

選擇題

1、丙公司 X2 年比較資產負債表顯示其應付帳款增加\$11,300、應收帳款淨增加\$32,000、存貨減少\$9,500、預付保險費增加\$3,000、不動產、廠房及設備累計折舊增加\$15,000。丙公司 X2 年的淨利為\$95,000，並有處分某機器設備利得\$5,000，此項處分收現\$24,000，該機器設備原始購買成本為\$27,000。若丙公司當年度未進行不動產、廠房及設備之重估價，試問丙公司採間接法計算營業活動之現金流量應為多少？
(A)\$90,800 (B)\$95,800 (C)\$98,800 (D)\$103,800

解析：

這題在考現金流量表中的求算間接法營業活動現金流量(CFO)。

所謂間接法是指由淨利出發，經過下列 3 個調整步驟後，調節至 CFO 的作法：

- (1)投資、籌資活動之“損益”
- (2)營業活動中不影響現金之“損益”
- (3)營業活動相關資產負債的“變動數”

其原理就不在這邊多說了(有機會再寫篇文章跟大家分享)，這邊就直接套用來解題了：

淨利：95,000

(1)處分機器利益-5,000

(2)折舊費用：+23,000 (註一)

(3)應付帳款增加+11,300、應收帳款增加-32,000、存貨減少+9,500、
預付保險費增加-3,000

=98,800

故選(C)

註一：

運用題目資訊寫出處分固定資產分錄：

借：現金 24,000

借：累計折舊 8,000 (27,000+5,000-24,000)

貸： 固定資產 27,000

貸： 處分資產利益 5,000

由上述分錄得知被處分的固定資產，其累計折舊為 8,000，

故處分時累計折舊會減少 8,000，

又題目說當年度的累計折舊共增加 15,000，

推知當年度折舊費用=8,000+15,000=23,000

2、甲公司 X3 年年底有三種不同類之存貨 A、B 及 C，其成本分別為\$72,500、\$14,800 及\$33,000，其重置成本則分別為\$72,000、\$15,000 及\$30,000，其淨變現價值則分別為\$71,000、\$15,200 及\$32,600。依前述資訊，
 甲公司 X3 年年底應有之存貨金額為何？
 (A)\$115,800 (B)\$116,800 (C)\$118,400
 (D)可選擇\$117,000 或\$118,800，但須遵行一致性原則

解析：

這題在考存貨的評價：成本與淨變現價值孰低法(LCN)。

所謂的 LCN 其實是資產減損的概念，

存貨如果未來出售會有損失就要馬上認損失，把存貨的帳面價值調低。

但存貨如果有未來出售會有利益，根據收益實現原則，這個利益要等到存貨出售後才可認列。

另外，原材料存貨若“淨變現價值”難以估計時，可以“重置成本”替代，以“重置成本”與存貨的“帳面成本”比較，衡量存貨是否應提列跌價損失。

(請注意只有原材料存貨適用、在製品、製成品、商品均不適用)

這題題目沒說 A、B、C 三種存貨是不是原材料，所以若要以“重置成本”來替代“淨變現價值”其實是有風險的哦。

而且“重置成本”是在“淨變現價值”難以取得時，在不得已的情況下才採用。本題已有提供“淨變現價值”了，故應優先採用“淨變現價值”而非“重置成本”。

有上述 2 個觀念後，開始解題：

	存貨 A	存貨 B	存貨 C	合計
成本	72,500	14,800	33,000	
淨變現價值	71,000	15,200	32,600	
LCN	71,000	14,800	32,600	118,400

綜上，應選(C)118,400

3、公司債折價若採有效利息法攤銷，則發行公司之：

- (A)利息費用及折價攤銷金額皆逐年遞增
- (B)利息費用及折價攤銷金額皆逐年遞減
- (C)利息費用逐年遞減而折價攤銷金額逐年遞增
- (D)利息費用逐年遞增而折價攤銷金額逐年遞減

解析：

這題在考 應付公司債 採有效利息法攤銷 之觀念，其實很簡單，

作法一，土法鍊鋼，就自己設計一筆折價公司債來算算看就知道答案了。

5、甲公司進行期末存貨盤點，存貨資料顯示其賣場與倉庫所有商品之價值為\$345,000。其他相關資料如下：

- ①一批商品\$5,000 正在運往客戶途中，雙方商訂該筆銷貨為目的地交貨。
- ②一批商品\$8,000 正由供應商運往甲公司倉庫途中，雙方約定該筆進貨為目的地交貨。
- ③甲公司之倉庫中存放乙公司委託甲公司代為銷售之商品\$14,000。
- ④甲公司 12 月銷售並已運送商品給 A 客戶，價格\$12,000，成本\$10,000；並約定次年 3 月將以\$12,500 買回原商品。

甲公司期末存貨應為：

- (A) \$336,000 (B) \$344,000 (C) \$346,000 (D) \$348,500

解析：

這題在考存貨的認列與除列。只要掌握「承擔存貨風險與報酬者為存貨的擁有者」這個基本觀念就可正確解題了。

①由商品在送往“客戶”的途中，從這句話得知甲公司是賣方。因為雙方約定運至目的地才算交貨，所以這筆交易還不算成交(在途)。存貨應該歸屬於交易前的所有者(賣方)，就算商品不在甲公司倉庫內，仍為賣方(甲公司)之存貨。所以在計算甲公司存貨金額時，這批商品(\$5,000)應加回存貨中。

②由商品在“供應商運往甲公司”倉庫途中，這句話得知甲公司是買方。因為雙方約定運至目的地才算交貨，所以這筆交易還不算成交(在途)。存貨應該歸屬於交易前的所有者，也就是賣方(供應商)。所以該批商品\$8,000 不應列為甲公司存貨。

③甲公司之倉庫中存放乙公司委託甲公司代為銷售之商品\$14,000。甲公司只是受委託代銷，若賣不掉可退回給乙公司(此種交易模式稱為寄銷)，甲公司並不承擔這批存貨之風險與報酬，所以這批存貨雖然放在甲公司的倉庫中，卻不是甲公司的商品。故在計算甲公司存貨時應從倉庫商品中扣除該批存貨(\$14,000)。

④甲公司先出貨但約定於未來再買回，實質上存貨的風險與報酬仍在甲公司身上，所以這批存貨\$10,000 不能除列，就算不在甲公司倉庫中，仍應列為甲公司之存貨。所以在計算甲公司存貨時，應從這批商品(10,000)加回存貨中。

綜上，甲公司存貨金額=345,000+5,000-14,000+10,000=346,000

應選(C)。

6、下列有關收入認列之敘述，何者正確？

- (A) 甲公司以其屏東加油站之 98 無鉛汽油交換木柵加油站乙公司的 98 無鉛汽油時，應按市價認列銷貨收入
- (B) 零售業銷貨，顧客不滿意時可以退貨，此時零售業仍保有退貨的風險，即使可以估計退貨金額，仍應至退貨期限屆滿才可認列銷貨收入
- (C) 銷貨時若賣方應買方之請求而延遲交貨，買方已接受發票，而該商品尚未製造完成，此時應於買方接受發票時認列銷貨收入
- (D) 附安裝和檢驗條件之銷貨，若安裝檢驗是銷售合約的重要組成部分，則應等到買方接受交貨、安裝和檢驗完成時，方可認列銷貨收入

