

《中級會計學》

試題評析	本年中會，算是近年來較為艱深與冷僻的考題，尤其是利息資本化之計算甚為繁雜，要算出正確答案並不容易，另所得稅會計亦屬較冷僻之考題，惟皆可於鄭丁旺博士《中會》(第9版)之教科書找到相似度極高之考題。相信有熟讀本班教材與加強演練鄭丁旺博士著作中練習題之考生，應可獲高分。
------	--

一、試說明下列各敘述何處違反財務報表要素定義和(或)品質特性，並說明正確之處理方式為何？(20分)

- (一)最近華塑煤業公司在其煤礦場挖掘採礦坑道，成本共10億元，以費用入帳。
- (二)遠揚機場由於跑道不足，嚴重限制各航空公司之飛航班次。最近民航局在遠揚機場新建二條跑道，大鵬航空公司認為新建跑道可以增加其飛航班次與收入，故於帳上借記「無形資產—跑道修建」，貸記「政府捐贈收入」。
- (三)異想公司的壞帳提列政策要求每年所估計的壞帳率，須能使公司帳上維持20%的資產報酬率。
- (四)大方公司於宣告發放股票股利後，於帳上認列「應付股票股利」，並於資產負債表上列示於流動負債項下。
- (五)得洲公司以折價出售以前以面額買入之庫藏股，並在損益表上列為營業外損失。

【擬答】

- (一)違反資產和費損定義。挖掘採礦坑道，係開採前之必要支出，屬於開發成本，應以資產類天然資源—煤礦入帳，分期提列折耗。
- (二)違反資產和收入定義。機場增建跑道，固有助於大鵬公司的營運，但該跑道既未捐贈給大鵬公司，亦非該公司所能獨享經濟效益，大鵬公司如擁有客、貨機使用該機場，仍須支付機場使用費和起落費，故不得認列任何資產和收入。
- (三)違反中立性。選用會計原則或政策時，不能為了達成想要得到的結果或誘致特定行為的發生，而選用了不適當的會計原則。
- (四)違反負債定義。支付股票股利的義務並非負債，而應列於股東權益的股本項下。因為不符合「需於未來移轉資產或提供勞務給其他個體」的負債定義。且以股票為支付的標的物，並不造成公司淨資產的增減變動。
- (五)不符合「損失」的定義。庫藏股票並非公司的資產，所以出售時並不認列損益。公司不因股本交易而產生損益。若出售價格低於買入的價格，應借記「資本公積—庫藏股票交易」或「保留盈餘」。

二、試依下列資料與指定方法，分別估計丹尼公司98年2月底的存貨金額：

(一)平均成本零售價法(10分)

	成本	零售價
2月1日存貨	\$500,000	\$744,000
2月份發生之交易：		
進貨	233,000	301,000
進貨折扣	1,500	
銷貨		560,000
銷貨退回		6,000

(二)毛利法(10分)

1月1日存貨	\$ 600,000
1月及2月份發生之交易：	
進貨	750,000
進貨折扣	12,000
銷貨	1,250,000



銷貨折扣 24,000
以往平均毛利率 25%

【擬答】

(一)

	成本	零售價
期初存貨	\$500,000	\$744,000
本期進貨	233,000	301,000
進貨折扣	1,500	
可供銷售商品	\$731,500	\$1,045,000
成本率 = $\frac{731,500}{1,045,000} = 70\%$		
銷貨	\$560,000	
減：銷貨退回	6,000	554,000
期末存貨(98年2月底)零售價		\$491,000
期末存貨(98年2月底)估計成本	\$343,7000	

(二)

1月1日存貨		\$600,000
本期進貨	\$750,000	301,000
減：進貨折扣	12,000	738,000
可供銷售商品		\$1,338,000
減：銷貨成本		919,500
期末存貨估計成本		\$418,500

三、興盛公司自 97 年 1 月 1 日起興建一座焚化廠，預估二年完工，相關資料如下：

- 興盛公司於 97 年 1 月 1 日為興建該焚化廠向銀行取得專案借款\$180,000,000，利率 6%，期限 5 年。
- 於興建期間同時存在之其他長期借款：
 - \$ 300,000,000，利率 5%
 - \$1,500,000,000，利率 4%
- 每年實際支出之工程款（平均發生，不包括資本化利息）如下：
 - 97 年 \$100,000,000
 - 98 年 \$200,000,000
 - 99 年 \$ 30,000,000
- 焚化廠於 97 年最後三個月停工，重新評估用戶需求，於 98 年初復工，惟完工期間亦因而延長至 99 年 3 月 31 日
- 由於用戶需求降低，焚化廠雖於 99 年 3 月底完工，卻遲至 99 年 10 月 1 日才啟用。
- 興盛公司將專案借款未支用工程款的部分用於投資，其投資報酬率為 5%。
- 除另有說明外，假設所有交易均付現。

