

國際會計準則第23號——借款費用

目 錄

	起始段落
核心原則	1
範 圍	2
定 義	5
確 認	8
符合資本化條件的借款費用	10
符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額	16
開始資本化	17
暫停資本化	20
停止資本化	22
披 露	26
過渡性規定	27
生效日期	29
《國際會計準則第 23 號》（1993 年修訂）的撤銷	30

國際會計準則第23號——借款費用

核心原則

1 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用應確認為該資產成本的組成部分。其他借款費用應確認為費用。

範 圍

2 主體應將本準則應用於借款費用的會計處理。

3 本準則不涉及權益（包括不歸類為負債的優先股）的實際成本或應計成本。

4 不要求主體將本準則應用於可直接歸屬於購置、建造或生產下列資產的借款費用：

（1）以公允價值計量的符合條件的資產，例如，屬於《國際會計準則第 41 號——農業》範圍的生物資產；或者

（2）大規模重複製造或生產的存貨。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

借款費用，指主體因借入資金而發生的利息和其他費用。符合條件的資產，指需要經過相當長時間才能達到預定可使用或可銷售狀態的資產。

6 借款費用可能包括：

（1）運用《國際財務報告準則第 9 號》中實際利率法計算的利息費用；

- (2) [已刪除]
- (3) [已刪除]
- (4) 按照《國際財務報告準則第 16 號——租賃》確認的租賃負債相關的利息費用；以及
- (5) 外幣借款形成的匯兌差額中視為對利息成本調整的部分。

7 根據具體情況，下列資產可能是符合條件的資產：

- (1) 存貨；
- (2) 生產廠房；
- (3) 電力生產設施；
- (4) 無形資產；
- (5) 投資性房地產；
- (6) 生產性植物。

金融資產和短期內生產或製造的存貨不屬於符合條件的資產。取得時即可按預定用途使用或銷售的資產不屬於符合條件的資產。

確 認

8 主體應當將可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用確認為該資產成本的組成部分。主體應將其他借款費用在發生當期確認為費用。

9 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用應包括在該資產的成本中。如果該借款費用很可能為主體帶來未來經濟利益，並且可以可靠地計量，則這些借款費用應作為該資產成本的組成部分予以資本化。當主體應用《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》時，應按照該準則的第 21 段，將同一時期內彌補通貨膨脹的借款費用部分確認為費用。

符合資本化條件的借款費用

10 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用，指那些如果符合條件的資產上的支出不發生就可以避免的借款費用。如果主體為獲得特定的符合條件的資產而專門借入資金，則與該符合條件的資產直接相關的借款費用可以很容易地辨認。

11 辨認特定借款和符合條件的資產之間的直接關係以及確定哪些是本可以避免的借款，可能是困難的。例如，當主體集中調度融資活動時，困難便產生了。當一個集團使用多種債務工具，按不同的利率借入資金，同時，將這些資金按不同的基礎借給集團內的其他主體時，也會產生困難。其他複雜性源於集團在惡性通貨膨脹經濟條件下經營時，使用外幣計價的貸款或與外幣掛鉤的貸款，並且匯率波動的情況。其結果是難以確定可直接歸屬於符合條件的資產購置成本的借款費用金額，需要運用判斷。

12 對於為獲得某項符合條件的資產而專門借入的資金，其符合資本化條件的借款費用金額，應以本期內該借款發生的實際借款費用減去以該借款進行臨時性投資而獲得的投資收益來確定。

13 為取得某項符合條件的資產而進行籌資安排可能使主體獲得借入資金，並在該資金部分或全部用於符合條件的資產的支出之前，承擔相關的借款費用。在這種情況下，這些資金常常在發生符合條件的資產的支出之前用作臨時性投資。在確定本期應予資本化的借款費用金額時，自這些資金中獲得的投資收益應從發生的借款費用中扣除。

14 對於一般性借入資金用於獲取某項符合條件的資產，其符合資本化條件的借款費用金額應通過運用資本化率乘以發生在該資產上的支出確定。資本化率應是主體當期所有尚未償付借款的借款費用的加權平均利率。然而，主體在該計算中不應包括為獲取符合條件的資產而專門借入資金的借款費用，直至為使那項資產達到其

預定可使用或可銷售狀態的所有必要活動已實質上完成。某一期間資本化的借款費用金額不應超過該期間發生的借款費用金額。

15 在某些情況下，計算借款費用的加權平均利率時，應將母公司和子公司的所有借款均包括在內；而在另一些情況下，各子公司使用其本身的借款費用計算加權平均利率是適當的。

