

# 《中級會計學》

甲、申論題部分：（50分）

一、甲公司X1年12月31日將帳面價值\$5,000,000之土地，以\$9,000,000出售給乙公司並立即租回，該出售滿足IFRS 15資產銷售之規定。合約租期3年，每年租金為\$2,000,000於每年12月31日支付，並於X3年12月31日依過去24個月消費者物價指數之增加為基礎，調整最後一期之租金。於租期屆滿日甲公司需返還土地給乙公司，且甲公司向乙公司保證租期屆滿日之估計殘值為\$8,000,000，甲公司預估租期屆滿日將需就保證殘值支付\$1,000,000。甲公司之增額借款利率為8%，乙公司之租賃隱含利率為5%，且為甲公司知悉，甲公司採年數合計法提列折舊。X1年12月31日及X3年12月31日之消費者物價指數分別為100及110。

請回答下列問題：（金額請四捨五入至整數位）

（一）若於銷售日，土地之公允價值為\$9,000,000，試作甲公司X1、X2及X3年底應有之分錄。（20分）

（二）若於銷售日，土地之公允價值為\$10,000,000，試作甲公司X1年底應有之分錄。（10分）

|      |  |
|------|--|
| 試題評析 | 第一題考「租賃的售後租回」並結合「租賃之重評估」兩大重點，屬於歷屆國考中極度熱門且高出題率的核心題型。值得一提的是，泓泓老師在課堂中早已針對此議題進行完整且系統化的講解，並透過多組範例引導同學熟悉計算流程與會計處理邏輯，因此相信同學們在面對此題時應該相當熟悉。 |
| 考點命中 | 《中級會計學霸(下)》，高點文化版，鄭泓編著，頁12-24、12-104，範例9、42，與本題高度相似。   |

答：

同學們請特別留意本題的「給付時點」陷阱。題目敘述「甲公司X1年12月31日將土地售後租回，租期3年，每年租金\$2,000,000於每年12月31日支付」。這種寫法極易讓人順理成章地誤判為「期末付款」（即合約生效滿一年後才支付首期），且配合X3年底尚有最後一期租金並進行租賃負債重評估，整體邏輯感覺十分合理。

然而，考選部的官方解答採「期初付款」邏輯，亦即在X1年12月31日簽約當下，即須支付第一期租金。一旦起算點誤判，將導致後續所有期數的折現因子、利息攤銷與折舊基礎發生連鎖性錯誤，這正是多數考生在此題嚴重失分的主因。未來在考場上審題時，請務必對這種「合約生效日與首次付款日重疊」的敘述保持高度敏銳！

（一）土地售價=公允價值=\$9,000,000

$$\$2,000,000 \times (1 + P_{2.5\%}) + \$1,000,000 \times p_{3.5\%} = \$6,582,658;$$

$$\$9,000,000 - \$6,582,658 = \$2,417,342$$

$$\$5,000,000 \times \frac{\$6,582,658}{\$9,000,000} = \$3,657,032$$

$$\$5,000,000 \times \frac{\$2,417,342}{\$9,000,000} = \$1,342,968$$

|          |        |           |           |
|----------|--------|-----------|-----------|
| X1/12/31 | 現金     | 9,000,000 |           |
|          | 使用權資產  | 3,657,032 |           |
|          | 土地     |           | 5,000,000 |
|          | 租賃負債   |           | 6,582,658 |
|          | 移轉權利利益 |           | 1,074,374 |