解析：

- (A) 同種商品交換並無商業實質，對甲、乙兩公司而言交換前擁有的是 98 無鉛汽油、交換後擁有的也是 98 無鉛汽油。其交換前後承擔的風險、報酬與預期未來的現金流量，在交換後並無重大改變，所以不得認列銷貨收入。此乃錯誤陳述。
- (B) 顧客享有退貨權若公司可合理估計其退貨率，則可在商品之風險與報酬移轉時認列預期將實現的銷貨(預估不會被退貨的部分)，這樣作較可正確表達公司每一個期間之損益。反之若無法估計退貨率，即應待真正的銷貨金額確定時(退貨期間屆滿時)才能將收入入帳。故題目之陳述有誤。
- (C) 因為商品尚未製造完成，所以公司並未完成應盡之義務，收入仍未賺得，故不得認列收入。此陳述有誤。
- (D) 跟(C)之觀念相同，公司應待所有重要義務完成時，收入才算已賺得，此時方能認列收入，故此陳述正確。

應選(D)

7、下列敘述何者正確？

- (A) 國際財務報導準則要求資產負債表須改稱財務狀況表
- (B) 企業一律不得將資產與負債或收益與費損互抵
- (C) 企業應至少每年提供一次整份財務報表
- (D) 除管理階層意圖或必須清算該企業或停止營業外，企業編製財務報表應基於經濟個體假設

解析：

- (A) IFRS 雖稱現行的資產負債表為 Statement of Financial Position，但並未強制要求企業採用。我國主管機關基於多項法律條文中有使用「資產負債表」字眼為避免修法作業及改變報表閱讀者之習慣，故仍維持該名稱。此項之陳述有誤。
- (B) 會計上對於資產/負債之互抵有嚴格之規定，一般情形下是不得互抵的，避免企業低列資產與負債，但仍有例外。而收益與費損等虛帳戶，本業相關的項目因為較為重要故採總額表達，銷貨收入與銷貨成本均應表達於損益表上，不得互抵。但業外項

目通常會允許收益與費損互抵，例如出售機器收入 10 元，成本(帳面價值)8 元，只要記錄利益 2 元即可，不用把出售機器的收入和成本都秀出來。所以科目間能否互抵有一定規範並非全部不得互抵。故此項陳述有誤。

- (C) 會計上有個會計期間慣例，要求企業至少 1 年應編製一份完整財報，此仍因為投資人、債權人需要“及時的”了解公司的財報資訊，所以有此規範。事實上我國上市櫃公司 1 年得提供 4 份完整財報，遠高於 IFRS 之要求。故此項陳述是正確的。
- (D) 除管理階層意圖或必須清算該企業或停止營業外，企業編製財務報表應基於繼續經營假設，不是經濟個體假設。故此項陳述錯誤。

綜上，應選(C)

8、下列敘述何者錯誤？

- (A) 財務報表應以應計基礎編製
- (B) 財務報表應提供使用者作成經濟決策所須之所有資訊
- (C) 財務報表可顯示管理階層對股東所提供資源之會計責任
- (D) 財務報表應具備之品質特性包含：可了解性、攸關性、可靠性及可比性

解析：

這種選錯題，陳述又是比較模糊的論述，只能選“最錯”的，也就是最沒有毛病的選項了。

- (A) 這句話沒錯。
- (B) “所有” 資訊？有點問題，因為經濟決策者要看的東西可多了，包括產能、技術、大股東持股、產業環境甚至於總體經濟環境。所以財報基本上是無法提供“所有”資訊的，事實上，只能提供偏向“財務面”的資訊而已。
- (C) 沒錯，股東把錢給公司，但公司的資訊並不直接由股東們管理，而是交由公司的管理階層來管理，所以管理當局必須編製財報向股東報告，以明責任。
- (D) 這句話若依據最新的 IFRS 觀念架構，其實也是有點問題的。因為“可靠性”已被刪除，而以“忠實表述”來取代。但目前會計的實務中仍隨處可見可靠性的觀念，所以雖有問題，但問題比(B)陳述來的小。

故應選(B)

9、假設在其他條件不變之情況下，甲公司從事資本公積轉增資時，將導致：

權益 權益報酬率

- (A) 增加 增加
- (B) 減少 不變
- (C) 不變 增加
- (D) 不變 不變

解析：

這題是財務報表分析的題目。作這種題目只要把問題中的比率寫出來，再把交易的分錄寫出來，進一步分析，答案一下子就跑出來囉~~

A、權益報酬率 = 稅後淨利 / 平均權益

B、資本公積轉增資分錄：

借：資本公積 (權益減少)

貸：股本 (權益增加)

因為權益一增一減，影響互抵，所以權益金額不動。

C、上述分錄使：分子 稅後淨利 不動

分母 權益總額 不動

所以權益報酬率不動。

綜上，應選(D)

10、下列得列為營業活動之現金流出項目共有幾項？

①以現金償付貸款之本金 ②以現金償付貸款之利息

③ 以現金支付股利 ④因交易目的而持有之遠期合約所產生之現金流出

(A)一頁 (B)二項 (C)三項 (D)四項

解析：

這題在考現金流量表，營業活動現金流量的表達。

① 以現金償還本金，此為籌資活動之現金流出。

② 以現金償還利息，IFRS 提供 2 個選擇：

營業活動之現金流出：可解釋為支付利息是為了安撫債權人，使公司取得資金以維持平日之營業活動。

或 籌資活動之現金流出：可解釋為支付利息是源自借款故應屬籌資活動。

③ 以現金支付股利，IFRS 亦提供 2 個選擇。

營業活動之現金流出：可解釋為支付股利是為了安撫股東，使公司取得資金以維持平日之營業活動。

或 籌資活動之現金流出：可解釋為支付股利是源自發行股票募資，故應屬籌資活動。

④ 因交易目的金融合約產生之現金流出：因係“交易目的”，故應將之歸屬於(日常)營業活動。

本題的用語為“得”列為....，故②、③、④均符合條件，

故應選(C)三項。

11 甲公司於 X1 年 1 月 1 日發行三年期之應付公司債，面額為\$1,000,000，票面利率為 10%，公司債利息於每年底支付，且發行日該類債信債券之市場有效利率為 8%。甲公司可以有效利息法攤銷公司債相關折溢價。

甲公司於 X3 年 1 月 1 日自公開市場以市價買回其 60%之公司債，且買回日該類債信債券之市場有效利率為 12%。請問甲公司於 X3 年 1 月 1 日買回公司債應認列之

損益為何？

(A)\$10,715 利益 (B)\$11,111 損失 (C)\$21,825 利益 (D)\$36,375 損失

解析：

要解這題要會：公司債之發行、攤銷、衡量(市價計算)、與除列。

可說是把公司債的生、老、病、死都考到了。

X1/1/1 發行日

寫分錄前要先求出發行日應付公司債的公允價值(市價)，

要求算公司債的公允價值很簡單，只要：

1、先求算該批公司債的現金流量 (白紙黑字看票面)

2、將現金流量以發行日之市場利率折現

即可求得發行日的公司債市價

日期	X1/12/31	X2/12/31	X3/12/31	X3/12/31
現金流量	$1,000,000 \times 10\% = 100,000$ (票面息)	$1,000,000 \times 10\% = 100,000$ (票面息)	$1,000,000 \times 10\% = 100,000$ (票面息)	1,000,000 (本金)
折現至 x1/1/1 之現值	$100,000 / (1.08) = 92,593$	$100,000 / (1.08)^2 = 85,734$	$100,000 / (1.08)^3 = 79,383$	$1,000,000 / (1.08)^3 = 793,832$

