

三民輔考－會計師 中級會計學

109 年

壹、申論部分

一、乙公司於 X7 年 1 月 1 日以 \$950,000 發行面額 \$1,000,000，票面利率 5%，每年 12 月 31 日付息，5 年期之可買回公司債，乙公司得於 X9 年至 X11 年間按債券面額 103 加應計利息買回該公司債。於 X7 年 1 月 1 日該公司債全數由甲公司買入，經評估買回權之公允價值為 \$80,000；甲、乙公司分別發生 \$32,330 交易成本。X7 年底該可買回公司債公允價值為 \$1,010,000；買回權公允價值為 \$50,000。

- 試作：（一）甲、乙公司應將此公司債分類為何種金融資產及金融負債，說明其理由。
- （二）作 X7 年甲公司有關該可買回公司債之相關分錄。
- （三）作 X7 年乙公司有關該可買回公司債之相關分錄。

【解】

（一）該公司債為可買回公司債，發行人僅需依照債券面額 103 加計應計利息買回，甲公司無法完全收回其本金及利息，故不符合 SPPI 之測試，應全數認列為透過損益按公允價值衡量之金融資產。

對乙公司而言，該公司債屬於嵌入式複合工具應先判斷買回權與公司債兩者經濟特性及風險是否緊密關聯，嵌入式之買回權是否會改變主契約公司債之現金流量，因買回權之公允價值為 \$80,000，顧二者經濟特性及風險並未緊密相連，故應分開來認列，主契約採用攤銷後成本法，嵌入式工具則視為持有供交易之金融工具。

(二) X7 年甲公司分錄

X7/01/01

| | | |
|-----------------|---------|---------|
| 透過損益按公允價值衡量債券投資 | 950,000 | |
| 手續費 | 32,330 | |
| 現金 | | 982,330 |

X7/12/31 (假設甲公司不攤銷折溢價)

| | | |
|---------------------|--------|--------|
| 透過損益按公允價值衡量債券投資評價調整 | 60,000 | |
| 透過損益按公允價值衡量債券投資之利益 | | 60,000 |
| 現金 | 50,000 | |
| 利息收入 | | 50,000 |

(三)

| | | 會計方法 | 公允價值 | 交易成本 | 帳面金額 |
|-------------|---------------|-------|-------------|--------|-------------------|
| 主契約 | 5 年期 5% 公司債負債 | 攤銷後成本 | (1,030,000) | 30,000 | (1,000,000) 平價 |
| 嵌入式 衍生工具 | 買回權資產 | 持有供交易 | 80,000 | 2,330 | 80,000 |
| 合計 | | | (950,000) | 32,330 | |

X7 年乙公司分錄

X7/01/01

| | | |
|-------------|---------|-----------|
| 現金 | 917,670 | |
| 持有供交易投資－選擇權 | 80,000 | |
| 手續費 | 2,330 | |
| 應付公司債 | | 1,000,000 |

X7/12/31

| | | |
|-------------|--------|--------|
| 持有供交易投資之損失 | 30,000 | |
| 持有供交易投資－選擇權 | | 30,000 |
| 利息費用 | 50,000 | |
| 現金 | | 50,000 |

二、若租賃合約相關約定如下：

1. 出租資產正常售價為\$1,000,000，耐用年限6年，無殘值。
(假設依直線法計提折舊。)
 2. 每年租金\$208,734 於期初支付。租賃期間開始日為第1年1月1日。
 3. 租賃隱含利率為10%，但高於8%的承租人增額借款利率。
(利率為8%時，二期普通年金現值1.7833，三期普通年金現值2.5771；
利率為10%時，二期普通年金現值1.7355，三期普通年金現值2.4869。)
 4. 出租人為獲取租賃合約所支付的信用調查費、佣金等直接成本為\$20,637。
- 試作：分就下列三種情況編製出租人於租賃期間開始日應有之分錄。
- (一) 出租人以\$1,000,000 取得租賃標的後租予承租人，租賃期間3年。
 - (二) 出租人以\$1,000,000 取得租賃標的後租予承租人，租賃期間6年。
 - (三) 出租人以\$870,000 取得租賃標的後租予承租人，租賃期間6年。

【解】

- (一) 租賃期間3年，僅涵蓋租賃資產經濟年限(6年)之50%，不符合融資租賃條件，應以營業出賃方式處理。

| | | |
|------|---------|---------|
| 現金 | 208,734 | |
| 租金收入 | | 208,734 |
| 出租資產 | 20,637 | |
| 現金 | | 20,637 |

- (二) 租賃期間6年，與租賃資產之經濟年限6年相等，故以融資方式處理。租賃給付之現值= $\$208,734 \times (1 + P_{5, 10\%}) = \$1,000,000$

| | | |
|---------|-----------|-----------|
| 現金 | 208,734 | |
| 應收租賃款 | 1,043,670 | |
| 出租資產 | | 1,000,000 |
| 未賺得融資收益 | | 252,404 |
| 未賺得融資收益 | 20,637 | |
| 現金 | | 20,637 |