|  |  |           |           |
|--|--|-----------|-----------|
|  | 租賃負債   | 2,000,000 |           |
|  | 現金   |           | 2,000,000 |
| X2/12/31   | 利息費用(\$4,582,658×5%)   | 229,133   |           |
|  | 租賃負債   | 1,770,867 |           |
|  | 現金   |           | 2,000,000 |
|  | 折舊費用   | 1,828,516 |           |
|  | 累計折舊-使用權資產   |           | 1,828,516 |
|  | \$3,657,032×3/6=\$1,828,516  |           |           |
| X2/12/31   | 租賃負債=\$4,582,658-\$1,770,867=\$2,811,791                                 |           |           |
| X3/12/31   | 利息費用(\$2,811,791×5%)   | 140,590   |           |
|  | 租賃負債   |           | 140,590   |
|  | 折舊費用   | 1,219,011 |           |
|  | 累計折舊-使用權資產   |           | 1,219,011 |
|  | \$3,657,032×2/6=\$1,219,011  |           |           |
|  | X3/12/31 租賃負債=\$2,811,791+\$140,590=\$2,952,381                          |           |           |
|  | \$2,000,000×110/100=\$2,200,000  |           |           |
|  | 重評估租賃負債=\$2,200,000+\$1,000,000× $p_{1,5\%}$ =\$3,152,381                |           |           |
|  | \$3,152,381-\$2,952,381=\$200,000  |           |           |
|  | 使用權資產  | 200,000   |           |
|  | 租賃負債   |           | 200,000   |
|  | 租賃負債   | 2,200,000 |           |
|  | 現金   |           | 2,200,000 |
| (二)土地售價:\$9,000,000<土地之公允價值:\$10,000,000→預付租賃給付\$1,000,000 |  |           |           |
|  | \$2,000,000×(1+ $P_{2,5\%}$ )+\$1,000,000× $p_{3,5\%}$ =\$6,582,658 ;    |           |           |
|  | 公允價值\$10,000,000-預付租賃給付\$1,000,000-\$6,582,658=\$2,417,342               |           |           |
|  | \$5,000,000× $\frac{\$6,582,658+\$1,000,000}{\$10,000,000}$ =\$3,791,329 |           |           |
|  | \$5,000,000× $\frac{\$2,417,342}{\$10,000,000}$ =\$1,208,671             |           |           |
| X1/12/31   | 現金   | 9,000,000 |           |
|  | 使用權資產  | 3,791,329 |           |
|  | 土地   |           | 5,000,000 |
|  | 租賃負債   |           | 6,582,658 |
|  | 移轉權利利益   |           | 1,208,671 |
|  | 租賃負債   | 2,000,000 |           |
|  | 現金   |           | 2,000,000 |

二、下列兩項有關收入之交易分別獨立，請回答相關之會計問題：

- (一)甲補習班為慶祝十周年慶，推出2年期函授視訊套餐專案，參加此專案之學員於簽約時先繳交現金\$24,000，每月底再繳交\$3,000即可參加24個月之函授視訊課程，且亦可再以優惠價\$1,000購買全套之應考書籍。該補習班也有單獨之24個月之函授視訊課程，訂價為\$108,000；另全套之應考書籍之單獨售價則為\$2,000。假設有1位考生於7月1日支付現金參

加此套餐課程，並購買書籍，試作補習班7月1日及7月31日必要之分錄（請四捨五入至整數位）（10分）

- (二) 甲、乙兩公司於11月初簽訂1年期合約，乙公司以每單位\$550向甲公司進貨。合約規定，甲公司銷售給乙公司之商品要裝入乙公司生產之外裝材料中，故甲公司須另以每單位\$20向乙公司購入外裝材料，該材料之公允價值為\$17。此外，甲公司尚需支付商品上架費\$1,000給乙公司，甲公司不含前述外裝材料之存貨成本為每單位\$400。假設11月份甲公司銷售給乙公司1,000單位，同時也向乙公司購買外裝材料1,200單位。試問甲公司11月份銷售給乙公司1,000單位應認列之銷貨收入為若干？又此批銷貨毛利率為若干（毛利率請四捨五入至小數點後四位）？（10分）

|      |  |
|------|--|
| 試題評析 | <p>本題共分為兩小題，均圍繞 IFRS 15「客戶合約之收入」核心概念展開，重視同學對履約義務判斷、對價分攤及收入認列邏輯的掌握。</p> <p>第一小題：考收入認列五大步驟中之相對單獨售價分攤及滿足履約義務認列收入。此類題型在國家考試歷屆中較常出現在選擇題，但仍屬為基礎題型範疇。泓泓老師於課堂已多次強調此重點，並透過範例展示分攤流程與計算邏輯。本題與課堂範例高度相似，只要按部就班解題，便能穩定拿下高分。</p> <p>第二小題：考應付客戶對價之會計處理。題目方向與課堂內容高度吻合，但部分題目文字敘述略顯模糊，若未仔細研讀，有可能在判斷上產生歧義。整體而言，觀念重點在於：應付客戶對價視為銷貨收入之減少，只要掌握此核心精神，並依題意進行判斷，即能順利得分。</p> |
| 考點命中 | <p>第一小題：《中級會計學霸(上)》，高點文化版，鄭泓編著，頁4-3、4-60，範例1、40，相似度極高。</p> <p>第二小題：《中級會計學霸(上)》，高點文化版，鄭泓編著，頁4-56、4-54，範例36、33，相似度極高。</p>  |