3、將所有現金流量折現值加總

$$92,593 + 85,734 + 79,383 + 793,832 = 1,051,542$$

借：現金 1,051,542

貸：應付公司債 1,000,000

貸：應付公司債溢價 51,542

X1/12/31 付息分錄：

借：應付公司債溢價 15,877

借：利息費用 84,123 $(1,051,542 \times 0.08)$

貸：現金 100,000

→X1/12/31 應付公司債帳面金額 = $1,051,542 - 15,877 = 1,035,665$

X2/12/31 付息分錄：

借：應付公司債溢價 17,147

借：利息費用 82,853 $(1,035,665 \times 0.08)$

貸：現金 100,000

→X2/12/31 應付公司債帳面金額 = $1,035,665 - 17,147 = 1,018,518$

X3/1/1 以公平價值買回 60%公司債

先來算這 60%公司債的帳面價值= 1,018,518*0.6=611,111

再來算這 60%公司債的市價(買回價格)

一樣，咱們又要來算公司債的市價了，

套用上面的方法一步一步來：

日期	X3/12/31	X3/12/31
現金流量	600,000*10%=60,000 (票面息)	600,000 (本金)
以市場利率折現至 x3/1/1 之現值(市價)	60,000/(1.12) =53,571	600,000/(1.12) =535,714

市價=53,571+535,714=589,285

分錄：

借：應付公司債 600,000

借：應付公司債溢價 11,111

貸： 現金 589,285

貸： 償債利益 21,826

故應選(C) \$21,825 利益 (有小數進位差\$1)

以上為老實人解法，雖然慢，但很穩。

下面是快速解法，建議進階使用者服用，不熟練的同學請小心使用：

因為題目要算的是 x3/1/1 買回 60%債券的償債損益，

所以只要求出 x3/1/1 時該批債券的帳面價值和公允價值的差異即可：

日期	X3/12/31	X3/12/31	合計
現金流量	600,000*10%=60,000 (票面息)	600,000 (本金)	
以市場利率折現至 x3/1/1 之現值 (市價)	60,000/(1.12) =53,571	600,000/(1.12) =535,714	589,285
以有效利率折現至 x3/1/1 之現值 (帳面值)	60,000/(1.08) =55,556	600,000/(1.08) =555,556	611,112

償債利益=611,112-589,285=21,827

故應選(C) \$21,825 利益 (有小數進位差\$2)

12、下列那一種「報導期間後事項」不得僅以附註揭露的方式處理？

- (A) 報導期間結束日已存在之應收帳款，因債務人經營不善，於報導期間結束日至財務報表提出日間宣告破產而無法收回
- (B) 重大生產設備於報導期間結束日之後因天然災害而毀損
- (C) 報導期間日後發生之重要企業合併或處分重要子公司
- (D) 報導期間日後發生之新的重大訴訟案件

解析：

這題在考期後事項之會計處理。

所謂的「期後事項」是指：發生在 財報期間結束日 之後，但在 財務報表公佈日 之前所發生的事項。

首先，請同學們想一想，如果我們今天是在編製 103 年度的財報，那 104 年度發生的事情為什麼會影響 103 年度的財報？

沒錯，104 年發生的事理論上不應影響 103 年度的財報，所以「大部分」的期後事項，我們並不需要反應在 103 年度的財報上，也就是不須調整 103 年度的財報數據。

就算該事項非常重大，足以影響投資人、債權人的決策，IFRS 也規定謹能附註揭露該事項，但不能影響 103 年度的財務數據，因為這些事項是“發生”在 104 年度，應該反應在 104 年度的財報，而不是 103 年度。

但是，再想深入一些，如果有某些事實確實存在於或發生於 103 年度，只是 103 年度中還沒有“發現”，等到 104 年度才被“發現”而已。這時根據「應計基礎」的觀念，這種 104 年“發現”，但卻是“發生”在 103 年度的事項，就應該反應在 103 年度的財報中了。

簡單整理一下，會計上入帳的時點應為“發生時”而非“發現時”，如果事件“發生”於 103 年，其影響數就應反應在 103 年度財報。

現在，

讓我們秉持著上面的精神來看看 4 個選項吧：

(A) 冰凍三尺非一日之寒，客戶因營運不善破產而倒帳，通常是經年累月所導致的，在期後期間中幾天中破產，幾乎可以肯定該客戶在報導期間時就已經有很高的倒帳風險，也就是說呆帳損失其實早就“發生”了，只是在期後期間被“發現”了而已。所以若公司在原編財報中沒反應呆帳損失，應該是要調整入帳的，不能只將該事實附註揭露，而不將損失入帳哦。

(B) 天然災害是“發生”於報導期間之後，所以應反應在下一期的財報中，原編財報不得將該筆損失入帳。

(C) 報導期間日後，才“發生”重要企業合併或處分重要子公司，該事項不能反應在本期的財報中，但因影響重大，所以應“附註揭露”於本期財報中。

(D) 報導期間日後“發生”，“新”的重大訴訟案件。擺明著跟本期財報無關，所以一樣不得反應於本期財報中，若影響重大則應“附註揭露”於本期財報中。

綜上，應選(A)

13 下列有關無形資產之敘述何者錯誤？

- (A)無形資產由合約或其他法定權利所產生，且該等權利必須可移轉或可與企業或其他權利義務分離
- (B)可個別辨認之無形資產須與商譽分別認列
- (C)企業透過交換交易取得無合約之顧客關係（作為企業合併之一部分者除外），可作為企業能控制自顧客關係所產生之預期未來經濟效益之證據，該等顧客關係符合無形資產之定義
- (D)企業在生產過程中使用智慧財產權，雖不能增加未來收入但可能降低未來生產成本，故具未來經濟效益

解析：

這題在考無形資產的定義與認列，純觀念題。再次提醒大家不要只重計算，理論仍然是十分重要的。

(A)無形資產“通常”是由合約或法定權利所產生沒錯，但並不是絕對的，也就是說就算沒合約或是法定權利，只要你可以確實享有該無形資產的效益，而且可以控制(排除他人使用)該無形資產，就可以認列了。舉個例子來說，可口可樂的配方(秘方)就沒有法律或合約的保障。另，顧客關係也是一例。

(B)沒錯，商譽是指無法個別辨認的“無實體”資產，但並非“無形資產”。所以當一家公司擁有商譽與無形資產時，應分別認列、列示。(但仍有的老師把商譽定義為無形資產的一部分)

(C)自行發展的顧客關係(顧客名單)一律不得認列為無形資產，而應於支出發生時認列為費用，原因在於支出時(例如拜訪客戶時)並無法證明該關係具有未來經濟效益。但若顧客關係若由 外部交易取得，只要符合：過去交易取得、現在具控制力、未來有經濟效益等條件就能認列為無形資產。

在有交易實質的交換交易中，公司願意犧牲部分經濟資源去交換顧客關係，通常顯示公司有把握利用該顧客關係獲益，使該顧客關係產生未來經濟效益，因此可作符合無形資產定義之證據。

(D)經濟效益有 2 種方式顯示，1 是未來可產生資源流入，2 是未來可減少資源的流出。例如擁有應收帳款以後可以享受現金的流入，而擁有預付租金未來在使用房屋時可以不必再付租金、減少未來的現金流出，若某資產擁有這 2 種功能，都可以叫作具未來經濟效益。

綜上，應選(A)

14、甲公司於 X1 年 1 月向經濟部申請研發燃料電池之專案補助，獲核定補助該專案總研究預算的 30%，甲公司於 X1 年 9 月 1 日收到全數政府補助款\$150,000,000。該專案計畫執行期間為 3 年，甲公司於 X1 年執行該專案投入研究支出\$125,000,000。試問關於甲公司收到補助款之會計處理，下列敘述何者正確？

- (A) X1 年 12 月 31 日資產負債表權益項下應列報受贈資本\$150,000,000
- (B) X1 年損益表應列報捐助收入\$150,000,000
- (C) X1 年損益表應列報捐助收入\$37,500,000
- (D) X1 年 12 月 31 日資產負債表負債項下應列報遞延捐助收入\$133,333,333

