其吸收兩稅合一知識之幫助則更次之。

有關經驗、能力與稅務會計人員知識之關係，職業屬性與知識之高低具顯著關係與預期大致相符。比較一般營利事業所得稅知識，依其高低順序為會計師、記帳業、上市上櫃公司之稅務會計人員、中小企業之稅務會計人員，但除會計師顯較中小企業之稅務會計人員為高外，其餘之差異尚不顯著；比較兩稅合一知識，依其高低順序為會計師、上市上櫃公司之稅務會計人員、記帳業、中小企業之稅務會計人員，其中會計師顯著優於記帳業、記帳業顯著優於中小企業之稅務會計人員，上市上櫃公司之稅務會計人員亦優於中小企業之稅務會計人員，至於記帳業與上市上櫃公司稅務會計人員之差異則不顯著。

教育程度在某一程度上，可為「一般解決問題能力」之替代衡量，由於兩稅合一知識為一「新」的知識，學習環境較匱乏，故教育程度與兩稅合一知識呈正向關係；其對一般營利事業所得稅知識之高低，則無顯著影響。新知識能否很快被吸收，初期取決於受試者的學習能力，但知識會隨著年資的增加而累積，故年資對新知識(如本研究之兩稅合一知識)之影響並不顯著，但對於舊知識(如本研究之一般營利事業所得稅知識)之高低則有所影響。至於在學教育（主修科系）與一般營利事業所得稅知識、兩稅合一知識高低並無顯著關係，可能係回函者均屬商學科系之原因，亦可能係回函者之工作年資較長，導致在學教育之影響不顯著。由於知識具累積性，故一般營所稅知識越高者，兩稅合一知識亦越高。

知識與績效之關係，與預期相符，知識越高者，執行與該知識相關之工作

績效越好，因此，「一般營利事業所得稅知識」高低與執行「期末結算申報」績效呈正相關；「兩稅合一知識」與「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」績效呈正相關；「一般營利事業所得稅知識」、「兩稅合一知識」亦與「租稅規劃」相關。惟本研究係以回答者自我評估之勝任程度作為執行績效之替代變數，兩者相關程度影響上述關係之實證結果，解釋、應用時必須注意此項限制。

一般解決問題能力(教育程度)與執行兩稅合一相關工作績效實證結果並無顯著關係。主要原因可能係兩稅合一前，所得稅法七十六條之一即有對未分配盈餘加徵 10%的相關規定，受試者將兩稅合一前後之未分配盈餘聯想在一起，不認為是「新」的知識，因此「未分配盈餘加徵 10%的計算與申報」績效與一般解決問題能力(教育程度)無顯著關係；受試者又受「定錨與調整」經驗法則偏誤影響，導致一般解決問題能力(教育程度)與「租稅規劃」績效之關係亦不顯著。

本研究採問卷調查方式蒐集資料，雖較具外部效度，但難免受問卷調查法之限制，且有關執行績效係採自我評估方式，可能較不客觀，未來研究或可採取實驗室研究法，並對績效採用其他客觀的衡量。研究中「一般解決問題能力」係由「教育程度」間接衡量，未來研究方向可考量如何直接衡量「一般解決問題能力」(例如直接設計題目對受試者進行測試)。此外，行為會計研究者在探討影響績效之因素時，不只探討經驗、知識、能力與績效之關係，亦探討環境、激勵對績效之影響，未來研究者亦可進一步將其應用到相關之應用研究上。

參考文獻

- 行政院經濟建設委員會，2001，全國經濟發展會議預備會議初步結論報告。
- 行政院賦稅改革委員會，1970，專題研究彙編(一)，行政院賦稅改革委員會報告書第三部。
- 杜榮瑞，1998，「行為會計研究之回顧：問題與典範」，中山管理評論，6 卷 2 期：293~330。
- 杜榮瑞，1998，「知識、誘因與會計決策—除誤途徑」，管理學報，15 卷 1 期：27~55。
- 林世銘、蔡松棋、巫鑫，1996，「實施兩稅合一教戰守策」，實用稅務，264 期：14~26。
- 林宜龍，1999，兩稅合一制對我國集團企業股利政策之衝擊，元智大學管理研究所未出版碩士論文。
- 財政部編，1998，兩稅合一所得稅法疑義解答(修正版)，台灣省會計師工會、