答：

$$(一) \$24,000 + \$3,000 \times 24 \text{ 個月} + \text{優惠價} \$1,000 = \$97,000$$

$$\$97,000 \times \frac{\text{函授視訊課程單獨售價} \$108,000}{\text{函授視訊課程單獨售價} \$108,000 + \text{書籍單獨售價} \$2,000} = \$95,236$$

$$\$97,000 \times \frac{\text{書籍單獨售價} \$2,000}{\text{函授視訊課程單獨售價} \$108,000 + \text{書籍單獨售價} \$2,000} = \$1,764$$

|      |                            |        |        |
|------|----------------------------|--------|--------|
| 7/1  | 現金(\$24,000+優惠價\$1,000)    | 25,000 |        |
|      | 銷售收入-書籍                    |        | 1,764  |
|      | 合約負債-函授課程                  |        | 23,236 |
| 7/31 | 現金 3,000                   |        |        |
|      | 合約負債-函授課程                  | 968    |        |
|      | 函授課程收入                     |        | 3,968  |
|      | \$95,236 ÷ 24 個月 = \$3,968 |        |        |

- (二) 請讀者注意：本題題意略顯不夠明確。題目敘述「此外，甲公司尚需支付商品上架費\$1,000給乙公司」，但並未說明該上架費所涵蓋之期間。從題目意思比較接近每個月都會付上架費，只不過11月份為\$1,000，其他月份無法得知。若是1年期合約的上架費，感覺金額\$1,000又過低，不太合理。因此筆者認為此上架費\$1,000，應全數作為該月份銷貨收入的減少。

購買外裝材料（可區分商品）：

支付價格\$20；公允價值\$17；超額支付：\$20-\$17=\$3/單位，為應付客戶對價，作為銷貨收入的減少。甲公司於11月購買1,200單位，故產生之收入減項總額=1,200×\$3=\$3,600。

此外，甲公司尚需支付商品上架費\$1,000給乙公司，為應付客戶對價，作為銷貨收入的減少。

甲公司11月份銷售給乙公司1,000單位應認列之銷貨收入=1,000單位×\$550-\$3,600-\$1,000=\$545,400

銷貨成本=1,000單位×(不含前述外裝材料之存貨成本為每單位\$400+外裝材料公允價值\$17)=\$417,000

$$\text{銷貨毛利率} = \frac{\$545,400 - \$417,000}{\$545,400} = 23.54\%$$

乙、測驗題部分：（50分）

- (B) 1 甲公司於X5年度以合約總價\$3,000,000承包一項防波堤興建工程，該合約為隨時間逐步滿足之單一履

約義務，甲公司以成本投入法衡量完工程度。已知該合約於X5、X6年分別實際投入\$600,000及\$900,000之工程成本，X5、X6兩年度分別認列之工程利益均為\$150,000。請問有關此合約，下列敘述何者正確？