試作：（必要時，一年以 365 天計算）

（一）列示興盛公司 97 年、98 年、99 年各應資本化之利息金額及焚化廠完工所認列之總成本。

（24 分）

（二）若停工三個月係因天災所致，則 97 年得資本化之利息為何？（6 分）



【擬答】

(一)專案借款以外負債的加權平均利率為：

$$\frac{300,000,000 \times 5\% + 1,500,000,000 \times 4\%}{300,000,000 + 1,500,000,000} = 4.17\%$$

97 年實際有支出為 1 月 1 日至 9 月 30 日共九個月，計支出 100,000,000

該期間的平均支出為 \$50,000,000

故專案借款 180,000,000 中，在 1 月 1 日至 9 月 30 日平均有 \$130,000,000 可用於投資，產生 5% 之孳息，從 97 年 10 月 1 日至 12 月 31 日，則有 \$80,000,000 可用於投資（至 9 月 30 日已動支 \$100,000,000）。

97 年投資收益為：

$$130,000,000 \times 5\% \times \frac{9}{12} + 80,000,000 \times 5\% \times \frac{3}{12} = \$4,875,000 + \$1,000,000 = \$5,875,000$$

97 年 10 月 1 日至 97 年 12 月 31 日停工非屬不可抗力，故應停止資本化。

97 年 1 月 1 日至 9 月 30 日得將利息資本化。

97/1/1 ~ 97/9/30 累積平均支出 = $100,000,000 \times \frac{1}{2} = \$50,000,000$ ，低於專案借款金額

$$50,000,000 \times 6\% \times \frac{9}{12} = \$2,250,000 \quad (\text{得資本化利息})$$

$$\begin{aligned} 97/1/1 \sim 9/30 \quad \text{利息支出} &= 180,000,000 \times 6\% \times \frac{9}{12} + 300,000,000 \times 5\% \times \frac{9}{12} + 1,500,000,000 \times 4\% \times \frac{9}{12} \\ &= 8,100,000 + 11,250,000 + 45,000,000 \\ &= 64,350,000 \end{aligned}$$

$$97/1/1 \sim 9/30 \quad \text{投資收入} = 130,000,000 \times 5\% \times \frac{9}{12} = \$4,875,000$$

$$97/1/1 \sim 9/30 \quad \text{淨利息支出} = 64,350,000 - 4,875,000 = \$59,475,000$$

得資本化利息 \$2,250,000 < 淨利息支出 \$59,475,000

97 年應資本化利息 \$2,250,000

$$98 \text{ 年} \quad \text{累積平均支出} = (\$100,000,000 + 2,250,000) + 200,000,000 \times \frac{1}{2} = 202,250,000$$

98 年新投入成本 200,000,000，因係平均發生，故平均每天投入成本 $200,000,000 \div 365 \text{ 天} = \$547,945$

98 年 1 月 1 日專案借款尚餘 80,000,000，先投入工程成本，共可支應天數為 $80,000,000 \div 547,945 = 146 \text{ 天}$

故在 146 天中平均可用以投資的餘額為 $(80,000,000 + 0) \div 2 = 40,000,000$

$$\text{投資的孳息} = 40,000,000 \times 5\% \times \frac{146}{365} = \$800,000$$

$$98 \text{ 年} \quad \text{得資本化利息} = 180,000,000 \times 6\% + 22,250,000 \times 4.17\% = 10,800,000 + 927,825 = \$11,727,825$$

$$\begin{aligned} 98 \text{ 年} \quad \text{利息支出} &= 180,000,000 \times 6\% + 300,000,000 \times 5\% + 1,500,000,000 \times 4\% \\ &= 10,800,000 + 15,000,000 + 60,000,000 \\ &= 85,800,000 \end{aligned}$$

$$98 \text{ 年} \quad \text{淨利息支出} = 85,800,000 - 800,000 = \$85,000,000$$

$$11,727,825 < 85,000,000$$

$$98 \text{ 年應資本化利息} = \$11,727,825$$

99 年 1 月 1 日至 3 月 31 日的累積支出平均數

$$\begin{aligned} &= \$102,250,000 + \$200,000,000 + \$11,727,825 + \$30,000,000 \times \frac{1}{2} \\ &= \$328,977,825 \end{aligned}$$

$$180,000,000 \times 6\% \times \frac{3}{12} + \$328,977,825 \times 4.17\% \times \frac{3}{12} = 2,700,000 + 1,553,094 = 4,253,094 \text{ 得資本化利息}$$



$$99 \text{ 年 實際利息支出} = \$85,800,000 \times \frac{3}{12} = 21,450,000$$

$$4,253,094 < 21,450,000$$

故 99 年應資本化利息 \$4,253,094

$$\text{焚化廠總成本} = 100,000,000 + 2,250,000 + 200,000,000 + 11,727,825 + 30,000,000 + 4,253,094 = \$348,230,919$$

