

## 三民輔考－會計師 中級會計學

108 年

### 壹、申論部分

一、甲公司於 X5 年初以公允價值 \$964,540 買入面額 \$1,000,000，票面利率 4%，每年 12 月 31 日付息之公司債，有效利率為 5%。X6 年初甲公司改變其管理債券投資之經營模式，使該債券投資由按攤銷後成本衡量之金融資產重分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產。該債券未發生減損事項，各年年底之資料如下：

	X5/12/31	X6/12/31	X7/12/31
市場利率	6%	4%	3%
公允價值	\$946,540	\$1,000,000	\$1,009,708
總帳面金額	\$972,768	\$981,406	?
估計預期信用損失金額	\$10,000	\$24,000	\$20,000

- 試作：(一) X6 年有關該債券投資之相關分錄。  
 (二) X7 年有關該債券投資之相關分錄。  
 (三) X7 年綜合淨利之影響為何？(應註明增減金額，不考慮所得稅影響。)

### 【解】

(一)

X6/12/31	{	現金	\$40,000
		按攤銷後成本衡量之金融資產	8,638
		利息收入	\$48,638
{	預期信用減損損失	\$14,000	
	備抵損失－按攤銷後成本衡量之金融資產	\$14,000	



## (二) 結帳分錄省略

X7/01/01	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產	\$981,406
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產 評價調整	18,594
	備抵損失－按攤銷後成本衡量之金融資產	24,000
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值 衡量之金融資產未實現損益	\$18,594
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值 衡量之金融資產備抵損失	24,000
	按攤銷後成本衡量之金融資產	981,406
X7/12/31	現金	\$40,000
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產	9,070
	利息收入	\$49,070
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價 值衡量之金融資產備抵損失	\$4,000
	預期信用減損損失迴轉利益	\$4,000
	透過其他綜合損益－透過其他綜合損益按公 允價值衡量之金融資產之評價調整	\$638
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允 價值衡量之金融資產未實現損益	\$638

二、甲公司於 X1 年 1 月 1 日按面額發行可轉換公司債 1,000 張，每張面額 1,000 元，三年到期（到期日為 X3 年 12 月 31 日），票面利率 6%，每年 12 月 31 日付息一次。公司債流通期間持有人可以每股 \$25 的轉換價格，轉換為甲公司的普通股。該公司債發行時，相同條件但不可轉換的公司債，其市場利率為 9%。（3 年期利率為 9%：複利現值為 0.772183、年金現值為 2.5313。）甲公司於 X1 年之會計利潤為 20 萬元，無其他財稅差異。適用之營利事業所得稅稅率為 25%。（費用四捨五入計算至整數。）假設課稅上按票面利率認列利息費用。

試作：（一）發行時分錄（含必要之所得稅會計處理）

（二）X1 年底利息及期末衡量分錄。

（三）X1 年底必要之所得稅會計處理。

## 【解】

## (一) X1/01/01 發行時分錄

現金	1,000,000	
應付公司債折價*	75,939	
應付公司債		1,000,000
資本公積—認股權		56,954
遞延所得稅負債		18,985

$$\begin{aligned} * \text{公司債分攤價格} &= 60,000 \times 2.5313 + 1,000,000 \times 0.772183 \\ &= 924,061 \quad (\text{折價} = 75,939) \end{aligned}$$

## (二) X1/12/31 利息及後續衡量

利息費用	83,166	
應付公司債折價		23,166
現金		60,000

## (三) X1/12/31 所得稅

所得稅費用	50,000	
遞延所得稅負債*	5,792	
應付所得稅**		55,792

$$*(947,227 - 924,061) \times 0.25 = 5,792$$

$$**(200,000 + 83,166 - 60,000) \times 0.25 = 55,792$$



三、甲公司於 20X1 年初與多名客戶簽訂 100 份單獨合約，共收取現金 \$1,200,000。每份合約以 \$12,000 提供一年之清潔服務，並約定每一客戶於 20X2 年初及 20X3 年初均得再另行支付 \$12,000 續約以繼續獲得一年之清潔服務。因為若該等客戶並未於 20X1 年初購買清潔服務或於其後中斷購買清潔服務，而另於 20X2 年初或 20X3 年初要求甲公司提供當年之清潔服務時，甲公司收取之年度清潔費用將分別為 \$24,000 及 \$30,000；所以甲公司評估，此明顯優惠之續約價格 \$12,000 使於 20X1 年初簽訂該等合約之該等客戶具有取得未來清潔服務之重要權利，該等客戶倘未簽訂該等合約則無法取得此重要權利。甲公司決定以預期提供之所有清潔服務所換得之預期收取對價來分攤交易價格，並判定以已發生成本相對於預期總成本為基礎認列收入，能描述對客戶勞務之移轉。甲公司於 20X1 年初預期每一清潔服務合約之各年估計成本分別為 20X1 年 \$4,608，20X2 年 \$8,640 及 20X3 年 \$12,000。以下為各自獨立之兩種情況：

情況一：甲公司於 20X1 年初預期 20X2 年初及 20X3 年初均各有前一年客戶之 80% 將選擇續約一年，此預期一直維持不變，且 20X2 年初及 20X3 年初之實際客戶續約狀況均如甲公司於 20X1 年初所預期。