(三)

| | | |
|---------|-----------|-----------|
| 現金 | 208,734 | |
| 應收租賃款 | 1,043,670 | |
| 銷貨成本 | 870,000 | |
| 存貨 | | 870,000 |
| 銷貨收入 | | 1,000,000 |
| 未賺得融資收益 | | 252,404 |
| 銷售費用 | 20,637 | |
| 現金 | | 20,637 |

三、下列四情況是有關甲公司不動產、廠房及設備之相關事項，請為甲公司做必要分錄：

- (一) 情況一：甲公司為興建新廠房而以\$9,000,000 購入不動產，鑑價公司估計購價之 90% 屬於土地，而 10% 屬於土地上之建築物。惟該土地上之建築物並不符合甲公司需求，因此甲公司購入後立即支付\$200,000 予以拆除，甲公司處分拆除物獲得\$50,000。
- (二) 情況二：甲公司將成本\$2,000,000，帳面金額為零但仍屬堪用之車輛捐贈給慈善基金會，於捐贈日該車輛之公允價值\$200,000，甲公司並支付捐贈活動之必要費用\$10,000。
- (三) 情況三：甲公司廠房因地震事故嚴重毀損，其中一棟建築物雖全損但因有投保地震險，故預期將可獲得理賠。地震發生日該棟建築物成本為\$10,000,000，帳面金額\$6,000,000，毀損前之公允價值為\$8,000,000。雖然產險公司正在核算理賠金額中，惟雙方對理賠金額仍有爭議，甲公司認為很有可能獲得下列兩項理賠，其最佳估計分別如下：1. 建築物公允價值之 80%、以及 2. 賠償停工損失\$2,000,000。
- (四) 情況四：甲公司以成本為\$10,000,000，公允價值為\$12,000,000 之土地，交換乙公司建築物及設備，該建築物及設備之公允價值分別為\$10,000,000 及\$5,000,000。乙公司同意甲公司僅需再支付現金\$1,500,000 即完成交換交易。該交換交易具有商業實質，試作甲公司必要分錄。

【解】

一、由於地上物購入後即拆，故應列入土地成本，而拆除費亦應作土地成本，殘值為土地成本之減少：

| | |
|----|-----------|
| 土地 | 9,150,000 |
| 現金 | 9,150,000 |

二、應將該車輛帳面價值自帳上除列，所支付相關支出應作捐贈費用處理：

| | |
|--------|-----------|
| 捐贈費用 | 200,000 |
| 累計折舊 | 2,000,000 |
| 交通設備 | 2,000,000 |
| 現金 | 10,000 |
| 處份資產利益 | 190,000 |

三、因建築物已毀，應除列其帳面價值，另因有保險可獲歸墊，應以最可能之金額入帳：

| | |
|---------|------------|
| 地震損失 | 6,000,000 |
| 累積折舊 | 4,000,000 |
| 建築物 | 10,000,000 |
| 應收保險理賠款 | 8,400,000 |
| 其他收入 | 8,400,000 |

四、具有商業實質之資產交換

| | |
|--------|------------|
| 建築物 | 9,000,000 |
| 設備 | 4,500,000 |
| 交換資產利益 | 2,000,000 |
| 土地 | 10,000,000 |
| 現金 | 1,500,000 |



四、甲子安養中心提供安養照護之服務，該安養中心在 20X1 年 1 月 1 日與多位客戶簽訂 50 份單獨合約，每份合約均以 \$300,000 提供一年期之照護服務，且客戶有於 20X1 年底再行支付 \$300,000 以續約 20X2 年照護服務之選擇權，另，凡於 20X2 年續約之客戶可於 20X2 年底再以 \$300,000 續約一年。甲子安養中心預計調漲 20X2、20X3 年之照護服務收費，故若未續約之客戶在 20X2、20X3 年所需支付之照護費分別為 \$320,000 與 \$360,000。甲子安養中心預估 20X1 年底將有 90% 之客戶續約，該續約客戶中將有 80% 會在 20X2 年底再次續約。甲子安養中心認為以各年度單獨售價比例分攤為基礎，足以描述照護服務移轉予客戶之情況。20X1 年底，有 45 名客戶進行第一次續約；20X2 年底，則有 40 名客戶再次續約。

試作：計算 20X1 年簽約時，每一合約之預期對價；並作 20X1、20X2 與 20X3 年之相關分錄。(答案為整數，計算過程中請計算至小數點以下第 4 位)

