

108 年會計師高會題解

巫毓琪老師解題

今年高會考題挑戰性頗高，申論題考了合併所得稅、破產現金分配、合資會計及避險會計，第一題合併所得稅強調商譽原始認列，產生可減除暫時性差異，應認列遞延所得稅資產，但 DTA 的計算事實可能有不同算法，同學可以參考解答破產現金分配難度不高，可題目本身略有瑕疵，亦有可能會有多個解答，合資會計考公司間交易，避險會計考透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資避險，並指定選擇權內含價值避險，時間價值變動應視為避險成本，這都是我們上課強調的重點，選擇題中規中矩，難度適中，部份考題稍有計算難度，範圍分部亦屬合理，今年高會考題鑑別考生程度頗高，有程度考生可以及格，但分數不會太高，一般程度考生分數可能落在 60 分~70 分左右，祝大家考試順利。

甲、申論題部分

一、甲公司於 X1 年 1 月 1 日發行普通股 10,000 股，以股份交換方式吸收合併乙公司，當日甲公司普通股每股股價為 \$50，每股面額為 \$10。收購日乙公司各項可辨認資產及負債之公允價值與課稅基礎如下：

乙公司可辨認資產及負債於收購日之公允價值 (不含遞延所得稅)與課稅基礎					
	公允價值	課稅基礎		公允價值	課稅基礎
資產：			負債：		
現金	\$100,000	\$100,000	應付帳款	\$200,000	\$200,000
存貨	300,000	300,000	應付公司債	450,000	500,000
設備	500,000	500,000	估計產品 保證負債	200,000	0
無形資產— 客戶關係	400,000	0			
資產總額	<u>\$1,300,000</u>	<u>\$900,000</u>	負債總額	<u>\$850,000</u>	<u>\$700,000</u>

無形資產－客戶關係之剩餘效益年限為 10 年，採直線法攤銷。應付公司債之面額為\$500,000，於 X6 年 1 月 1 日到期，採直線法攤銷折價。乙公司合併前有累積營業虧損\$100,000，甲公司於收購日評估未來很有可能有足夠之課稅所得可供減除該未扣抵營業虧損之全數。合併商譽之課稅基礎為\$300,000，在申報所得稅時分 10 年採直線法攤銷。

甲公司於 X1 年 12 月 31 日估計產品保證負債之帳面金額為\$150,000。由於收購後原乙公司所屬事業單位之獲利不如預期，甲公司評估未來很有可能僅有\$50,000 之課稅所得可供減除乙公司累積營業虧損。甲公司 X1 年底發生商譽減損\$2,500。

甲公司 X1 年之課稅所得為\$2,000,000，適用稅率為 20%，除以上所述者外，無其他暫時性差異。

試作：

(一)計算收購日合併商譽之金額。(4 分)

(二)甲公司於 X1 年 1 月 1 日收購乙公司之分錄。(4 分)

(三)計算甲公司 X1 年度之所得稅費用。(5 分)

(四)甲公司 X1 年 12 月 31 日認列所得稅費用之分錄。(4 分)

《解》

(一)X1/01/01 合併產生之遞延所得稅資產(DTA)及遞延所得稅負債(DTL)：

	公允價值	課稅	暫時性		DTA
	(帳面金額)	基礎	差異	稅率	(DTL)
無形資產－客戶關係	\$400,000	\$ -	\$400,000	20%	\$(80,000)
應付公司債	450,000	500,000	50,000	20%	(10,000)
估計產品保證負債	200,000	-	200,000	20%	40,000
虧損扣抵	-	-	100,000	20%	20,000
商譽	80,000	300,000	220,000	20%	44,000

商譽計算如下：

$$\$50 \times 10,000 - (\$1,300,000 - \$850,000) = \$50,000$$

$$\$50,000 + \$90,000 - \$60,000 = \$80,000$$

商譽帳面金額為\$80,000，課稅基礎\$300,000，產生可減除暫時性差異\$220,000，應認列遞延所得稅資產 $(\$300,000-\$80,000)\times 20\%=\$44,000$ ，調整商譽帳面金額；故商譽 $=\$80,000-\$44,000=\$36,000$

(二)X1/01/01 收購乙公司分錄：

現金	100,000	
存貨	300,000	
設備	500,000	
無形資產－客戶關係	400,000	
商譽	50,000	
應付帳款		200,000
應付公司債		450,000
估計產品保證負債		200,000
普通股股本		100,000
資本公積－普通股溢價		400,000
遞延所得稅資產	60,000	
商譽	30,000	
遞延所得稅負債		90,000
遞延所得稅資產	44,000	
商譽		44,000