符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額

16 如果符合條件的資產的帳面金額或其預期的最終成本超過其可收回金額或可變現淨值，應按其他準則的要求將帳面金額減記或沖銷。在某些情況下，減記或沖銷的金額，可按其他準則的要求轉回。

開始資本化

17 主體應在開始日起將借款費用資本化為符合條件的資產成本的組成部分。資本化開始日是指主體首次符合以下所有條件的日期：

- (1) 主體發生了資產支出；
- (2) 主體發生了借款費用；以及
- (3) 主體開展了為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態所必要的活動。

18 符合條件的資產上的支出只包括那些導致支付現金、轉讓其他資產或承擔附息債務的支出。支出金額應扣減收到與資產相關的進度款和補助（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助會計和政府援助披露》）。會計期內資產的平均帳面金額，包括先前已資本化的借款費用在內，通常為該期間用於乘以資本化率的支出的合理近似值。

19 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態的必要活動，除了資產的實體建造外，還包括實體建造之前進行的技術性和管理性

工作，例如，在開始實體建造之前為取得許可證而進行的相關活動。但是，這類活動並不包括僅僅是持有資產、卻沒有發生為改變資產狀態而進行生產或開發活動的情況。例如，土地開發時發生的借款費用，應於開發活動進行的會計期間資本化。但是，為購置建築物用地而發生的借款費用，在土地持有、但沒有任何相關開發活動發生的期間，不具備資本化的條件。

暫停資本化

20 符合條件的資產開發活動發生較長期間的中斷，主體應暫停該期間內借款費用的資本化。

21 在為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而進行的必要活動發生中斷的較長期間內，主體可能發生借款費用。這些費用屬於持有部分完工的資產而發生的費用，因而不具備資本化的條件。但是，在大量的技術性和管理性工作進行的期間內，通常不暫停借款費用的資本化。如果暫時的延遲是使資產達到預定可使用或可銷售狀態過程中的必要部分，也不需暫停借款費用的資本化。例如，在某地域內建造橋樑，如果該地域在建造期間出現高水位是正常的情況，則在由於高水位而耽擱建造的持續期間內，資本化也應繼續進行。

停止資本化

22 為使符合條件的資產達到其預定可使用或可銷售狀態的所有必要活動已實質上完成時，主體應當停止借款費用的資本化。

23 儘管日常管理性工作可能依然在進行，但如果資產的主體建造已經完成，通常認為該資產已經達到了預定可使用狀態或可銷售狀態。如果只有諸如按購買方或使用方的要求所作的房屋裝修等少量變動工作尚未完成，也表明幾乎所有工作已完成。

24 如果符合條件的資產的各部分分別完工，而每部分在其他部分繼續建造的過程中可供使用，並且為使該部分達到預定可使用或可銷售狀態的所有必要活動實質上已經完成時，主體應當停止借款費用的資本化。

25 一個商業園區由若干幢建築物組成，每幢建築物均可單獨使用，便是一項符合條件的資產的某部分在其他部分繼續建造的過程中可供使用的例子。需等整體完工後各部分才能使用的符合條件的資產的例子則有：涉及幾道工序的一座工廠，這幾道工序需在同一地點在工廠的不同部分按順序分別完成，例如，鋼鐵廠。

披 露

26 主體應當披露：

- (1) 當期資本化的借款費用金額；以及
- (2) 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化率。

過渡性規定

27 如果採用本準則構成會計政策的變更，主體應當將本準則應用於資本化開始日在生效日期或生效日期之後的與符合條件資產相關的借款費用。

28 但是，主體可以指定生效日期之前的任意日期，將本準則應用於資本化開始日在該指定日或指定日之後與符合條件資產相關的借款費用。

28A 2017年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2015—2017）》修訂了第14段。主體應對首次採用該修訂的年度報告期間開始之日或之後發生的借款費用應用該修訂。

生效日期

29 主體應當自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

29A 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 6 段。主體應當自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用該修訂。允許提前採用。如果主體在更早的年度期間應用了該修訂，應披露這一事實。

29B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 6 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這一修訂。

29C 2016 年 1 月發佈的《國際財務報告準則第 16 號》修訂了第 6 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 16 號》時應用這一修訂。

29D 2017 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2015—2017）》修訂了第 14 段，並新增了第 28A 段。主體自 2019 年 1 月 1 日或之後開始的年度報告期間採用該修訂。允許提前採用。如果主體在更早的年度期間應用了該修訂，應該披露這一事實。

《國際會計準則第 23 號》（1993 年修訂）的撤銷

30 本準則取代了 1993 年修訂的《國際會計準則第 23 號——借款費用》。