【解】

(1) 每一合約預期對價：\$786,000

$$\$300,000 + \$300,000 \times 90\% + \$300,000 \times 72\% = \$786,000$$

(2) 以各年度單獨售價比例為分攤基礎：

20X1 年：\$300,000；20X1 年：\$320,000；20X1 年：\$360,000

| | 依續約可能性調整的單獨售價 | 預期對價的分攤 |
|--------|------------------------------|-------------|
| 20X1 年 | \$300,000 (\$300,000 × 100%) | \$278,323 ① |
| 20X1 年 | \$288,000 (\$320,000 × 90%) | \$267,161 ② |
| 20X1 年 | \$259,000 (\$360,000 × 72%) | \$240,516 ③ |
| 合計 | \$847,200 | \$786,000 |

$$① \$786,000 \times \$300,000 / \$847,200 = \$278,323$$

$$② \$786,000 \times \$288,000 / \$847,200 = \$267,161$$

$$③ \$786,000 \times \$259,000 / \$847,200 = \$240,516$$

$$20X1 \text{ 年應認列的收入：} \$278,323 \times 50 = \$13,916,150$$

$$20X1 \text{ 年底應分攤給續約選擇權的對價：} \$300,000 \times 50 - \$13,916,150 \\ = \$1,083,850$$

| | | |
|-----------------------------|------------|------------|
| 20X1/01/01 現金 | 15,000,000 | |
| 合約負債－照護服務收入 | | 13,916,150 |
| 合約負債－續約選擇權 | | 1,083,850 |
| 20X1/12/31 合約負債－照護服務收入 | 13,916,150 | |
| 照護服務收入 | | 13,916,150 |
| 現金 | 13,500,000 | |
| 合約負債－續約選擇權 | | 13,500,000 |
| (\$300,000×45=\$13,500,000) | | |

20X2 年應認列的收入： $\$267,161 \times 50 = \$13,358,050$

20X2 年底續約選擇權： $\$1,083,850 + \$13,500,000 - \$13,358,050$
 $= \$1,225,800$

| | | |
|-----------------------|------------|------------|
| 20X2/01/01 合約負債－續約選擇權 | 13,358,050 | |
| 合約負債－照護服務收入 | | 13,358,050 |

20X2 年底實際續約人數為 40 名客戶(80%)，應重新計算各年度的單獨售價及預期對價。

預期對價： $\$300,000 + \$300,000 \times 90\% + \$300,000 \times 80\% = \$810,000$

| | 依續約可能性調整的單獨售價 | 預期對價的分攤 |
|--------|----------------------------|------------------|
| 20X1 年 | \$300,000 (\$300,000×100%) | \$277,344 ① |
| 20X1 年 | \$288,000 (\$320,000×90%) | \$266,328 ② |
| 20X1 年 | \$288,000 (\$360,000×80%) | \$266,328 ③ |
| 合計 | <u>\$876,000</u> | <u>\$810,000</u> |

① $\$810,000 \times \$300,000 / \$876,000 = \$277,344$

② $\$810,000 \times \$288,000 / \$876,000 = \$266,328$

③ $\$810,000 \times \$288,000 / \$876,000 = \$266,328$

20X1 年及 20X2 年累計收入= $(\$277,344 + \$266,328) \times 50 = \$27,183,600$

20X2 年應認列收入： $\$27,183,600 - \$13,916,150 = \$13,267,450$

迴轉合約負債－續約選擇權： $\$13,358,050 - \$13,267,450 = \$90,600$



| | | | |
|------------|-------------|------------|------------|
| 20X2/12/31 | 合約負債－照護服務收入 | 90,600 | |
| | 合約負債－續約選擇權 | | 90,600 |
| | 合約負債－照護服務收入 | 13,267,450 | |
| | 照護服務收入 | | 13,267,450 |
| | 現金 | 12,000,000 | |
| | 合約負債－續約選擇權 | | 12,000,000 |
| 20X3/01/01 | 合約負債－續約選擇權 | 13,316,400 | |
| | 合約負債－照護服務收入 | | 13,316,400 |
| 20X3/12/31 | 合約負債－照護服務收入 | 13,316,400 | |
| | 照護服務收入 | | 13,316,400 |

上述分錄亦可簡化如下：

| | | | |
|----------|-----------------------|------------|------------|
| X1/01/01 | 現金 | 15,000,000 | |
| | 合約負債 | | 15,000,000 |
| X1/12/31 | 現金 | 13,500,000 | |
| | 合約負債 | | 13,500,000 |
| | 合約負債 | 13,916,150 | |
| | 照護服務收入 | | 13,916,150 |
| | 合約負債期末餘額：\$14,583,850 | | |
| X2/12/31 | 現金 | 12,000,000 | |
| | 合約負債 | | 12,000,000 |
| | 合約負債 | 13,267,450 | |
| | 照護服務收入 | | 13,267,450 |
| | 合約負債期末餘額：\$13,316,400 | | |
| X3/12/31 | 合約負債 | 13,316,400 | |
| | 照護服務收入 | | 13,316,400 |