情況二：甲公司於 20X1 年初預期 20X2 年初及 20X3 年初均各有前一年客戶之 80% 將選擇續約一年，20X2 年初之實際客戶續約狀況如甲公司於 20X1 年初所預期，但甲公司於 20X2 年底修正預期 20X3 年初有前一年客戶之 60% 將選擇續約一年。20X3 年初之實際客戶續約狀況如甲公司於 20X2 年底所預期。

試作：假設每一清潔服務合約各年所發生之實際成本均如甲公司於 20X1 年初所預期。所有答案須列示計算過程。

- (一) 就情況一，計算 20X1 年、20X2 年及 20X3 年應認列之服務收入金額，以及 20X1 年底及 20X2 年底之合約負債帳面金額。
- (二) 就情況二，計算 20X2 年及 20X3 年應認列之服務收入金額，以及 20X2 年底之合約負債帳面金額。

## 【解】

## (一) 情況一

	依合約續約可能性調整預期成本	預期對價之分攤 (一公報釋例取整數)
第一年	$100 \times \$4,680 \times 100\% = \$460,800$ (a)	\$702,720①
第二年	$100 \times \$8,640 \times 80\% = \$691,200$	\$1,054,080
第三年	$100 \times \$12,000 \times 80\% \times 80\% = \$768,000$	\$1,171,200
合計	<u>\$1,920,000</u> (b)	<u>\$2,928,000</u> (c)

$$\textcircled{1} \frac{460,000(a)}{1,920,000(b)} \times 2,928,000(c) = 702,720, \text{ 餘類推}$$

$$(c) 100 \times \$12,000 + 100 \times 80\% \times \$12,000 + 100 \times 80\% \times 80\% \times \$12,000 = \$2,928,000$$

$$\Rightarrow \textcircled{1} 20X1 \text{ 年服務收入金額} = \$702,720$$

$$\textcircled{2} 20X1 \text{ 年合約負債帳面金額} = \$1,200,000 - \$702,720 = \$497,280$$

$$\textcircled{3} 20X2 \text{ 年服務收入金額} = \$1,054,080$$

$$\textcircled{4} 20X2 \text{ 年合約負債帳面金額}$$

$$= \$497,280 + 100 \times 80\% \times \$12,000 - \$1,054,080 = \$403,200$$

$$\textcircled{5} 20X3 \text{ 年服務收入金額} = \$1,171,200$$

## (二) 情況二

	依合約續約可能性調整預期成本	預期對價之分攤 (一公報釋例取整數)
第一年	$100 \times \$4,680 \times 100\% = \$460,800$ (d)	\$729,600②
第二年	$100 \times \$8,640 \times 80\% = \$691,200$	\$1,094,400
第三年	$100 \times \$12,000 \times 80\% \times 60\% = \$576,000$	\$912,000
合計	<u>\$1,728,000</u> (e)	<u>\$2,736,000</u> (f)

$$\textcircled{2} \frac{460,800(d)}{1,728,000(e)} \times 2,736,000(f) = \$729,600$$

$$(f) 100 \times \$12,000 + 100 \times 80\% \times \$12,000 + 100 \times 80\% \times 60\% \times \$12,000 = \$2,736,000$$

$$\Rightarrow \textcircled{1} 20X2 \text{ 年服務收入金額} = (\$1,094,400 + \$729,600) - \$702,720 = \$1,121,280$$

$$\textcircled{2} 20X3 \text{ 年服務收入金額} = \$912,000$$

$$\textcircled{3} 20X2 \text{ 年合約負債帳面金額}$$

$$= \$497,280 + 100 \times 80\% \times \$12,000 - \$1,121,280 = \$336,000$$



四、甲公司為買賣業，20X1 年相關資料如下：

- A. 銷貨成本\$51,000，存貨期初帳面金額\$12,000（成本\$15,000，評價調整\$3,000），存貨期末帳面金額\$8,000（成本\$12,000，評價調整\$4,000）。  
 甲公司之購貨均為現購且未預付貨款，當期提列存貨跌價損失\$1,000。
- B. 淨確定福利負債再衡量數（利益）\$2,000，確定福利計畫成本（含淨利息）\$9,000，確定福利計畫義務期初現值\$20,000，確定福利計畫義務期末現值\$28,000，計畫資產期初公允價值\$8,000，計畫資產期末公允價值\$12,000。甲公司對確定福利計畫之提撥均為現金，且所有確定福利計畫成本均未分攤入任何資產。

試作：（不考慮所得稅之影響，說明計算過程。）甲公司編製 20X1 年之現金流量表時：

- （一）就資料 A，間接法下之本期淨利調整數與直接法下對存貨供應商之付現數。
- （二）就資料 B，間接法下之本期淨利調整數與直接法下對提撥確定福利計畫之付現數。

【解】

（一）

間接法：	
營業活動現金流量	
本期淨利	\$ XXX
存貨成本減少數	3,000
存貨跌價損失	1,000
直接法：	
...	
供應商付現數	(47,000)*

\*51,000-1,000-3,000

（二）退休金分錄為：

確定福利計畫成本	9,000
淨確定福利計畫成本	2,000
淨確定福利負債在衡量數	4,000
現金	3,000

故，現流表之表達為

間接法：	
營業活動現金流量	
本期淨利	\$ XXX
調整淨確定福利負債在衡量數	2,000
淨確定福利負債	4,000
直接法：	
...	
確定福利計畫付現數	(3,000)