解析：

本題在考政府捐贈之會計處理。而政府之捐贈可分為收益型捐贈(就是送錢)和資產型捐贈(就是送資產)。

民間企業在接受政府收益型捐贈時，通常都是有條件的。若企業在確認可獲捐贈時，已無需再滿足任何條件(已達成條件)，則可立即認列收入，反之，則應將收入遞延，認列為負債，之後再依履行條件比例將負債轉列為收入。

本題甲公司在 X1 年 9 月 1 日收到現金 1.5 億，但因企業僅補助研究預算的 30%，所以這 1.5 億要待公司後續真正發生研究費用時才可依比例獲得。因此在 X1 年 9 月 1 日應認列負債：

借：現金	150,000,000	
貸：遞延政府捐助收入		150,000,000

X1 年底時，可認列的捐助收入=125,000,000*0.3=37,500,000

借：遞延政府捐助收入	37,500,000	
貸：政府捐助收入		37,500,000

綜上，應選(C)

15 甲公司 X1 年開發軟體以供出售，建立技術可行性前之成本總計\$6,000,000，建立技術可行性後發生偵錯成本\$800,000，產品母版製造成本\$600,000，軟體產品複製與包裝成本\$400,000，相關教材印製成本\$200,000。試問甲公司於 X1 年應資本化之電腦軟體成本為：

- (A)\$8,000,000
- (B)\$7,400,000
- (C)\$6,000,000
- (D)\$1,400,000

解析：

本題在考無形資產-電腦軟體之會計處理。

企業自行研發電腦軟體時，因為投入時並無法確認未來能開發成功，所以其研究發展支出要認列為無形資產時，有較嚴格之規定，須全部符合 6 個要件才能開始將支出资本化為無形資產。這 6 個條件最主要的一項就是建立技術可行性。

本題 6,000,000 支出發生在建立技術可行性之前，所以應全部費用化。

後續的偵錯成本、母版製作成本都可作為無形資產，

在建母版之後，複製、包裝、教材印製等，都應列為存貨之成本。

故本題答案為： $800,000+600,000=1,400,000$

應選(D)

16、下列敘述何者正確？

(A)X1 年新修訂環保法令已經立法完成，甲公司預期未來營運成本將增加\$500,000，故甲公司於 X1 年 12 月 31 日應認列負債準備\$500,000

(B)甲公司與乙公司對於銷售商品之售後維修負有共同責任，甲公司於其財務報告中應認列預期由乙公司履行之或有負債

(C)甲公司於財務報告中揭露銷售產品正常保固之金額與有待法律程序決定之保固金額作為同一類之負債準備處理共計\$800,000

(D)甲公司負債準備之\$50,000 預期由乙公司歸墊，且幾乎確定於清償負債準備時可收到該項歸墊，故甲公司認列該歸墊為一項資產

解析：

本題在考或有事項之會計處理。

或有事項是指未來會不會發生還不確定的事項，其發生與否取決於未來特定事項是否發生。例如公司被同業提告並要求賠償，會不會賠不一定，取決於法官的判決。

要提醒各位的是，或有事項、或有利得、或有損失、或有負債、或有資產、負債準備這 6 個詞都有不同的定義，一定要搞清楚 (請參閱課本定義，邦尼就不在此囉嗦了)。接下來一項項來進行說明：

(A)預期未來營運成本增加，此並非種因於過去交易，所以不符合負債準備之定義，無須認列負債準備，但若對公司影響重大，得揭露於附註中。

(B)甲公司的財報認列的是估計將由甲公司償付的負債，而不是由乙公司償付的。

(C)正常保固之金額應估列入帳，這沒問題。但有待法律判決決定之保固金額應否入帳，仍應視其是否全部符合三條件：為潛在義務、造成經濟資產流出可能性大於 50%、金額能可靠估計。若全部符合，才應列為負債準備。至於要不要作為同一類之負債準備，若兩者金額皆屬重大，則應分別揭露較佳。

(D)或有資產是不入帳的，但若已幾乎確定將取得該歸墊款，則已非或有資產而是一般的資產，所以可以入帳的。

綜上，應選(D)

17 甲公司於 X1 年初承租機器設備一部，租賃期間為 10 年，租期屆滿時該租賃標的物須返還出租人，無保證殘值，每年租金給付額（不含服務成本）為\$372,574，於每年年底支付，最低租金給付額之現值為\$2,500,000，折現率為 8%，該機器設備之剩餘耐用年限超過 10 年，甲公司採直線法攤提折舊。試問該租約若採融資租賃處理，相較於採用營業租賃處理，對甲公司 X1 年財務報表之影響為：

- (A)稅前淨利將增加\$122,574
- (B)營業活動之現金流出將減少\$372,574
- (C)投資活動之現金流出將增加\$2,500,000
- (D)籌資活動之現金流出將增加\$172,574

解析：

這題在考租賃之會計處理，也考你租賃交易在現金流量表上如何表達。租賃會計的部分不難，只要會簡單的融資租賃 與 營業租賃 就可拿分。但現金流量的表達一般同學常常忽略，在準備時要特別注意~~

	營業租賃	融資租賃
X1/1/1		租賃資產 2,500,000 應付租賃款 2,500,000
X1/12/31	租金費用 372574 現金 372574	利息費用 200,000 (償還利息) 應付租賃款 172,574 (償還本金) 現金 372,574 折舊費用 250,000 累計折舊-租賃資產 250,000
分析	認列費用 372,574 營業活動現金流出 372,574	認列費用 450,000 籌資活動現金流出 172,574 營業活動現金流出 200,000 (支付利息可列為營業或籌資活動) 但若放籌資活動則本題無答案，故推論公司係將之列為營業活動。

綜上，應選(D)

18 甲公司於 X2 年 1 月 1 日以\$105,000 購入乙公司發行面額\$100,000，票面利率 10%之公司債，每年 6 月 30 日及 12 月 31 日付息。假設此債券投資之市場有效利率為 8%，甲公司將此債券分類為持有至到期日投資，X2 年底此債券之公允價值為 \$103,000，請問甲公司 X2 年底於資產負債表上應報導之債券投資金額為多少？

- (A) \$103,000 (B) \$103,368 (C) \$104,200 (D) \$105,000

解析：

這題在考債券投資之會計處理 與 評價。

因題目已言明該債券分類為“持有至到期日投資”，所以其評價係採用“攤銷後成本法”，這個方法下只要乖乖的攤銷折溢價即可，不用去理會市價的波動(因為沒打算賣，所以市價的波動跟企業無關)，只要跳過這個小陷阱，分數就到手了。

X2/1/1

借：持至到期日投資	105,000	
貸：現金		105,000

X2/6/30

借：現金	5,000	(100,000*10%*6/12)
貸：利息收入	4,200	(105,000*8%*6/12)
貸：持至到期日投資	800	(5,000-4,200)

X2/12/31

借：現金	5,000	(100,000*10%*6/12)
貸：利息收入	4,168	((105,000-800)*8%*6/12)
貸：持至到期日投資	832	(5,000-4,200)

年底時持至到期日投資之帳面價值：105,000-800-832=103,368

綜上，應選(B)

19、甲公司於 X1 年 9 月 1 日購買面額\$100,000，5 年期，合約利率 6%之公司債，每年 5 月 1 日及 11 月 1 日付息，合計支付現金\$104,500（含手續費\$3,500），作為備供出售之金融資產。試問 X1 年 9 月 1 日甲公司認列「備供出售金融資產—公司債」之金額為：