- (A)該合約於X5年底估計完工尚需投入之成本為\$2,000,000  
 (B)該合約於X6年底估計完工尚需投入之成本為\$1,000,000  
 (C)該合約於X5年底在建工程之帳面金額為\$600,000  
 (D)該合約於X6年底在建工程之帳面金額為\$1,650,000
- (A) 2 甲公司於X1年初出租推土機予乙公司，約定每年底收取租金\$300,000，租期5年，估計租期屆滿日該機器殘值為\$150,000，乙公司保證其中\$50,000。該推土機於X1年初租賃開始日時，在甲公司的帳面金額等於公允價值\$1,160,000，甲公司隱含利率為12%。若此租賃對於甲公司為直接型融資租賃，則甲公司因此項租賃而支付的原始直接成本為何？（5期，利率12%，複利現值因子=0.56743，普通年金現值因子=3.60478）  
 (A)\$6,549 (B)\$113,158 (C)\$120,784 (D)\$483,451
- (B) 3 甲公司於X1年1月1日向乙銀行借款\$100,000，分5年清償，每年12月31日支付\$26,380，有效利率為10%。若甲公司採曆年制，則甲公司X1年12月31日資產負債表應列示為流動負債之金額為何？  
 (A)\$16,380 (B)\$18,018 (C)\$26,380 (D)\$83,620
- (A) 4 甲公司於X1年初成立，該年度之稅前會計淨利為\$1,000,000，稅率20%。甲公司並有下列事項：  
 ①公司發行美金計價之金融負債，年底評價時因匯率變動產生外幣兌換利益\$300,000  
 ②公司投資之政府公債，於當年度之免稅利息收入為\$100,000  
 ③公司X1年底對於應收帳款提列預期信用損失\$100,000，也認列估計產品保固負債準備\$400,000  
 有關甲公司X1年底之所得稅相關分錄，下列敘述何者正確？  
 (A)借記所得稅費用\$180,000 (B)借記遞延所得稅資產\$40,000  
 (C)貸記遞延所得稅負債\$80,000 (D)貸記應付所得稅\$180,000
- (D) 5 甲、乙兩家公司於X1年初以相同價格，各分別購入丙公司發行之債券面額\$1,000,000，票面利率5%，原始有效利率為4%。甲公司將此投資分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量之投資，乙公司則將此債券分類為按攤銷後成本衡量之投資。X1及X2年底，該債券之公允價值持續上升。於X3年底，甲、乙兩公司又以相同價格，處分前述對丙公司之債券投資。下列敘述何者正確？  
 (A)於X3年度甲公司認列之債券投資處分損益將大於乙公司  
 (B)於X3年度甲公司認列之債券投資利息收入將小於乙公司  
 (C)於X3年度甲公司攤銷之債券投資折溢價將大於乙公司  
 (D)於X3年度甲公司源自此債券投資交易對淨利之影響數將等於乙公司
- (B) 6 甲公司於X1年1月1日以\$600,000取得乙公司普通股20%，採權益法會計處理。X1年7月1日，甲公司再以\$300,000購得乙公司10%普通股。乙公司X1年的全年淨利\$150,000，係於X1年中平均實現，且乙公司於X1年5月1日發放現金股利\$30,000。試問甲公司於X1年12月31日投資乙公司的帳面金額為何？  
 (A)\$939,000 (B)\$931,500 (C)\$991,500 (D)\$999,000
- (D) 7 甲公司於X1年初成立時，訂定確定福利退休計畫。X1年及X2年當期服務成本分別為\$400,000與\$440,000，該公司於X1年及X2年底分別提撥退休金\$320,000與\$360,000。若計畫資產實際報酬率為12%，折現率為8%，則下列選項，何者屬於甲公司X2年底有關退休計畫的分錄？  
 (A)借記：退休金費用\$433,600 (B)貸記：現金\$37,800  
 (C)借記：淨確定福利負債\$153,600 (D)貸記：其他綜合損益—確定福利計畫再衡量數\$12,800
- (D) 8 下列何者之會計處理應依照IAS41「農業」之規定？①農場為收成水蜜桃而種植之水蜜桃樹②漁撈公司漁船出海所捕獲之南極蝦  
 (A)僅①應依IAS41 (B)僅②應依IAS41 (C)①②均應依IAS41 (D)①②均不應依IAS41
- (B) 9 有關無形資產之會計處理，下列何者正確？  
 (A)非確定耐用年限之無形資產不論是否具有減損跡象都要定期進行減損測試，且減損損失不得迴轉  
 (B)於發展階段且達技術可行之無形資產不得攤銷，且不論是否具有減損跡象都要定期進行減損測試  
 (C)商譽應取得外部獨立之鑑價報告進行減損測試以符合可驗證性，且減損損失不得迴轉  
 (D)研究階段所投入之支出，原則上須立即認列為費用，僅於符合IAS 38 第57 段之所有條件時，始得認列為無形資產
- (D) 10 公司發行之下列非累積特別股，何者具有負債組成部分？①可買回（callable）特別股 ②可轉換固定普通股數（不具重設價格條件）之特別股  
 (A)僅①具有負債組成部分 (B)僅②具有負債組成部分

