

《會計學》

試題評析

此次申論題有二題，集中於資產價值之認列與評估，可見評價會計之觀念已逐漸受到重視，其中第一題著重於商譽與共用資產在減損損失認列中所扮演之角色與處理程序，第三題則重點在存貨評價中原物料評價方式與製成品及在製品之不同。此外，第二題則考驗同學對長期股權投資之權益法之會計處理熟練度。以上三題均強調會計觀念之清楚程度而非技術能力；至於第四題長期工程合約損益之認列則為較基礎之演算題，整體而言，題目難易適中，取得70分以上並不困難。

甲、申論題部分：

一、滄海公司於20X1年初以成本\$20,000,000收購若水公司100%之股權。若水公司於合併日有甲、乙與丙三個部門且均為現金產生單位，於收購日之公平價值分別為\$6,400,000、\$4,000,000與\$5,600,000，其構成如下表所示。滄海公司於收購日認列商譽\$4,000,000。於20X2年12月31日滄海公司進行減損評估，由於無法進一步辨認個別資產之現金流量，故甲、乙與丙為最小之現金產生單位。減損評估前各現金產生單位之帳面價值如下表所示（其中存貨已經按成本與淨變現價值孰低法評價，廠房設備與專利權已經計提折舊與攤銷，商譽未曾認列減損）。試分別就以下兩種情況作答：

	甲	乙	丙
20X1/1/1淨公平價值			
存貨	\$ 640,000	\$ 800,000	\$ 1,680,000
廠房設備	3,840,000	3,200,000	3,920,000
專利權	1,920,000		
合計	<u>\$ 6,400,000</u>	<u>\$ 4,000,000</u>	<u>\$ 5,600,000</u>
20X2/12/31帳面價值			
存貨	\$ 800,000	\$ 956,000	\$ 2,250,000
廠房設備	3,072,000	2,560,000	3,136,000
專利權	1,536,000		
合計	<u>\$ 5,408,000</u>	<u>\$ 3,516,000</u>	<u>\$ 5,386,000</u>

情況一：

假設甲、乙與丙三個部門之公平價值係分攤商譽合理且一致之基礎，故甲、乙與丙三部門為商譽所屬之最小現金產生單位。於20X2年12月31日滄海公司針對甲、乙與丙三部門定期進行減損評估，由於甲現金產生單位發生嚴重虧損，經評估其可回收金額為\$5,048,000，乙與丙兩個現金產生單位與若水公司整體現金產生單位則無減損之虞。試決定甲現金產生單位及其各項資產於20X2年底應認列之減損損失金額，並作相關分錄。（6分）

情況二：

假設商譽無法以合理且一致之基礎分攤至甲、乙與丙三個部門，故原若水公司為商譽所屬之最小現金產生單位，甲、乙與丙三部門則為次現金產生單位。由於甲現金產生單位發生嚴重虧損，滄海公司於20X2年12月31日評估其可回收金額為\$5,048,000，乙與丙兩個現金產生單位則無減損跡象。此外，針對若水公司整體現金產生單位定期進行減損測試，經評估其可回收金額為\$15,000,000。試決定滄海公司各現金產生單位及其各項資產於20X2年底應認列之減損損失金額，並作相關分錄。（9分）

答：

(一)情況一：

分攤商譽

分攤商譽前各部門淨公平市價	淨公平市價比例	分攤之商譽
甲 \$6,400,000	40%	\$1,600,000
乙 4,000,000	25%	1,000,000
丙 5,600,000	35%	1,400,000
<u>\$16,000,000</u>	<u>100%</u>	<u>\$4,000,000</u>

$$\text{商譽} = \text{投資成本} - \text{被拼購公司之淨資產公平市價} \\ = \$20,000,000 - \$16,000,000 = \$4,000,000$$