(A)\$99,000 (B)\$101,000 (C)\$102,500 (D)\$104,500

解析：

這題一樣在考債券投資，但不同的是將債券分類為「備供出售金融資產」。

另一個不同才是真正的考點，也就是付息日間購買，

本題的債券付息日是 5/1 和 11/1，但甲公司是在 9/1 買，離上一次付息日已過了 4 個月，這時成交價中必定會包含“前手息”。

因為前一手已持有了 4 個月期間，所以要按票面計算利息給人家：

$100,000 * 6% * 4/12 = 2,000$

所以真正的購買價格只有： $104,500 - 2,000 = 102,500$

雖然購價中有包含手續費，但取得備供出售金融資產之手續費仍應列為取得成本，故不需扣除之。

綜上，答案應為(C)

20、在衡量資產之使用價值時，下列何者無須考量？

- (A)出售該資產所生產之產品的現金流量 (B)維修該資產之現金流出
(C)相關所得稅之現金流量 (D)處分該資產之現金流量

解析：

這題在考資產減損的觀念，要評估減損需要下列 2 個變數：帳面價值、可回收金額。如果帳面價值大於可回收金額，表示資產有高估，此使即應提列減損損失，將過高的帳面價值給打下來。

而要計算可回收金額，又需要 2 個變數，一個是使用價值，另一個是淨變現價值，而可回收金額即為前 2 個變數取孰高者。道理很簡單，因為老闆會傾向選擇較佳方案來回收資產：如果賣掉可拿回來的金額(淨變現價值)較高，老闆會選擇賣掉，反之老闆則會選擇繼續使用來回收資產的投資。

本題考的是使用價值，所以我們應將未來“使用”該資產所產生的現金流入、流出數一併考量。如果繼續使用的話，將會產出產品進而創造現金流入，而維修支出也是使用該資產所應負擔之成本，最後資產用到最後，若資產有殘值則出售所能回收的資金也是應該考量的部分。

至於“所得稅”在計算使用價值時並不列入考量，因為所得稅是針對整體企業的獲利情形來計算，並不是針對單一資產所創造的現金流量來課稅。

此外，“淨變現價值”、“帳面金額”也都是稅前(不考慮所得稅效果)基礎哦。

綜上，應選(C)

21、甲公司面臨財務危機，X7 年 12 月 31 日乙銀行與甲公司簽訂債務整理契約，該銀行同意將目前甲公司\$4,000,000 之票據債務按下列條件處理：①將債務由\$4,000,000 降為\$3,200,000 ②到期日由 X7 年 12 月 31 日延長至 X10 年 12 月 31 日 ③利率由原來之 12%降為 6%。甲公司另發生債務協商相關成本\$200,000，若 X7 年 12 月 31 日市場利率 10%，試計算甲公司 X7 年應認列之債務重整利益為若干？
(A)\$0 (B)\$718,317 (C)\$918,317 (D)\$1,118,317

解析：

本題在考債務人進行債務重整時之會計處理。這部分雖然較複雜，但卻經常出現，因此建議同學們要認真搞懂，投資報酬率其實滿高的。

首先債務重整時，要區分協商前後對公司有無重大差異。

若有重大差異，表示協商後舊債已消滅 而舉債了另一筆新的債務，此時舊債應依帳面金額除列，而新債則依當日之公允價值入帳，兩者之差額即為債務重整利益。

若無重大差異，表示舊債仍在，只是作稍微的修改而已，因此舊債不得除列，自然也就沒有所謂的“新債”了。

舊債不得除列，但協商後未來應償還的現金流量已減輕了，佔了便宜卻不能馬上認列利益，這時只好重算有效利率，透過未來較低的利息費用來實現這部分的“潛在利益”。(事實上，會計帳上並沒有認列“債務整理利益”)

以上是大原則，

現在要討論如何判斷協商前(舊)、後(新)到底有沒有實質差異了，

判斷的方法很簡單，

只要先計算

1、(新流舊率)：把協商後的現金流量(新流)畫出來，再以該債務的原始有效利益(舊率)折現，所求得的現值 (以下簡稱為新流舊率)。

再找出：

2、(舊流舊率)：把協商前的現金流量(舊流)畫出來，再以該債務的原始有效利益(舊率)折現，所求得的現值 (以下簡稱為舊流舊率，這個不用求，因為帳面價值就是舊流舊率了)。

3、計算差異率： $(\text{舊流舊率}-\text{新流舊率}) / \text{舊流舊率}$

4、差異率大於等於 10%就是有重大差異，反之則無重大差異。

最後，再補充一下：

5、若有重大差異時，新債應以協商當日之公允價值入帳，而公允價值=把協商後的現金流量(新流)畫出來，再以當日的市場利率(新率)折現，所求得的現值 (以下簡稱為新流新率)即為公允價值。

來實作一下吧：

先判斷有無重大差異：

1、新流舊率折現值

$$=200,000+192,000/1.12+192,000/1.12^2+192,000/1.12^3+3,200,000/1.12^3$$

$$=2,938,848$$

23、乙公司確定福利計畫之相關資訊如下：

計畫資產之公允價值，X2/1/1 \$450,000

X2 年度計畫資產預期報酬 45,000

X2 年度計畫資產實際報酬 39,000

X2 年度提撥 78,000

X2 年度應攤銷未認列精算利益 12,000

X2 年度支付退休金 75,000

X2 年度退休金費用 54,000

依據以上資訊，乙公司 X2/12/31 退休基金資產之公允價值為：

(A)\$411,000 (B)\$486,000 (C)\$492,000 (D)\$564,000

解析：

這題在考退休金會計，屬於較複雜的章節，很多同學因為害怕或沒有時間，而選擇放棄準備退休金會計。但其實因為退休金會計較為複雜，所以老師在出題時的變化不會太多，如果有充分的時間準備的話，退休金的題目反而是較容易拿分(較少陷阱)的哦。

這一題只問我們退休金資產的公允價值，只要看得懂題目，拿分是瞬間的事。

期初公允價值有 450,000，X2 年度又賺了(實際報酬)39,000，另外公司又提撥了 78,000 至退休基金，所以在支付前退休基金應有： $450,000+39,000+78,000=567,000$ 。

但 X2 年度已自退休基金中支付了退休金 75,000，所以期末應有基金：492,000

綜上，應選(C)

24 甲公司 X1 年初有 30,000 個賣權流通在外，每個賣權持有人得依\$30 的價格賣回面額\$10 普通股 1 股給公司，若 X1 年甲公司普通股實際加權流通在外股數為 180,000 股，普通股 X1 年平均市價為\$25，年底市價為\$28，則在計算稀釋每股盈餘時分母應為若干？

(A) 180,000 股 (B)182,142 股 (C)186,000 股 (D)210,000 股

解析：

這題在考每股盈餘的計算，比較特殊的是它考的是賣權，而不是買權。

其實不管是買權或賣權，只要掌握一個原則：“不要錢”就對了。

什麼叫作“不要錢”，就是想辦法讓公司的現金不多也不少。

在計算買權的稀釋股數時，公司假設對方來執行買權，公司就會收到錢並增發股數。這時我們要假設公司不要這筆錢，而會利用這筆錢去市場上買回庫藏股(以平均價格買回)。這部分大家都應該很熟，所以邦尼就不囉嗦了。

相同的道理，

在計算賣權的稀釋股數時，公司假設對方來執行賣權，公司就會收回股票(使流通在外股數減少)並支付現金。這時我們要假設公司不想掏自己口袋來付這筆錢，而會去股市賣出股票(以平均市價賣出，流通在外股數就會增加了)，以籌措這筆錢。

若交易完成後，流通在外股數會增加，就叫作有稀釋作用。

來玩玩看這一題吧，

30,000 個賣權若來執行，公司雖可收回 30,000 股，但得付出 $30 \times 30,000 = 900,000$ 的現金。

若公司要想籌集這筆資金則必須發行 $900,000 / 25 = 36,000$ 股。

收回 30,000 股，但增發 36,000 股，總結來說會增加流通在外股數 6,000 股。

所以稀釋每股盈餘的分母應=基本每股盈餘分母 180,000 股再加 6,000 股，

等於 186,000 股。

綜上，答案應選(C)