(三)本期所得稅費用 $=\$2,000,000\times 20\%=\$400,000$

遞延所得稅費用：

無形資產－客戶關係	：	DTL 減少	$\$80,000\div 10$	$=\$8,000$
應付公司債	：	DTL 減少	$\$10,000\div 5$	$=\$2,000$
估計產品保證負債	：	DTA 減少	$\$50,000\times 0.2$	$=\$10,000$
虧損扣抵	：	DTA 減少	$\$50,000\times 0.2$	$=\$10,000$

商譽期末帳面金額 $=\$36,000-\$2,500=\$33,500$

期末課稅基礎 $=\$300,000-\$30,000=\$270,000$

期末 DTA $=(\$270,000-\$33,500)\times 20\%=\$47,300$

商譽 DTA 增加 $=\$47,300-\$44,000=\$3,300$

所得稅費用 $=\$400,000-\$8,000-\$2,000+\$10,000+\$10,000-\$3,300=\$406,700$

(四)

所得稅費用	406,700
遞延所得稅負債	10,000
遞延所得稅資產	16,700
本期所得稅負債	400,000

說明：本題商譽遞延所得稅資產之計算可能有各種不同之算法，上述作法僅是作法之一種。

二、甲公司X6年4月份資產變現及負債清償表(Statement of Realization and Liquidation)上之期初餘額如下：

甲公司－破產程序進行中 破產管理人－王先生 資產變現及負債清償表 X6年4月1日至4月30日							
	資產		負債				破產財 團權益
	現金	非現金	完全 擔保	部分 擔保	無擔保		
					具優 先權	不具 優先權	
期初 餘額	\$8,000	\$202,000	\$64,000	\$24,000	\$16,000	\$110,000	\$(4,000)

X6年4月1日至4月30日發生下列清算事項：

1. 帳面金額\$24,000之存貨以\$20,000售出，所得款項用於清償以該存貨為部分擔保之\$24,000應付帳款。
2. 應收帳款收現\$32,000，另有\$8,000沖銷為壞帳。
3. 清償X5年底欠繳之地價稅\$16,000。
4. 以\$90,000處分帳面金額為\$100,000之建築物，所得款項用以清償其完全擔保之應付票據\$64,000。
5. 支付X6年3月份已認列之破產財團管理費\$10,000。
6. X6年4月份破產財團管理費\$15,000，尚未支付。

試作：

(一)計算甲公司X6年4月30日資產變現及負債清償表中下列項目之餘額：

- ①現金 ②部份擔保負債 ③無擔保具優先權負債
④無擔保不具優先權負債 ⑤破產財團權益

(二)若X6年4月30日剩餘非現金資產估計淨變現金額為\$42,600，則無擔保不具優先權負債預計獲償率為何？

《解》

(一)

甲公司

資產變現及負債清償表

	資產		負債				破產財
	現金	非現金	完全擔保	部分擔保	具優先權	無擔保	團權益
4 月 1 日餘額	\$8,000	\$202,000	\$64,000	\$24,000	\$16,000	\$110,000	\$(4,000)
交易①	-	(24,000)	-	(24,000)	-	4,000	(4,000)
交易②	32,000	(40,000)	-	-	-	-	(8,000)
交易③	(16,000)	-	-	-	(16,000)	-	-
交易④	26,000	(100,000)	(64,000)	-	-	-	(10,000)
交易⑤	(10,000)	-	-	-	-	(10,000)	-
交易⑥	-	-	-	-	-	15,000	(15,000)
4 月 30 日餘額	<u>\$40,000</u>	<u>\$38,000</u>	<u>\$-</u>	<u>\$-</u>	<u>\$-</u>	<u>\$119,000</u>	<u>\$(41,000)</u>

答

- ①現金：\$40,000
②部份擔保負債：\$0(或\$4,000)
③無擔保具優先權負債：\$0（或\$15,000）
④無擔保不具優先權負債：\$119,000（或\$104,000 或\$100,000）
⑤破產財團權益：\$(41,000)

說明：破產財團管理費應優先於破產債權，亦可列為具優先權債務，
本題具優先權無擔保負債期初餘額\$16,000 為 X5 年底欠繳之地
價稅，故假設 X6 年 3 月份已認列之破產財團管理費列為不具優
先權無擔保負債。

(二)估計現金餘額為 $=\$40,000+\$42,600=\$82,600$

無擔保不具優先權負債餘額預計獲償率：

$$\frac{\$82,600 - \$15,000}{\$119,000 - \$15,000} = \frac{\$67,600}{\$104,000} = 65\%$$

三、甲公司與乙公司於 X1 年年初簽訂合約，設立一家由雙方聯合控制之丙公司，雙方各出資\$1,000,000，分別享有丙公司淨資產 50%之權益。丙公司 X1 年度與 X2 年度帳列淨利分別為\$300,000、\$420,000，每年 8 月均發放現金股利\$250,000。X1 與 X2 年度甲、乙、丙三家公司發生下列交易事項：