甲部門減損之認列：

減損前12/31甲部門之帳面值	減損損失之分攤	減損後甲部門之價值
存貨 \$ 800,000		\$ 800,000
廠房設備 3,072,000	\$ (240,000)	2,832,000
專利權 1,536,000	(120,000)	1,416,000
商譽 1,600,000	(1,600,000)	0
合計 <u>\$ 7,008,000</u>	<u>\$1,960,000</u>	<u>\$ 5,048,000</u>
可回收金額 <u>\$ 5,048,000</u>		
減損損失 <u>\$(1,960,000)</u>		

依規定減損損失應先沖抵商譽

$$\text{廠房設備分攤減損損失} = (\$1,960,000 - \$1,600,000) \times \frac{3,072,000}{3,072,000 + 1,536,000} = \$240,000$$

$$\text{專利權分攤之減損損失} = (\$1,960,000 - \$1,600,000) \times \frac{1,536,000}{3,072,000 + 1,536,000} = \$120,000$$

分錄：

減損損失（甲）	\$1,960,000
商譽	1,600,000
累計減損－廠房設備（甲）	240,000
累計減損－專利權（甲）	120,000

(二)情況二：

回商譽無法合理分攤故先針對甲部門認列損失

甲部門減損前帳面值	減損損失之分攤	甲部門分攤損失後之價值
存貨 \$ 800,000		\$ 800,000
廠房設備 3,072,000	\$ (240,000)	2,832,000
專利權 1,536,000	(120,000)	1,416,000
合計 <u>\$ 5,408,000</u>	<u>\$ (360,000)</u>	<u>\$ 5,048,000</u>
可回收金額 <u>\$ 5,048,000</u>		
減損損失 <u>\$(360,000)</u>		

$$\text{廠房設備與專利權之分攤比例同情況一，故} = 360,000 \times \frac{3,072,000}{3,072,000 + 1,536,000} = \$240,000$$

公司整體減損損失之認列

全公司整體評估前之價值	
甲：存貨	\$ 800,000
廠商設備	2,832,000
專利權	1,416,000
乙：存貨	956,000
廠房設備	2,560,000
丙：存貨	2,250,000
廠房設備	3,136,000
商譽	4,000,000
合計	<u>\$17,950,000</u>
可回收金額	<u>\$15,000,000</u>

由於公司整體可回收金額小於目前評估完甲部門減損後之價值，故應進一步認列減損損失 \$ 2,950,000，並直接沖抵商譽即可。

分錄：

減損損失（甲）	\$360,000	
累計減損—廠房設備（甲）	\$240,000	
累計減損—專利權（甲）	120,000	
減損損失	\$ 2,950,000	
商譽	\$ 2,950,000	

二、甲公司於X1年取得30,000股之乙公司普通股股票，持股比例為25%，因具重大影響力，故採權益法。乙公司所發行之股份除120,000股之普通股外，尚有20,000股之面額\$10，8%之累積特別股。X2年7月1日，甲公司又自市場購得12,000股之乙公司普通股，使其持股比例增至35%。X2年期末調整前，甲公司之投資帳面價值為\$756,000，乙公司X2年發生虧損\$80,000，X2年底乙公司普通股（每股）公平價值為\$17。

X3年間，乙公司所發生之相關事項有：（一）3月底乙公司發現X2年度費用（假設於當年度平均發生）少列\$40,000；（二）乙公司在X3年4月15日宣告並發放普通股現金股利，每股\$1；（三）乙公司以X3年9月30日重估基準日，辦理資產重估價，資產共增值\$800,000；（四）乙公司在X3年發生盈餘共計\$100,000。試作：甲公司在X2年底之調整分錄及X3年應有之分錄。（15分）

答：

X₂年底之調整分錄：

投資損失	28,800
權益法下股權投資	28,800 ^①

$$\textcircled{1} (-80,000 - 20,000 \times 10 \times 8\%) \times (25\% \times \frac{6}{12} + 35\% \times \frac{6}{12}) = -28,800$$

X₃年應有分錄：

（一）保留盈餘	12,000
權益法下股權投資	12,000 ^②

$$\textcircled{2} 40,000 \times (25\% \times \frac{6}{12} + 35\% \times \frac{6}{12}) = 12,000$$