我國稅務會計人員執行兩稅合一績效之影響因素

台北市會計師工會、高雄市會計師工會印。

- 馬孝璿，1999，兩稅合一對上市上櫃公司股利政策影響之探討，中山大學財政研究所未出版碩士論文。
- 戚務君、許崇源、俞洪昭、曹美娟，2000，「兩稅合一制度下股東可扣抵稅額之價值攸關性」，會計評論，33期：77~99。
- 許白蘭，1999，我國兩稅合一制度對多國籍企業之影響—對外投資事業之實證研究，東吳大學會計研究所未出版碩士論文。
- 許崇源，2000，「兩稅合一制對我國營利事業所得稅會計處理及投資人財務報表使用之影響」，會計研究月刊，172期：42~59。
- 許崇源、俞洪昭、洪盈斌與戚務君，2000年，「兩稅合一制度對公司屬性與股票報酬關聯性之影響」，會計評論，32期：81~101。
- 郭豐鈴，1989，公司組織未分配盈餘課稅之探討，政治大學財政研究所未出版碩士論文。
- 陳英豪、吳裕益，1990，測驗與評量，台北：復文圖書出版社。
- 陳聽安、蘇建榮，1997，「兩稅合一制度及其效果之分析」，兩稅合一研討會實錄，孫運璿學術基金會贊助，中華經濟研究院編譯印，13~54。
- 單騰笙，1997，兩稅合一制在內生化成長模型中之探討，淡江大學會計研究所未出版碩士論文。
- 楊秀雄，1996，政府租稅政策對公司資本結構暨資金成本影響之研究，中興大學財政研究所未出版碩士論文。
- 簡茂發、郭生玉，1985，「測驗的編製」，收錄於社會及行為科學研究法，楊國樞等(編)，台北：東華書局。
- 蘇導民，1986，我國採行兩稅合一之一般均衡分析，政治大學財政研究所未出版碩士論文。
- Abdolmohammadi, M. and A. Wright. 1987. An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting Review*, 62(1): 1-13.
- Anderson, J. 1982. Acquisition of cognitive skill. *Psychological Review*, 89(3): 369-406.
- Anderson, J. 1987. Skill acquisition: Compilation of weak-method problem solutions. *Psychological Review*, 94(2): 192-210.
- Ashton, R. H. and P. R. Brown. 1980. Descriptive modeling of auditors internal control judgments: Replication and extension, *Journal of Accounting Research*, 18(1): 269-277.
- Ashton, R. H. 1974. An experimental study of internal control judgment. *Journal of Accounting Research*, 12(1): 143-157.
- Ashton, R. H. 1976. Cognitive changes induced by accounting changes:

- Experimental evidence on the functional fixation hypothesis. *Journal of Accounting Research*, 14(Supplement): 1-17.
- Birmberg, J. G., M. D. Shield, and S. M. Young. 1990. The case for multiple methods in empirical management accounting research (With an Illustration from Budgeting Setting). *Journal of Management Accounting Research*, (Fall): 1-17.
- Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *Accounting Review*, Jan.: 72-79.
- Bonner, S. E. and B. L. Lewis. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, 28(Supplement): 1-28.
- Bonner, S. E. and N. Pennington. 1991. Cognitive process and knowledge as determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Literature*, 10: 1-50.
- Bonner, S. E. and P. L. Walker. 1994. The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge. *Accounting Review*, 69(1): 157-178.
- Bonner, S. E. J. S. Davis, and B. R. Jackson. 1992. Expertise in corporate tax planning: The issue identification stage. *Journal of Accounting Research*, 30(Supplement): 1-28.
- Chi, W.J. H.C. Yu and C.Y Hsu. 2000. The nature of corporate Income tax under full imputation tax regime: A test of the functional fixation. AAA 2000 Annual Meeting Forum section. Philadelphia.
- Frederick, D. M. and R. Libby. 1986. Expertise and auditors' judgments of conjunctive events. *Journal of Accounting Research*, 24(2): 270-290.
- Frederick, D. M. 1991. Auditors' presentation and retrieval of internal control knowledge. *Accounting Review*, April: 240-258.
- Hamilton, R. E. and W. F. Wright. 1982. Internal control judgments and effects of experience: Replications and extensions. *Journal of Accounting Research*, 20(2): 756-765.
- Libby, R. and H. T. Tan. 1994. Modeling the determinants of audit expertise. *Accounting Organization, and Society*, 19(8): 701-716.
- Libby, R. and J. Luft. 1993. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting Organization and Society*, 18(5): 425-450.
- Libby, R. 1995. The role of knowledge and memory in audit judgment. *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, edited by R. H. Ashton and A. H. Ashton, Cambridge University Press.
- Neter, J., W. Wasserman, and M. H. Kutner. 1990. *Applied Linear Statistical Models*, IRWIN.
- Shields, M. D. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 148-166.

