

## CAS 與 IFRS 之比較—東方電氣(600875)

方順逸

- ◆ 1993 年成立
- ◆ 於二地上市
- ◆ 東方電氣集團為最大股東
- ◆ 2007 年更名為東方電氣
- ◆ 為大陸發電設備龍頭

東方電氣股份有限公司前身為東方電機廠（建於 1958 年，是中國研製大型發電設備的三大基地之一），1993 年 12 月 28 日由東方電機廠做為公司的獨家發起人，將國家授權其持有的主要生產經營性資產(及其相關負債)折價入股，組建設立的股份有限公司。

1994 年 5 月 31 日在香港公開發行境外上市外資股(H 股)股票，並於 1994 年 6 月 6 日在香港聯合交易所有限公司上市交易；1995 年 7 月 4 日在中國境內公開發行境內上市內資股(A 股)股票，並於 1995 年 10 月 10 日在上海證券交易所上市交易。

2005 年 12 月 30 日公司原第一大股東東方電機廠將其持有該公司 48.89%的股份計 220,000,000 股國有法人股劃轉至中國東方電氣集團公司(以下簡稱“東方電氣集團”)。東方電氣集團為該公司第一大股東。

2007 年 10 月 18 日東方電機股份有限公司非公開發行 A 股股票購買中國東方電氣集團公司資產，並於 2007 年 10 月 26 日將公司名稱由“東方電機股份有限公司”變更為“東方電氣股份有限公司”。

公司主要從事發電設備製造，截至 2006 年底發電設備產量達到 2,816.4 萬千瓦，為中國之冠。

如表一所示，修正前 CAS(舊 CAS)與 IFRS 之淨利差異為 -5% ~4%。其中 2004 年及 2006 年差異分別為 -5% 及 4%，而修正後 CAS(新 CAS)淨利與 IFRS 淨利差異則未縮小，仍有 5% 差異。原擬就各項分述於下，但所得稅，金額雖大，卻無明確解釋可參考，故從略。

- ◆ 舊 CAS 與 IFRS 差異 -5% 至 4%
- ◆ 新 CAS 與 IFRS 差異 5%

表一：歷年淨利調整 (2004~2007 上半年)

單位：人民幣百萬元

	舊 CAS			新 CAS (自結)
	2004 年度	2005 年度	2006 年度	2007 上半年
中國會計準則淨利	265	528	830	437
① 政府補助收入	2	7	43	0
② 無法支付應付款	1	0	0	0
③ 股權投資差額	4	0	0	0
④ 內退福利計劃	0	0	-8	-29
⑤ 固定資產減損	-19	0	0	0

續表一：歷年淨利調整 (2004~2007 上半年)

單位：人民幣百萬元

	舊 CAS			新 CAS (自結)
	2004 年度	2005 年度	2006 年度	2007 上半年
所得稅	0	0	0	5
IFRS 淨利	253	535	865	413
差異%	-5%	1%	4%	-5%

- ◆ 舊 CAS 入資本公積
- ◆ IFRS 入損益
- ◆ 新 CAS 與 IFRS 一致

### ①政府補助收入

按舊 CAS，公司將三線企業<sup>1</sup>拆遷改造專項撥款、環保專項撥款、科研撥款及挖潛改造撥款形成的固定資產，該專項撥款由專項應付款轉入資本公積。而依 IFRS，該部分撥款應調整計入遞延收入，並按購建固定資產預計可使用年限分攤調整損益。

新 CAS 則與 IFRS 一致，故未產生差異。

- ◆ 舊 CAS 入資本公積
- ◆ IFRS 入損益
- ◆ 新 CAS 與 IFRS 一致

### ②無法支付應付款

按舊 CAS，公司將無法支付的應付款項轉入資本公積；而依 IFRS，轉入營業外收入。

新 CAS 則與 IFRS 一致，故未產生差異。

關於應付款項核銷之要件，在稅務會計上，依 2005 年中國國家稅務總局令第 13 號《企業財產損失所得稅前扣除管理辦法》第五條規定：“因債權人原因確定無法支付的應付帳款，包括超過三年以上未支付的應付帳款，如果債權人已按本辦法規定確認損失並在稅前扣除的，應併入當期應納稅所得依法繳納企業所得稅。”

