

108 年會計師中會題解

巫毓琪老師解題

甲、申論題部分(50 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。(6 分)

(二)X7 年有關該債券投資之相關分錄。(6 分)

(三)甲公司改變其管理債券投資之經營模式，對 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。)(3 分)

《解》

(一)

X6/01/01	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產	972,768
	其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值 衡量金融資產未實現損益	26,228
	備抵損失	10,000
	按攤銷後成本衡量之金融資產	972,768
	其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值 衡量金融資產備抵損失	10,000
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產 評價調整	26,228

X6/12/31	現金	40,000	
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產	8,638	
	利息收入		48,638
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產		
	評價調整	44,822	
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值		
	衡量金融資產未實現損益		44,822
	預期信用減損損失	14,000	
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值		
	衡量金融資產備抵損失		14,000
結帳分錄	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值衡量		
	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		
	金融資產備抵損失	24,000	
	其他權益－金融資產未實現損益		18,594
	其他權益－金融資產備抵損失		24,000

(二)

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
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產		
	評價調整	638	
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值		
	衡量金融資產未實現損益		638
	其他綜合損益－透過其他綜合損益按公允價值衡量		
	金融資產備抵損失	4,000	
	預期信用減損損失迴轉利益		4,000

結帳分錄 其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值衡量	
金融資產未實現損益	638
其他權益—金融資產備抵損失	4,000
其他權益—金融資產未實現損益	638
其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值	
衡量金融資產備抵損失	4,000

(三)改變管理債券投資經營模式，使甲公司 X7 年度綜合淨利減少\$3,362
(\$4,000-\$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)。(3 分)

(二)X1 年底利息及期末衡量分錄。(3 分)

(三)X1 年底必要之所得稅會計處理。(4 分)

《解》

(一)

相同條件不可轉換公司債公允價值

$$=\$60,000 \times 2.5313 + \$1,000,000 \times 0.772183 = \$924,061$$

公司債帳面金額\$924,061，課稅基礎\$1,000,000

應認列遞延所得稅負債：\$75,939 × 25% = \$18,985，調整資本公積—認股權。

$$\text{資本公積—認股權} = \$1,000,000 - \$924,061 - \$18,985 = \$56,954$$

公司債發行分錄：

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

(二)

X1 年底利息及期末衡量分錄：

利息費用	83,166 ①	
應付公司債折價		23,166
現金		60,000

① $\$924,061 \times 9\% = \$83,166$

(三) X1 年度課稅所得 = $\$200,000 + \$83,166 - \$60,000 = \$223,166$

本期所得稅費用 = $\$223,166 \times 25\% = \$55,792$

X1 年底公司債帳面金額 = $\$924,061 + \$23,166 = \$947,227$

X1 年底遞延所得稅負債 = $(\$1,000,000 - \$947,227) \times 25\% = \$13,193$

本期遞延所得稅利益 = $\$5,792 (\$18,985 - \$13,193)$

所得稅費用 = $\$55,792 - \$5,792 = \$50,000$

所得稅分錄：

所得稅費用	50,000	
遞延所得稅負債	5,792	
本期所得稅負債		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。(9 分)

(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。(6 分)

《解》

(一)每份合約之預期對價

$$=\$12,000+\$12,000\times 80\%+\$12,000\times 80\%\times 80\%=\$29,280$$

年度	依合約續約可能性調整之		預期對價之分攤	
	預期成本			
20X1 年	\$4,608	(\$4,608×100%)	\$7,027.20	(\$29,280÷19,200×4,608)
20X2 年	6,912	(\$8,640×80%)	10,540.80	(\$29,280÷19,200×6,912)
20X3 年	7,680	(\$12,000×64%)	11,712.00	(\$29,280÷19,200×7,680)
合計	\$19,200		\$29,280.00	

應認列服務收入金額：

20X1 年：\$7,027.20×100=\$702,720

20X2 年：\$10,540.80×100=\$1,054,080

20X3 年：\$11,712×100=\$1,171,200

年底合約負債金額：

20X1 年底：\$1,200,000-\$702,720=\$497,280

20X2 年底：\$1,200,000+\$12,000×80-\$702,720-\$1,054,080=\$403,200

(二)20X2 年底修正每份合約之預期對價

= \$12,000+\$12,000×80%+\$12,000×80%×60%=\$27,360

年度	依合約續約可能性調整之		預期對價之分攤	
	預期成本			
20X1 年	\$4,608	(\$4,608×100%)	\$7,296	(\$27,360÷17,280×4,608)
20X2 年	6,912	(\$8,640×80%)	10,944	(\$27,360÷17,280×6,912)
20X3 年	5,760	(\$12,000×48%)	9,120	(\$27,360÷17,280×5,760)
合計	\$17,280		\$27,360	

應認列服務收入金額：

20X2 年：\$729,600+\$1,094,400-\$702,720=\$1,121,280

20X3 年：\$9,120×100=\$912,000

20X2 年底合約負債帳面金額

= \$1,200,000+\$960,000-\$1,121,280-\$702,720=\$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。(4 分)
- (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。(6 分)

《解》

(一)間接法下本期淨利應加回\$4,000($\$12,000 - \$8,000$)

直接法下進貨付現數\$47,000($\$51,000 - \$1,000 + \$12,000 - \$15,000$)

(二)期初淨確定福利負債= $\$20,000 - \$8,000 = \$12,000$

期末淨確定福利負債= $\$28,000 - \$12,000 = \$16,000$

淨確定福利負債增加\$4,000

提撥現金= $\$9,000 - \$2,000 - \$4,000 = \$3,000$

間接法下本期淨利應加回\$6,000($\$4,000 + \$2,000$)

直接法下提撥確定福利計畫之付現數\$3,000