- 1.X1 年 4 月 1 日甲公司將成本\$600,000，累計折舊\$200,000 之機器設備以\$450,000 出售予丙公司，該機器設備尚可使用 5 年，無殘值，採直線法提列折舊，甲公司與丙公司對設備之後續衡量均採成本模式。
- 2.X1 年 7 月 1 日甲公司將生產之電腦設備以\$240,000 出售予乙公司，該電腦設備成本\$180,000，耐用年限 4 年，無殘值，採直線法提列折舊，乙公司對設備之後續衡量採成本模式。
- 3.丙公司於 X2 年將成本\$100,000 的商品以\$120,000 出售予乙公司，至 X2 年底乙公司仍有 40%的商品未出售。

試作：

(一)分別計算甲公司及乙公司 X1 年度與 X2 年度應認列之合資淨利份額。

(二)分別計算 X2 年 12 月 31 日甲公司及乙公司對丙公司合資投資之帳列金額。

《解》

(一)甲公司應認列之合資淨利份額：

$$\text{X1 年度：} \$300,000 \times 50\% - (\$50,000 - \$7,500) \times 50\% = \$128,750$$

$$\text{X2 年度：} \$420,000 \times 50\% + \$10,000 \times 50\% = \$215,000$$

乙公司應認列之合資淨利份額：

$$\text{X1 年度：} \$300,000 \times 50\% = \$150,000$$

$$\text{X2 年度：} \$420,000 \times 50\% - \$8,000 \times 50\% = \$206,000$$

(二)X2 年 12 月 31 日對丙公司合資投資帳列金額

$$\begin{aligned}\text{甲公司} &: \$1,000,000 + \$128,750 + \$215,000 - (\$250,000 + \$250,000) \times 50\% \\ &= \$1,093,750\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{乙公司} &: \$1,000,000 + \$150,000 + \$206,000 - (\$250,000 + \$250,000) \times 50\% \\ &= \$1,106,000\end{aligned}$$

四、甲公司於 X1 年 1 月 1 日以每股\$30 買入 100 股乙公司股票，並將該股票投資分類為「透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資」。甲公司為規避前述股票公允價值下跌之風險，於 X1 年 1 月 1 日買入 X1 年 3 月 31 日到期之賣出選擇權，其標的物為 100 股乙公司股票，履約價格為\$30，權利金為\$500，且到期時以現金淨額交割。甲公司指定以前述賣權之內含價值規避股票公允價值下跌之風險。X1 年 1 月 1 日及 X1 年 3 月 31 日乙公司股票每股市價分別為\$30 及\$28。

試作：

(一)X1 年 1 月 1 日與 X1 年 3 月 31 日購入股票及避險之相關分錄。

(二)甲公司是否能以該股票賣權之整體公允價值變動作為避險工具，規避其所持有股票投資公允價值下跌之風險而適用避險會計？

(三)若甲公司並未於 X1 年 1 月 1 日買入乙公司股票，但預期高度很有可能於 X1 年 4 月 1 日買入乙公司股票 100 股，且將該股票以公允價值衡量並將公允價值之變動列報於其他綜合損益。試問甲公司是否能指定與前述股票選擇權之履約價格、權利期間與標的物相同之股票買權之內含價值部分為避險工具，以規避前述權益工具之預期購買之現金流量風險而適用避險會計？(請敘明原明)

《解》

(一)

購入股票		避險工具	
X1/01/01	透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資	避險之金融資產－選擇權	500
	現金	現金	500
			3,000
X1/03/31	其他綜合損益－金融資產未實現損益	其他綜合損益－避險成本	500
	透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資評價調整	其他綜合損益－避險工具損益	200
		避險之金融資產－選擇權	300
		避險工具之損益	500
		其他綜合損益－避險成本	
		一重分類調整	500
		現金	200
		避險之金融資產	200

(二)可以，選擇權原則應以整體公允價值指定避險，國際準則允許將選擇權合約之內含價值及時間價值分開，僅指定選擇權內含價值變動作為避險工具

(三)購買股票預期交易不允許被指定為被避險項目，能成為合格之被避險項目，風險組成部份須為項目之可單獨辨認組成部份，且該項目之現金流量或公允價值之變動中歸屬於該風險組成部份之變動必須能可靠衡量，購買股票預期交易不符合上述規定。

名師會計師 考場系列活動開跑

【108 會計師 新班開課】				【解題講座 名師獨家】	
中會 巫毓琪	8/23(五)	公司法 于 芳	8/27(二)	8/20(二)、8/21(三) 18:30 巫毓琪、于芳、曾薔老師 完整解析會計師試題 現場贈送最新考題詳解	
審計 黃喆文	8/24(六)	成管會 巫毓琪	9/01(日)		
高會 巫毓琪	9/04(三)	稅法 許美滿	11/26(二)		