(二) 4/15 { 現金 42,000
權益法下股權投資 42,000 }^③
③ $(30,000 + 12,000) \times 1 = 42,000$

(三) 重估增值
{ 權益法下股權投資 280,000
未實現重估價值 - 權益法下股權投資 280,000 }^④
④ $800,000 \times 35\% = 280,000$

(四) 盈餘調整
{ 權益法下股權投資 29,400
投資收益 29,400 }^⑤
⑤ $(100,000 - 20,000 \times 10 \times 8\%) \times 35\% = 29,400$

三、請分別為下列兩情況決定應認列之存貨跌價損失。

情況一：

甲公司產銷單一製成品，於X1年12月31日之在製品存貨數量恰好可產出與目前製成品存貨相同之數量，於X1年12月31日存貨之相關資料如下：

種類	原始成本	若直接銷售 估計售價	若直接銷售 預計銷售費用	估計正常利潤率	估計完工尚需 投入成本	重置成本
原物料	\$400,000	\$380,000	\$20,000	估計售價之1%	難以合理估計	\$390,000
在製品	\$500,000	\$490,000	\$30,000	估計售價之5%	\$170,000	\$440,000
製成品	\$700,000	\$650,000	\$10,000	估計售價之5%	0	\$630,000

請分別計算甲公司對原物料、在製品與製成品所應提列之存貨跌價損失。(6分)

情況二：

除製成品之原始成本為\$630,000外，其餘資料同情況一，請分別計算甲公司原物料與在製品所應提列之存貨跌價損失。(4分)

答：

依據公報規定，存貨之續後評價應採成本與淨變現價值孰低法評價，但原物料因其估計至完工所須成本難以推測，且其主要以生產至成品為目的故應注意以下兩點：

1. 製成品若其淨變現價值大於或等於成本，則其原物料不得沖減至低於成本；若製成品之成本大於淨變現價值，且原物料價格亦下跌，則原物料應沖減至淨變現價值。
 2. 原物料因推估完工所須投入成本難以估計，故重置成本通常為其淨變現價值之最佳估計。
- 因此，本題之存貨評價解答如下：

存貨類別	原始成本	淨變現價值	成本與淨變現價值孰低法 評價後之存貨價值	存貨跌價損失
原物料	\$400,000	\$490,000 ①	\$390,000	\$10,000
在製品	500,000	470,000 ②	470,000 ③	30,000
製成品	700,000	640,000	640,000	60,000

①原物料係以重置成本作為淨變現價值，由於製成品價值下跌，故原物料應認列跌價損失。

②在製品應以其最終售價減估計完工尚須投入成本及銷售費用作為淨變現價值。由於在製品存貨數量恰好可產出與目前製成品存貨相同之數量，估計最終售價應與製成品相同，故其淨變現價值為\$470,000 (= \$650,000 - \$170,000 - \$10,000)

情況二：

存貨類別	原始成本	淨變現價值	成本與淨變現價值 評價後之存貨價值	存貨跌價損失
原物料	\$400,000	\$390,000	\$400,000	\$0①
在製品	500,000	470,000	470,000	30,000
製成品	630,000	640,000	630,000	0

由於製成品未下跌故原物料不須認列跌價損失。

四、甲公司於X1年初承包一項工程，預定3年完工，工程包價為\$3,000,000。該公司所有長期工程合約均以淨額法認列工程利益或損失。此項工程相關資料如下：

	X1年	X2年	X3年
每年實際工程成本	\$450,000	\$1,050,000	\$1,200,000
估計至完工尚須投入成本	1,350,000	2,250,000	--

試作：(10分)

- (一) 假設公司以完工比例法認列工程利益或損失，則X2與X3年之工程利益或損失各為多少？
 (二) 假設公司以全部完工法認列工程利益或損失，則X2與X3年之工程利益或損失各為多少？