25、如果企業舉債經營所得到的報酬率可以高於舉債所應負擔的利率，則對權益報酬率的影響為：

(A)無影響 (B)下降 (C)上升 (D)不一定

解析：

這題這考財務比率分析，也算是考古題，難度不高。

舉債是一項行為，其好處是可以運用資金以創造收益，其壞處是必須支付成本(利息費用)。

當公司管理者認為有好的投資機會，使得舉債的收益大於成本時即有誘因進行舉債。(不代表一定會舉債，因為還要考量舉債風險及資本結構等其他因素)

如果真如管理者預期，舉債所得報酬大於所付出的利息，這時會讓公司的淨利增加。而舉債經營並不增加或減少公司股東的權益，所以權益總額不變。

又權益報酬率=稅後淨利/權益，

在稅後淨利增加，權益總額不動下，將使權益報酬率上升。

綜上，應選(C)

申論題

一、103 年 9 月 1 日甲公司計畫出售紡織部門，並符合分類為待出售處分群組之條件。分類日甲公司於進行帳面金額與公允價值減出售成本孰低之衡量後，作下列分錄：

9/1 其他綜合損益-待出售非流動資產-重估價之損失	60,000
減損損失	240,000
累計減損-待出售非流動資產-土地	165,000
累計減損-待出售非流動資產-建築物	75,000
商譽	60,000

分類日前投資性不動產係採公允價值模式，土地採重估價模式，建築物採成本模式且未曾認列過減損損失。103 年底該處分群組仍未出售，估計公允價值減出售成本為 \$1,740,000。103 年底該處分群組調整前之各項資產與負債帳面金額與相關資料如下：

	103/12/31 調整前帳面金額	103/12/31 相關資料
備供出售金融資產 (成本\$180,000)	\$ 198,000	公允價值 \$258,000
存貨 (成本\$300,000)	300,000	淨變現價值 \$320,000
投資性不動產 (成本\$250,000)	360,000	公允價值 \$396,000
土地	540,000	
建築物	180,000	
除役負債準備	(30,000)	
合計	\$ 1,548,000	

試作：

- (一) 103 年底與出售紡織部門計畫相關之分錄。(10 分)
- (二) 103 年 12 月 31 日資產負債表中該處分群組之相關表達方式為何？(5 分)

解析：

哇，這題考的是待出售處份群組的會計處理，而且題目還稍有變化，屬於較冷僻且有難度的考題哦，同學若有能力處理這題，上榜的機率肯定倍增。

首先，題目說 103/9/1 切立的分錄，是在進行“帳面金額”與“公允價值減出售成本”孰低（以下減稱類 LCN 法）之衡量。

在進行 待處分群組 類 LCN 評價時，若群組中資產有減損，應優先沖銷商譽，再沖銷群組中的其他“非流動”資產（但下列 6 項除外：採公允價值評價之投資性不動產、IAS 39 規範之金融商品(FV/PL、AFS、HTM、L&R)、遞延所得稅資產/負債、採淨公允價值之生物性資產、退休金計畫相關資產、保險合約)。

在進行損失分攤時，若資產之前有重估增值，應先借記 OCI(其他綜合淨利)、不足時再借記減損損失。在迴轉時亦應在已認列減損範圍內貸記迴轉利益，超過時再貸記 OCI。

由題目的分錄中，我們可得知 9/1 評價時，待出售處分群組全部的減值共有 300,000 (60,000+240,000)，其中商譽、土地、建築物都有減損，又商譽應先沖減，所以推知商譽在評價前的帳面價值是 60,000，且應全部沖減，分錄：

借：減損損失	60,000	
貸：商譽		60,000

再來土地原係採用重估價模式，而建築物則係採用成本模式，所以推知 9/1 分錄中借記 OCI 一定是土地之前有重估增值，且金額為 60,000，又土地共減損了 165,000，所以分錄為：

借：其他綜合損益-待出售非流動資產-重估價之損失	60,000	
借：減損損失		105,000
貸：累計減損-待出售非流動資產-土地		165,000

剩下的就是建築物的減損了：

借：減損損失	75,000	
貸：累計減損-待出售非流動資產-土地		75,000

上述的分錄拆解只是將各資產的減損情形作個簡單的分析，推知土地在重分類為待處分之前之帳面金額為 540,000+165,000=705,000，其原始成本為 540,000+165,000-60,000=645,000。而建築物在重分類為待處分前之成本=帳面金額為 180,000+75,000=255,000。

103/12/31 再衡量該群份群組，流動資產和前述 6 項資產應先進行評價，

借：待出售處分群組-備供出售金融資產	60,000	
貸：其他綜合損益-金融資產未實現評價利益		60,000

存貨採 LCN 評價，因淨變現價值高於成本，故無需作調整分錄。

投資性不動產：

借：待出售處分群組-投資性不動產	36,000	
貸：投資性不動產評價利益		36,000

接下來進行非流動資產及負債之評價：

在計算上述 2 個調整分錄後，待出售處分群組之帳面金額：

$$258,000+300,000+396,000+540,000+180,000-30,000=1,644,000$$

又，題目說其公允價值減出售成本為 1,740,000，故可迴轉減損
 $=1,740,000-1,644,000=96,000$ 。

在迴轉時，商譽之減損已無法迴轉，所以只能由土地和建築物依其帳面價值比例迴轉。

$$\text{土地可迴轉}：96,000 \times (540,000 / 720,000) = 72,000$$

$$\text{建築物可迴轉}：96,000 \times (180,000 / 720,000) = 24,000$$

因土地係採用重估價模式，所以迴轉時應先確認可迴轉利益為 105,000，可迴轉 OCI=60,000。本題土地可迴轉金額 72,000 未超過可迴轉利益，故迴轉時可全數認列為利益。

分錄：

借：累計減損-待出售非流動資產-土地	72,000	
借：累計減損-待出售非流動資產-建築物	24,000	
貸：資產減損迴轉利益		96,000

文長，整理答案如下：

(一)

借：待出售處分群組-備供出售金融資產	60,000	
貸：其他綜合損益-金融資產未實現評價利益		60,000

借：待出售處分群組-投資性不動產	36,000	
貸：投資性不動產評價利益		36,000

借：累計減損-待出售非流動資產-土地	72,000	
借：累計減損-待出售非流動資產-建築物	24,000	
貸：資產減損迴轉利益		96,000

(二)

待出售處分群組之表達有幾個要注意的事項：

- 1、資產、負債、權益 均應於資產負債表上以單行列示。
- 2、群組中之資產、負債不得互抵。
- 3、群組中之資產、負債應列為流動資產與流動負債。

科目	帳列成本	累計減損	帳面價值	其他權益
備供出售金融資產	258,000		258,000	78,000 (FV258,000-成本 180,000)
存貨	300,000		300,000	
投資性不動產	396,000		396,000	
土地	705,000	(93,000)	612,000	
建築物	255,000	(51,000)	204,000	
資產合計	1,914,000	(144,000)	1,770,000	
除列負債準備	(30,000)		(30,000)	

據此編製簡表如下：

甲公司			
資產負債表			
103 年 12 月 31 日			
資產		負債	
流動資產		流動負債	
待出售處分群組資產	1,914,000	待出售處分群組負債	30,000
減：累計減損	(144,000)	...	
小計	1,770,000	權益	
...		其他權益	
		與待出售處分群組直接	
		相關之權益	78,000
		...	