- (C)①②均具有負債組成部分 (D)①②均不具有負債組成部分
- (C) 11 依照國際財務報導準則之觀念架構，下列何者並非屬於「忠實表述」品質特性之構成要素？  
(A)中立性 (B)免於錯誤 (C)可驗證性 (D)完整性
- (B) 12 甲公司X2年度淨利為\$700,000，稅率為20%。全年有普通股200,000股流通在外。若該公司於X2年初有10%可轉換公司債，面額為\$100，流通在外20,000張，每張可換成普通股2股，發行價格中的負債組成要素相當於面額。此外，該公司X1年初發行賣權6,000個，每個得依\$20之價格賣回1股面額為\$10的普通股給公司，普通股全年平均市價為\$12。下列何者為用於計算X2年度稀釋每股盈餘的股數？  
(A)200,000股 (B)204,000股 (C)220,000股 (D)244,000股
- (A) 13 甲公司於X1年初以\$2,000,000購入一筆土地，X1年底該土地之公允價值為\$3,000,000，X2年9月進行重估價後，以當時之公允價值\$3,800,000售出。若甲公司採重估價模式作後續衡量，且處分時將累計之重估增值轉入保留盈餘，則X2年底股東權益因為出售土地而增加的淨額為何？  
(A)\$800,000 (B)\$1,000,000 (C)\$1,800,000 (D)\$2,100,000
- (A) 14 甲公司因資金短缺，於X1年5月1日將客戶之應收帳款\$1,000,000，以有限追索權方式出售給乙銀行，甲公司保證所移轉之應收帳款至少可收現\$700,000。乙銀行負責向客戶收款且不得轉售該應收帳款，並向甲公司收取應收帳款總額4%之手續費。甲公司獲得現金\$960,000，該保證負債之公允價值為\$3,300。試問對於甲公司而言，於X1年5月1日之相關分錄，下列何者正確？  
(A)借記：出售金融資產損失\$43,300 (B)借記：手續費用\$40,000  
(C)貸記：保證負債\$700,000 (D)貸記：金融資產移轉負債\$303,300
- (C) 15 甲公司於X1年初以\$3,000,000買入高污染設備，耐用年限3年，預計3年後無殘值，採直線法提列折舊。但法令規定3年後須以環保方式處置該設備。若該公司折現率為10%，且估計3年後須花\$100,000處理費，則X1年甲公司應報導與此高污染設備相關的全部費用金額為何？  
(A)\$1,000,000 (B)\$1,025,044 (C)\$1,032,557 (D)\$1,036,667
- (A) 16 甲公司銷售電器用品並提供2年期的保固服務，保固合約不單獨銷售。該公司於X5年以現金銷售800台電器用品（每台單價\$25,000），並估計每台保固成本為\$1,000。實際於X5年支付零件費\$80,000與人工費\$35,000。甲公司於銷售時預估並認列保固負債及保固費用。但會計人員誤以現金基礎記帳，僅在實際支付時認列費用。試問此錯誤將如何影響甲公司X5年之財報比率？  
(A)流動比率高估、利潤率高估 (B)流動比率低估、利潤率高估  
(C)流動比率高估、利潤率低估 (D)流動比率低估、利潤率低估
- (C) 17 甲公司X1年成立時以每股\$25，發行面額\$10的普通股30,000股。該公司於X2年5月13日首次以每股\$28購回庫藏股5,000股，並於X2年6月24日及7月1日分別以每股\$32及\$24的價格各出售2,000股，X2年9月3日又註銷剩餘1,000股。請問X2年4項庫藏股交易如何影響股東權益的總金額？  
(A)減少\$3,000 (B)減少\$8,000 (C)減少\$28,000 (D)減少\$143,000
- (C) 18 有關債券投資之敘述，下列何者正確？  
(A)若債券是折價投資，隨著時間經過，各期攤銷之折價數額會越來越少  
(B)若債券是溢價投資，隨著時間經過，各期認列之利息收入會越來越高  
(C)不論債券是折價或溢價投資，隨著時間經過，各期攤銷之折溢價數額均會越來越高  
(D)不論債券是折價或溢價投資，隨著時間經過，各期認列之利息收入均會越來越低
- (C) 19 甲公司X8年度之稅後淨利為\$500,000，當年度並有下列事項：  
①應付公司債溢價攤銷\$10,000  
②遞延所得稅資產減少\$6,000  
③透過其他綜合損益按公允價值衡量投資（流動資產），投資金額增加\$15,000  
④待出售非流動資產之處分利益\$8,000  
請問甲公司X8年度營業活動之現金流量為何？  
(A)\$508,000 (B)\$489,000 (C)\$488,000 (D)\$473,000
- (B) 20 甲公司於X1年初對其40位經理人員施行一項認股權計畫，若於X3年底尚在職者，則每人得以\$100認購公司股票，每人之認購股數依公司X3年底之市占率成長幅度而定，每成長5%之認購股數為1,000，若成長10%認購股數則為2,000，以此類推。相關資料如下：

| 日期   | 估計每個認股權公允價值 | 當年度實際離職人數 | 估計X3年底前尚會離職人數 | 估計X3年底之市占率成長幅度 |
|------|-------------|-----------|---------------|----------------|
| X1年初 | \$20        |           |               | 10%            |
| X1年底 | \$25        | 5         | 5             | 5%             |
| X2年底 | \$22        | 8         | 4             | 10%            |

有關甲公司此項認股權計畫，下列敘述何者正確？

(A)X1年度應認列之酬勞成本為\$250,000 (B)X2年度應認列之酬勞成本為\$413,333

(C)X1年底相關之資本公積為\$400,000 (D)X2年底相關之資本公積為\$674,666

高  
點  
·  
高  
上

【版權所有，重製必究！】