答：

(一) 完工比例法

	X1	X2	X3
工程總收入	\$3,000,000	\$3,000,000	\$3,000,000
預估工程總成本	1,800,000	3,750,000	2,700,000
工程總損益	\$1,200,000	(\$750,000)	\$300,000
預估完工比例	$\frac{450,000}{1,800,000} = 25\%$	$\frac{1,500,000}{1,800,000} = 83.33\%$	100%
累積應認列損益	\$300,000	(\$750,000)	\$300,000
當期應認列損益	\$300,000	(\$1,050,000)	\$1,050,000

由於總工程為損失，故應全部當期認列
 故X2年及X3年工程損益分別為

{ X2年工程損失(\$1,050,000)
 { X3年工程利益\$1,050,000

(二) 全部完工法，預估各年總工程損益同上表，但因在全部完工法下，工程利益為完工時認列，而工程損失則

當期馬上認列，故各年工程損益分別為 { X1年：工程損益\$0
 { X2年：工程損失(\$750,000)
 { X3年：工程利益\$1,050,000

乙、測驗題部分：

- (C) 1 甲公司 X1 年度有某項收入依財務會計須當期認列但報稅須等到實際收現時才須認列，因此造成 X1 年底出現遞延所得稅負債\$50,000。X2 年底因此項收入所造成之應收帳款餘額為\$150,000。X2 年度甲公司「應付所得稅」為\$350,000，所得稅率為 25%，請計算 X2 年度甲公司應認列之所得稅費用？
 (A)\$387,500 (B)\$362,500 (C)\$337,500 (D)\$312,500
- (B) 2 乙公司於 X9 年之交易資料如下：①發放現金股利 ②長期股權投資採權益法評價被投資公司分配現金股利 ③買回庫藏股票 ④購買持有至到期日之投資 ⑤長期負債轉為短期負債。試問影響融資活動之現金流量交易有幾項？
 (A) 1 項 (B) 2 項 (C) 3 項 (D) 4 項
- (C) 3 淨值為正且有負債之企業，若出售固定資產而有資產處分損失時，則處分後之負債比率及流動比率，相較於處分前有何變化？
 (A)負債比率不變，流動比率降低 (B)負債比率提高，流動比率降低
 (C)負債比率提高，流動比率提高 (D)負債比率不變，流動比率提高
- (D) 4 甲公司 X8 年償還到期的長期外幣應付票據產生利益\$80,000，出售工廠生產設備產生利益\$50,000，且提前贖回公司債產生利益\$60,000，這些事項都不常發生。請問上述不屬於非常利益之金額合計為：
 (A)\$50,000 (B)\$60,000 (C)\$80,000 (D)\$190,000
- (C) 5 甲公司於 X1 年中買回公司之普通股，購買價格高於普通股之面值及原發行價格，但低於每股帳面價值。依照我國的公認會計原則，此項交易對股東權益影響為何？
- | | 股東權益總額 | 每股帳面價值 |
|-----|--------|--------|
| (A) | 提高 | 提高 |
| (B) | 提高 | 降低 |
| (C) | 降低 | 提高 |
| (D) | 降低 | 降低 |
- (D) 6 甲公司於 X1 年 3 月 1 日按 103 的價格發行面值\$5,000,000，利率 10%的不可轉換債券，每\$1,000 債券另附有 30 張可分離出售之認股證，每張認股證持有人可按\$50 的價格認購甲公司普通股 1 股。X1 年 3 月 1 日該認股證每張的市價為\$4。試問甲公司發行該附認股證債券時會增加股東權益的金額若干？
 (A)\$0 (B)\$150,000 (C)\$450,000 (D)\$600,000
- (C) 7 若企業給與員工之認股權，將以權益交割，且企業無法於衡量日可靠估計該認股權之公平價值，則下列有關股份基礎給付交易之敘述何者正確？
 (A)此交易應以勞務公平價值衡量相對之業主權益
 (B)此交易於服務期間無須認列費用，而應於最終交割日依交割之權益商品公平價值認列總成本
 (C)此交易應以最終既得或最終執行之權益商品數量為基礎，認列所取得商品或勞務之成本
 (D)於既得日後，若認股權被放棄執行或逾期失效，不應將已認列之商品或勞務金額迴轉