(二)若停工三個月係因天災所致，係屬不可抗力因素，停工期間利息仍應資本化。

$$97 \text{ 年 累積平均支出} = 100,000,000 \div 2 \times \frac{9}{12} + 100,000,000 \times \frac{3}{12} = 37,500,000 + 25,000,000 = 62,500,000$$

$$62,500,000 \times 6\% = 3,750,000 \text{ (得資本化利息)}$$

$$\text{淨利息支出} = 85,800,000 - 5,875,000 = \$79,925,000$$

$$3,750,000 < 79,925,000$$

97 年應資本化利息為 \$3,750,000

四、(一)旺采公司於 98 年初與所得稅有關的科目餘額為零。該公司於 98 年第一季及第二季之所得相關資料如下，假設所得稅率為 25%，預計該公司 99 年度將有足夠課稅所得以實現虧損扣抵遞轉的所得稅利益。

	第一季	第二季
稅前財務損失	\$(1,600,000)	\$(960,000)
證券交易損失	(150,000)	(100,000)
當年度新發生分期銷貨之銷貨毛利財稅認列差異	300,000	400,000
當年度新發生產品服務保證費用財稅認列差異	(120,000)	(240,000)

試作：旺采公司 98 年第一季及第二季之所得稅費用（利益）各為何？（20 分）

(二)達振公司 98 年度營業損失為 \$200,000，且有因折舊費用及特許權收入而造成之暫時性差異。97 年底固定資產的帳面金額較課稅基礎高出 \$90,000，而 98 年底則高出 \$150,000，並預計在 99 年度迴轉 \$100,000，100 年度迴轉 \$50,000，特許權費於 98 年度收到 \$70,000 且已申報繳稅，但直到 100 年度才於帳上認為收入。假設各年度所得稅率分別為 98 年度 25%，99 年度及以後為 20%，97 年底帳上有遞延所得稅負債 \$27,000，達振公司預估 99 年度之稅前財務所得為 \$300,000。

試作：達振公司 98 年度所得稅分錄。（10 分）

【擬答】

(一)第一季及第二季所得稅費用（利益）的計算如下：

	第一季	第二季
稅前財務所得（損失）（累計數）	\$(1,600,000)	\$(2,560,000)
永久性差異：證券交易損失	150,000	250,000
可扣抵的稅前財務損失	\$(1,450,000)	\$(2,310,000)
暫時性差異：		
分期收款銷貨毛利認列的差異	(300,000)	(700,000)
產品服務保證費用認列的差異	120,000	360,000
課稅所得（損失）	\$(1,630,000)	\$(2,650,000)
稅率	25%	25%
應付所得稅	\$0	\$0
暫時性差異：		
分期收款銷貨毛利認列的差異	\$300,000	\$700,000
迴轉年度的稅率	25%	25%
遞延所得稅負債—流動	\$(75,000)	\$(175,000)



產品服務保證費用認列的差異	\$ (120,000)	\$ (360,000)
迴轉年度的稅率	25%	25%
遞延所得稅資產－流動	\$30,000	\$90,000
虧損扣抵：		
虧損扣抵金額	\$ (1,630,000)	\$ (2,650,000)
扣抵年度的稅率	25%	25%
遞延所得稅資產－流動	\$407,500	\$662,500

98/3/31	遞延所得稅資產－流動	437,500
	遞延所得稅負債－流動	75,000
	所得稅利益	362,500
98/6/30	遞延所得稅資產－流動	315,000
	遞延所得稅負債－流動	100,000
	所得稅利益	215,000

(二)

	迴轉年度		
	98	99	100
稅前財務損失	\$ (200,000)		
暫時性差異：			
折舊	(60,000)		
迴轉年度應課稅金額		\$100,000	\$50,000
特許權收入	70,000		
迴轉年度可減除金額			(70,000)
課稅所得（損失）	\$ (190,000)	\$100,000	\$ (20,000)
虧損扣抵遞轉以後年度	190,000	(190,000)	
遞轉後課稅所得	\$0	\$ (90,000)	\$ (20,000)
適用的稅率	25%	20%	20%
應付所得稅	\$ (0)		
遞延所得稅負債－非流動		\$ (20,000)	\$ (10,000)
遞延所得稅資產－流動		38,000*	
遞延所得稅資產－非流動			14,000

* 經評估 99 年度有足夠的課稅所得可吸收遞轉的損失

98/12/31	遞延所得稅資產－流動	38,000
	遞延所得稅資產－非流動	14,000
	遞延所得稅負債－非流動	3,000
	虧損扣抵遞轉的所得稅利益	39,000