該規定之精神與台灣類似，主係稅務機關為避免企業隱匿收益於負債之中，乃規定於申報企業所得稅時，應將逾期三年仍未支付之應付款項核銷(台灣稅法之規定為逾期二年)，並認列為應稅收入。

至於「因債權人原因確定無法支付的應付帳款」形成要件為：

- 1、債權人被依法宣告破產、撤銷，並且債權人已經清算完畢無需支付對方的款項；
- 2、債權人已失蹤、死亡的應收帳款，在取得公安機關已失蹤、死亡的證明確實無法支付對象的；
- 3、因自然災害、戰爭及國際政治事件等不可抗力因素影響，對確實無法支付的應付款項；

<sup>1</sup> 三線企業是指 1965—1975 年期間，中國為戰備而按照“進山、分散、隱蔽”號召，從全國各地陸續遷入和新建的一大批國家部委和省屬工業企業。

4、經法院判決、裁定或者勝訴而無須支付的款項。

惟上述規定係稅法之規範，在財務會計上，會計準則公報中並未明確規範應付款項之核銷要件，故仍應以經濟實質判斷，以評估未來支付之可能性作為得否核銷之依據。

### ③ 股權投資差額

按舊 CAS，初始投資成本超過被投資企業股權淨值之差額作為「股權投資差額」，須依直線法攤銷。攤銷期限，以 10 年為限，但若合約規定之投資期限較短者，則按投資期限攤銷。而依 IFRS，投資差額無法歸屬者，即商譽(企業收購成本超過可辨認資產、負債及或有負債之淨公平價值)，不進行攤銷，而是採取減損測試。

新 CAS 則與 IFRS 一致，故未產生差異。

### ④ 內部退休福利計劃

內部退休福利計劃主要適用員工為距法定退休年齡不足 5 年或者年資已滿 30 年的企業職工（該員工已下崗，未從事公司營運活動，但仍於公司員工名冊中），而內部退休人員支出包括至法定退休日企業擬支付給職工的基本生活費和按規定應繳納的社會保險費。

按舊 CAS，員工內部退休福利計畫費用未入帳；而依 IFRS，需計入當期損益。

按新 CAS，在首次執行日，企業按照《企業會計準則第 9 號—職工薪酬準則》對內部退休人員福利支出確認預計負債並進行追溯調整。

然而新 CAS 與 IFRS 一致，且東方電氣於 2007 半年報說明已依上述規定將內部退休福利計劃追溯調整，故股東權益未產生差異，但淨利仍有差異，原因不明。

### ⑤ 固定資產減損

1996 年至 1997 年東方電氣透過中國建設銀行對重慶黑馬物業有限公司（簡稱重慶黑馬）委託貸款 1.56 億，主係用於房地產開發。截至 2001 年底，重慶黑馬未能償還 0.96 億，故於 2002 年以位於渝中區中山三路 157 號匯源大廈部分樓層及車庫做為抵償。

按舊 CAS，公司對 2002 年度債務重組所獲得的房屋建築物按重組債權的帳面價值予以入帳；而依 IFRS，對其按公允價值入帳予以列示。而 2004 年 IFRS 對按公平價值入帳的房屋建築物計提減值損失。

- ◆ 舊 CAS 攤銷
- ◆ IFRS 評減損
- ◆ 新 CAS 與 IFRS 一致

- ◆ 舊 CAS 未認列費用
- ◆ IFRS 當期損益
- ◆ 新 CAS 與 IFRS 一致，但該公司仍有差異

- ◆ 舊 CAS 帳面值入帳
- ◆ IFRS 公平價值