- (B) 8 甲公司於 X1 年 1 月 2 日發行票面利率 8%，面值 \$10,000,000，到期日為 X7 年 1 月 2 日的公司債。債券發行時之有效利率為 12%，因而產生債券發行折價 \$1,500,000。甲公司誤採直線法而非有效利率法攤銷折價，試問該項錯誤對債券帳面值的影響為何？

	X1 年 12 月 31 日	X7 年 1 月 2 日
(A)	高估	低估
(B)	高估	無影響
(C)	低估	低估
(D)	低估	無影響

- (C) 9 甲公司產品廣告招牌倒塌，造成多名民眾受傷而被告，甲公司聘請的律師認為公司很有可能敗訴，賠償費用約在 200 萬元至 1,000 萬元間，最有可能的金額為 300 萬元，請問甲公司應該如何認列？

- (A) 入帳或有損失為 0，但要揭露或有損失在 200 萬元至 1,000 萬元間
 (B) 入帳或有損失 300 萬元即可
 (C) 入帳或有損失 300 萬元，且揭露額外的或有損失 700 萬元
 (D) 入帳或有損失 200 萬元，且揭露額外的或有損失 800 萬元

- (B) 10 甲公司自 X1 年引進影印機產品，隨即開始銷售，其保證維修期間為 3 年，依據以往經驗，估計售後各年之保證維修支出如下：

售後保證維修期間	產品保證支出占銷貨金額之比例
售出第 1 年	2.0%
售後第 2 年	2.0%
售後第 3 年	3.0%

X1~X4 年各年度銷貨及實際發生產品保證費用之資料如下：

年度	影印機銷貨收入	產品保證支出
X1	\$50,000	\$ 600
X2	\$60,000	\$1,000
X3	\$40,000	\$ 900
X4	\$70,000	\$2,500

若甲公司採保證費用計提法，則各年度帳列產品保證費用之金額大小關係為何？

- (A) X4 年 > X3 年 > X2 年 > X1 年
 (B) X4 年 > X2 年 > X1 年 > X3 年
 (C) X4 年 > X2 年 > X3 年 > X1 年
 (D) X4 年 = X3 年 = X2 年 = X1 年