二、甲公司近年發生下列各項獨立事件：

1、102 年 10 月因誤用不良原料，面臨客戶總計\$9,000,000 之索賠訴訟。102 年底經律師評估該訴訟很有可能敗訴，且可能須賠償金額應介於\$3,600,000 至\$7,200,000 之間；該公司投保產品責任險，根據保險合約規定，此一事件幾乎確定可獲理賠，且可獲最高賠償金額\$5,760,000。103 年 12 月 31 日經判決確定，甲公司應賠償\$6,840,000；保險公司將賠償金額仍為\$5,760,000。

2、100 年底承租一棟廠房，自 100 年起每年 12 月 31 日付租金\$900,000，租期 5 年，租約不可取消，亦不得轉租。102 年底公司決定將生產線移往國外，承租廠房因無其他用途而閒置，當時市場利率為 8%。103 年該承租廠房仍閒置。

3、103 年 12 月 1 日宣布將於 104 年 2 月底裁員 80 名員工，並承諾在 104 年 1 月 31 日前簽署自願離職書之員工將有\$180,000 的資遣費；但若自願離職員工不足 80 人，公司仍將裁員至 80 人，但非自願離職員工則僅有\$80,000 資遣費。103 年底已有 45 位員工簽署自願離職書，估計在 104 年 1 月 31 日前將計有 60 人會簽署自願

離職書。

4、103 年 8 月 1 日與乙公司簽訂不可取消銷貨合約，約定於 103 年 10 月 1 日至 104 年 1 月 31 日乙公司須購買 A 商品 100,000 件，每件售價\$50；103 年乙公司已進貨 60,000 件。103 年底 A 商品庫存為 10,000 件，每件成本\$52，其重置成本為\$54。銷售 A 商品給乙公司之相關出售費用估計為售價的 10%。

試作：甲公司 103 年 12 月 31 日與上述事項相關之分錄。(20 分)

解析：

這題在考「負債準備」的觀念，所謂「負債準備」就是同時具備下列 3 條件之“不確定負債”：

- 1、過去交易所發生，且存在的機率大於 50%(很有可能存在)的現時義務，且
- 2、未來很有可能造成經濟資源的流出，且
- 3、金額能夠可靠估計。

若“不確定負債”未全部符合以上 3 個條件，則稱為「或有負債」，「或有負債」帳上不認列，但應揭露於財務報表附註中。

再來，或有負債在衡量時，若是大母體應採用期望值，或是單一事件應採用最有可能發生數。以上是關於負債準備的基本知識。

解題技巧：雖然題目要你作的是 103 年底的分錄，但建議同學從事件一開始就開始作分錄，了解來龍去脈後，你比較容易求出正確答案。

1、102 年底時負債準備已符合 3 個條件，所以應作如下分錄：

借：賠償損失	5,400,000
貸：賠償損失準備	5,400,000

同時，題目說保險理賠幾乎確定可以獲得，最高於 5,760,000，所以可以在入帳的賠償準備範圍內認列應收理賠款。

借：應收理賠款	5,400,000
貸：保險理賠收入	5,400,000

以上為前情提要：

103 年底，案情有最新發展，法官裁定應賠 6,840,000，所以 102 年底提列的負債準備不足，故應再補提 $6,840,000 - 5,400,000 = 1,440,000$ 。

借：賠償損失	1,440,000
貸：賠償損失準備	1,440,000

再來，保險公司只理賠 5,760,000，之前我們已認列 5,400,000，所以還可以認列 5,760,000-5,400,000=360,000 理賠款。

借：應收理賠款	360,000	
貸：保險理賠收入		360,000

2、這 1 小題是虧損性合約負債，當公司簽訂了一份合約無法取消，而且明顯將造成公司未來營運虧損時，公司應將該損失估列入帳。本題在 100 年底承租廠房時，為一般的營業租賃合約，並沒有特殊的會計問題待處理。

但公司在 102 年底時決定遷廠，導致廠房將閒置，這時候，公司付的租金將“放水流”，只有經濟資源的流出卻沒有相對的回報，此即所謂的虧損性合約。

這種合約有明確的現金流量，而且期間長於 1 年，題目又給你市場利率，所以一定要折現：

$$\text{合約損失} = 900,000 + 900,000/1.08 + 900,000/1.08^2 = 2,504,938$$

102/12/31

借：虧損性合約損失	2,504,938	
貸：虧損性合約負債準備		2,504,938

支付租金：

借：虧損性合約負債準備	900,000	
貸：現金		900,000

以上為前情提要，103 年底要作的分錄為：

借：利息費用	128,395	(有折現，一定要記得攤銷)
借：虧損性合約負債準備	771,605	
貸：現金		900,000

3、這 1 小題在考資遣費，也就是所謂的離職福利。公司雖然還沒確定最後資遣員工最後的給付金額，但在年底應作最佳估計，並據以衡量負債金額。

公司在 103 年底估計將有 60 人自願離職，所以應給付 60*180,000=10,800,000

另外的 20 人將領基本的資遣費 80,000，這部分應給付 20*80,000=1,600,000

合計應給付：10,800,000+1,600,000=12,400,000

借：離職福利費	12,400,000	
貸：離職福利負債準備		12,400,000

4、這題在處理不可取消之銷貨合約。一般情形下，銷貨合約簽訂後賣方通常會有合理的利潤空間，此時並沒有特殊的會計處理，簽約時也沒有分錄要作，等到實際出貨時，再認列銷貨收入及成本即可。

但若簽訂合約後，將造成未來的人不敷出(收入<成本)，這就叫作虧損性的銷貨合約，跟第 2 小題一樣，當合約將產生損失時，公司即應認列損失及負債準備。

在履行銷貨合約時，公司應以現有存貨優先供應，這部分的損失可以馬上算出來，在會計上叫作存貨的跌價損失，亦即所謂的成本與淨變現價值孰低法(LCN)。

合約尚未供應的數量，扣除掉既有存貨的部分，即未來應取得存貨的部分，這部分若未來總收入 (銷貨收入) 小於未來總成本 (存貨的取得成本加上處分存貨的必要支出)，就應該先認虧損性合約損失和負債準備。

本題簽約總量是 100,000 件，103 年已供應 60,000 件，剩下 40,000 件待履行。年底的庫存有 10,000 件存貨，這些存貨每件成本 52 元，但淨變現價值只有 50-5=45 元，所以應提列存貨跌價損失：

借：銷貨成本-存貨跌價損失 70,000
 貸： 備抵存貨跌價損失 70,000

再來還有 30,000 件存貨待取得，才有辦法供應給客戶，而這 30,000 件存貨的重置成本是每件 54 元，也就是要支出 1,620,000 才有辦法取得。但其出售時的淨收入只有 30,000*(50-5)=1,350,000。所以將產生損失 270,000，分錄：

借：虧損性銷售合約損失 270,000
 貸： 虧損性銷售合約負債準備 270,000

三、甲公司於 101 年 11 月給付其高階主管共計 100,000 股認股權，認購價格為當日之普通股市價\$40，估計每一認股權之公允價值為\$30。員工需服務滿 3 年才能行使認股權，自可行使日起 2 年未行使則失效。甲公司各年度與該認股權計畫相關之資料如下：

	當年已認列之薪資費用	估計 103 年底可既得之認股權數	當年度已執行之認股權數	資產負債表日普通股市價
101 年	900,000	90,000	-	50
102 年	720,000	81,000	-	60
103 年	570,000	73,000(實際數)	-	70
104 年	-	-	36,500	80
105 年	-	-	36,500	75

依稅法規定，股份基礎給付之員工薪資費用須於員工實際行使認股權時才能申報費用減除，且可減除金額為行使認股權時的每股內含價值。101 年至 105 年甲公司各年稅前淨利均為\$1,500,000，且稅前淨利與課稅所得間若有差異，均為該股份基礎給付計畫所造成。甲公司各年所得稅率均為 20%，且估計未來年度均有足夠課稅所得可實現遞延所得稅資產。

試作：甲公司 103 年至 105 年各年底有關所得稅之認列分錄。(15 分)

解析：

這是在考所得稅會計，而且是與股份基礎給付有關的所得稅會計，難度算是偏高的，如果能拿到分數，將可拉開與一般考生的差距！

股份基礎部分的會計處理這邊就不囉嗦了，因為題目已經告訴你財務會計上認列的費用數 (由題目給的費用認列數推論，題目寫 101 年“11 月”給予應該是打錯字，正確應該是 101 年“1 月”)，其分錄為：

101/12/31

借：薪資費用	900,000
貸：資本公積-員工認股權	900,000

這題真正要考的是上述分錄對所得稅的影響，題目有說稅務上公司可減除金額為行使認股權的“內含價值”，且實際可扣抵的時間為實際執行日。

所以這個員工認股計畫的支出，在稅上也是被認可的，但金額與時點都和財務會計的作法有所不同。

既然在稅上，員工認股計畫的支出在未來是可作為費用減除的，所以將產生“可減除暫時性差異”及“遞延所得稅資產”。→借方科目已確定。

再來討論金額該是多少，

稅上說是以內含價值來計算可扣抵金額，所以總可扣抵金額的算法是：年底的內含價值 * 估計將執行之股數 = $(50-40) * 90,000=900,000$

又這筆支出效益長達 3 年(既得期間為 3 年)，所以 101 年的費用為： $900,000/3=300,000$ ，這是稅上的可減除金額估計算，

又稅率為 20%，所以遞延所得稅資產= $300,000*0.2=60,000$ 。

到目前為止，我們已知道，年底的所得稅分錄要借記 遞延所得稅資產 60,000。

又題目說未來年度有足額的課稅所得，可實現遞延所得稅資產，

所以我們可以認列該遞延所得稅資產。

再來，來想想貸方應該要貸記什麼？

如果預計稅上可減除金額較小，而財會的費用較大，那全部的可減除金額在性質上是因為費用認列的時點不同所致，因為薪資費用已認列在當期損益，所以這個遞延所得稅資產應貸記遞延所得稅利益。

若預計稅上可減除金額較大，而財會的費用較小，那在財會費用範圍內貸記為遞延所得稅利益，理由同上。但超過的部分，已非薪資費用認列的時間點不同所造成，而是由資本公積-員工認股權所造成，這部分產生的遞延所得稅資產應認列為資本公積的加項。

回到本題，

在 101 年底財上估計總酬勞成本=30*90,000=2,700,000

稅上估計總酬勞成本=(50-40)*90,000=900,000

所以遞延所得稅資產的貸方全部貸記為遞延所得稅利益。

分錄：

借：遞延所得稅資產	60,000	
貸：遞延所得稅利益		60,000

再來，題目有給當年度的稅前淨利，又說唯一的財稅差是員工認股計畫，

所以當年度的課稅所得=1,500,000+900,000=2,400,000

稅率為 20%，所以當期的應付所得稅為 480,000

分錄：

借：當期所得稅費用	480,000	
貸：應付所得稅		480,000

同理，102 年分錄：

稅上累計未來可減除金額=(60-40)*81,000*2/3=1,080,000

財上累計酬勞成本=30*81,000*2/3=1,620,000

分錄：

借：薪資費用	720,000	(1,620,000-900,000)
貸：資本公積-員工認股權	720,000	

借：遞延所得稅資產	156,000	(1,080,000-300,000)*0.2
貸：遞延所得稅利益	156,000	

借：當期所得稅費用	444,000	(1,500,000+720,000)*0.2
貸：應付所得稅	444,000	

同理，103 年分錄：

稅上累計未來可減除金額=(70-40)*73,000*3/3=2,190,000

財上累計酬勞成本=30*73,000*3/3=2,190,000

分錄：

借：薪資費用	570,000	(2,190,000-1,620,000)
貸：資本公積-員工認股權	570,000	

借：遞延所得稅資產	222,000	$(2,190,000-1,080,000)*0.2$
貸：遞延所得稅利益	222,000	

借：當期所得稅費用	414,000	$(1,500,000+570,000)*0.2$
貸：應付所得稅	414,000	

104 年分錄：

104 年調整已執行部分前，應先分析遞延所得稅資產的變動情形：

稅上累計未來可減除金額= $(80-40)*73,000*3/3=2,920,000$

財上累計酬勞成本= $30*73,000*3/3=2,190,000$

可減除金額超過財上費用部分= $730,000$

造成遞延所得稅資產 146,000，此時應貸記資本公積

分錄：

借：遞延所得稅資產	146,000
貸：資本公積-員工認股權	146,000

調整後遞延所得稅資產金額= $584,000$

再來就年底，剩餘的未執行認股權來看，

稅上累計未來可減除金額= $(80-40)*36,500*3/3=1,460,000$

遞延所得稅資產= $1,460,000*0.2=292,000$

本期遞延所得稅資產變動數= $584,000-292,000=292,000$

借：遞延所得稅費用	292,000
貸：遞延所得稅資產	292,000

再來處理當期所得稅部分：

104 年員工實際執行 36,500 權股認股，假設執行日之股價為 80 元，

所以內含價值= $(80-40)*36,500=1,460,000$

當期課稅所得= $1,500,000-1,460,000=40,000$

應付所得稅= $40,000*0.2=8,000$

借：當期所得稅費用	8,000
貸：應付所得稅	8,000

105 年分錄：

105 年調整已執行部分前，應先分析遞延所得稅資產的變動情形：

稅上累計未來可減除金額= $(75-40)*36,500*3/3=1,277,500$

財上累計酬勞成本= $30*36,500*3/3=1,095,000$

可減除金額超過財上費用部分= $182,500$

造成遞延所得稅資產 36,500，但期初該部分資本公積餘額為 73,000

所以應作分錄：

借：資本公積-員工認股權	36,500	
貸：遞延所得稅資產		36,500

調整後遞延所得稅資產金額=36,500

再來就年底，剩餘的未執行認股權來看，

稅上累計未來可減除金額= $(80-40)*0*3/3=0$

遞延所得稅資產= $0*0.2=0$

本期遞延所得稅資產變動數= $255,500-0=255,500$

借：遞延所得稅費用	255,500	
貸：遞延所得稅資產		255,500

再來處理當期所得稅部分：

105年員工實際執行36,500權股認股，假設執行日之股價為75元，

所以內含價值= $(75-40)*36,500=1,277,500$

當期課稅所得= $1,500,000-1,277,500=222,500$

應付所得稅= $222,500*0.2=44,500$

借：當期所得稅費用	44,500	
貸：應付所得稅		44,500

文長，整理答案如下：

103年：

借：遞延所得稅資產	222,000	$(2,190,000-1,080,000)*0.2$
貸：遞延所得稅利益		222,000

借：當期所得稅費用	414,000	$(1,500,000+570,000)*0.2$
貸：應付所得稅		414,000

104年：

借：遞延所得稅資產	146,000	
貸：資本公積-員工認股權		146,000

借：遞延所得稅費用	292,000	
貸：遞延所得稅資產		292,000

借：當期所得稅費用	8,000	
貸：應付所得稅		8,000

105 年：

借：資本公積-員工認股權	36,500	
貸：遞延所得稅資產		36,500
借：遞延所得稅費用	255,500	
貸：遞延所得稅資產		255,500
借：當期所得稅費用	44,500	
貸：應付所得稅		44,500