- (D) 11 下列何者符合可於會計上認列之無形資產項目：

甲：員工專業技能

乙：市場占有率

- (A) 僅甲符合 (B) 僅乙符合 (C) 甲、乙均符合 (D) 甲、乙均不符合

- (B) 12 甲公司採曆年制，於 X1 年 1 月 1 日以 \$4,200,000 購入一套軟體模組，具有 5 年之經濟效益，惟至 X2 年 7 月 1 日時，配合生產流程之改變，甲公司再支出 \$1,100,000 重置一新軟體取代原軟體模組之某部分，被取代之模組部分帳面價值無法單獨決定，但已知原軟體模組整組之重置成本為 \$3,300,000。請問 X2 年甲公司應認列之攤銷費用為若干（答案四捨五入至整數）？
- (A) \$797,142 (B) \$857,143 (C) \$891,428 (D) \$942,858
- (C) 13 下列有關待出售非流動資產和處分群組的敘述，正確者計有幾項？
- ①應按淨公平價值評價
 ②在未完成出售前，仍應繼續提列折舊
 ③待出售群組之資產、負債應分別列為流動資產與流動負債
 ④企業之處分群組若係取得時即分類為待出售子公司者，仍須揭露其資產及負債之主要類別
 ⑤如淨公平價值低於帳面價值，應認列損失，以後如淨公平價值回升，得在原認列減損損失範圍內，認列回升利益
- (A) 1 項 (B) 2 項 (C) 3 項 (D) 4 項
- (A) 14 甲公司於 X2 年 1 月 2 日購買丙公司 25% 股權的股票，甲公司採用權益法認列此項投資，X2 年 12 月 29 日甲公司收到丙公司 \$42,000 的現金股利，丙公司 X2 年認列 \$350,000 的淨利，甲公司 X2 年 12 月 31 日「長期股權投資—丙公司」帳戶餘額為 \$178,000。試問甲公司 X2 年 1 月 2 日購買丙公司股票成本為何？
- (A) \$132,500 (B) \$136,000 (C) \$223,500 (D) \$270,000
- (C) 15 甲公司為董事長投保人壽保險以公司為受益人。以下為 X1 年該保險合約之相關資料：
- | | |
|----------------------|------------|
| X1 年 1 月 1 日保險解約價值 | \$ 870,000 |
| X1 年 12 月 31 日保險解約價值 | 1,080,000 |
| 支付之保險費 | 400,000 |
- 另得知 X1 年保險解約價值增加部分包括 \$60,000 的股利收入。試問 X1 年甲公司應認列之保險費用若干？
- (A) \$400,000 (B) \$250,000 (C) \$190,000 (D) \$130,000
- (A) 16 甲公司於 X1 年 7 月 1 日購入乙公司發行，年息 8%，面值 \$10,000,000 的債券，且打算持有至到期日。購入價格為 \$9,460,000，內含 \$400,000 之應計利息，有效利率為 10%。債券到期日為 X8 年 1 月 1 日，每年 1 月 1 日付息一次。若甲公司採有效利率法攤銷溢折價，則 X1 年 12 月 31 日帳列債券投資餘額若干？
- (A) \$9,113,000 (B) \$9,166,000 (C) \$9,533,000 (D) \$9,606,000
- (C) 17 甲公司運輸用卡車於第 6 年 7 月 1 日因車禍嚴重毀損，車禍當日卡車帳面價值為 \$52,500。辦理保險理賠過程中，收到該卡車維修保養帳單，支出項目為加裝汽車空調 \$7,000 及例行保養 \$2,500。保險公司於 8 月下旬理賠車輛損失 \$53,500。試計算該卡車處分損益：
- (A) 利得 \$1,000 (B) 0 (C) 損失 \$6,000 (D) 損失 \$8,500

- (A) 23 下列有關存貨成本計算之敘述，何者正確？
- (A) 變動製造費用應採實際產量為基礎分攤，固定製造費用應採正常產能為基礎分攤
 - (B) 變動製造費用應採正常產能為基礎分攤，固定製造費用應採實際產量為基礎分攤
 - (C) 變動製造費用與固定製造費用均應採相同之實際產量為基礎分攤
 - (D) 變動製造費用與固定製造費用均應採相同之正常產能為基礎分攤

- (A) 24 根據下列資料，請計算於資產負債表之「現金及約當現金」應報導多少金額？

零用金	\$10,000
銀行支票存款－甲銀行	90,000
銀行支票存款－乙銀行（透支）	(5,000)
旅行支票	3,000
郵票	500
國庫券（2 個月後到期）	6,000

- (A) \$109,000 (B) \$104,500 (C) \$103,500 (D) \$101,000

- (A) 25 甲公司在 X1 年會計年度結束日之後，財務報表公布之前發生下列事項。其中需調整 X1 年度財務報表者為：

- (A) 與甲公司往來多年的客戶因長久以來之財務狀況惡化而宣告破產，致使甲公司無法收回該客戶在 X1 年除購之貨款，此一事件出乎甲公司之意料
- (B) X2 年初，廠區附近之居民控告甲公司曾於 X1 年末大量排放有毒廢水，並求償 1,000 萬元，此一案件目前已由法院受理審理中
- (C) 甲公司在 X1 年出售商品給國外之客戶，貨款共計 US\$500,000，直至 X2 年 2 月才收到該筆貨款，共計新台幣 1,650 萬元
- (D) 甲公司客戶於 X2 年初發生大火，致使甲公司可能無法收回該客戶在 X1 年除購之貨款