

# 國際會計準則第 23 號（2010 年版）翻譯草案

## 借款成本

初審委員 國立台北大學會計學系教授薛富井

翻譯單位 勤業眾信聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 8 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw)）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會



# 國際會計準則第 23 號

## 借款成本

### A 部分



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## 國際會計準則第 23 號

### 借款成本

本版於 2007 年 3 月發布，其生效日為 2009 年 1 月 1 日。本準則納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1993 年 12 月發布國際會計準則第 23 號「借款成本」，並取代國際會計準則第 23 號「借款成本之資本化」(1984 年 3 月發布)。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則第 23 號被國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」(2003 年 12 月發布) 修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2007 年 3 月發布修訂之國際會計準則第 23 號。

其後，國際會計準則第 23 號及其隨附文件已被「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布) 修正。\*

下列解釋與國際會計準則第 23 號有關：

- 國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」(2004 年 5 月發布並後續修正)
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」(2006 年 11 月發布並後續修正)。

---

\* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

## 目錄

	段 次
<b>國際會計準則第 23 號 借款成本</b>	
核心原則	1
範圍	2-4
定義	5-7
認列	8-25
符合資本化條件之借款成本	10-15
符合要件之資產的帳面金額高於可回收金額時之處理	16
資本化之開始	17-19
資本化之暫停	20-21
資本化之停止	22-25
揭露	26
過渡規定	27-28
生效日	29-29A
國際會計準則第 23 號（1993 年修訂）之撤銷	30
附錄	
其他準則之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2007 年 3 月發布之國際會計準則第 23 號之核准

結論基礎

附錄

    其他準則結論基礎之修正

反對意見

其他準則指引之修正



## 對照表

國際會計準則第 23 號「借款成本」由第 1 至 30 段及附錄組成。各段均具同等效力，國際會計準則理事會 (IASB) 採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會 (IASC) 之準則格式。閱讀國際會計準則第 23 號時，應考量其核心原則及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

本修正之準則於 2007 年 3 月發布，並取代 1993 年修訂之國際會計準則第 23 號。修正後準則之全文，與前一版不同之處另行標示，可於限定期間內自國際會計準則理事會 (IASB) 之訂閱者網站 [www.iasb.org](http://www.iasb.org) 取得。



# 國際會計準則第 23 號

## 借款成本

### 核心原則

---

- 1 可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本係屬該資產成本之一部分。其餘借款成本應認列為費用。

### 範圍

---

- 2 企業應將本準則應用於借款成本之會計處理。
- 3 本準則不處理有關權益（包含未分類為負債之特別股股本）之實際成本或設算成本。
- 4 企業對於可直接歸屬於購置、建造或生產下列資產之借款成本得免適用本準則之規定：
- (a) 以公允價值衡量之符合要件之資產，例如生物資產；或
  - (b) 大量且重複製造或生產之存貨。

### 定義

---

- 5 本準則用語定義如下：
- 借款成本係指企業因舉借資金而發生之利息及其他相關成本。
- 符合要件之資產係指需經一段相當長期間始達到預定使用或出售狀態之資產。
- 6 借款成本可能包括：
- (a) 依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」規定，按有效利息法計算之利息費用；
  - (b) [已刪除]
  - (c) [已刪除]
  - (d) 依國際會計準則第 17 號「租賃」規定，採融資租賃所認列之財務費用；及
  - (e) 外幣借款之兌換差額中視為對利息成本之調整者。

- 7 依據不同的情況，下列任一項目可能為符合要件之資產：
- (a) 存貨
  - (b) 生產廠房
  - (c) 電力生產設施
  - (d) 無形資產
  - (e) 投資性不動產。

金融資產及可於短期內製造或生產之存貨，非屬符合要件之資產。當資產於取得時已達預定使用或出售狀態者，非屬符合要件之資產。

## 認列

- 8 企業針對可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本，應予以資本化為該資產成本之一部分。其餘借款成本則於發生時認列為當期費用。
- 9 可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本包含於該資產成本中。當該借款成本很有可能對企業產生未來經濟效益，且該成本能可靠衡量時，應予以資本化為資產成本之一部分。當企業採用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」，依該準則第 21 段的規定，應將同一會計期間內用來補償通貨膨脹的借款成本部分認列為費用。

## 符合資本化條件之借款成本

- 10 可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本，係指若符合要件之資產的支出尚未發生，即無需負擔之借款成本。當企業為取得符合要件之資產而專案舉借資金，則與該符合要件之資產直接相關之借款成本可立即辨認。
- 11 辨認特定借款與符合要件之資產的直接關係，並決定此借款是否屬可避免者，可能有困難度。此種困難可能發生於例如：企業集中統籌籌資活動。當集團使用多種債務工具以不同的利率舉借資金，再將此資金以不同的基礎借給集團中的其他企業，亦會發生辨認之困難。其他複雜度則來自於集團在高度通貨膨脹的經濟環境下經營時，使用外幣借款或與外幣連結的借款，並且匯率是波動之情況。在此情形下，決定可直接歸屬於購置符合要件之資產之借款成本金額是困難的，須進行專業判斷。
- 12 當企業為取得符合要件之資產而專案舉借之資金，企業可資本化之借款成本，應為該期間內實際發生之借款成本減除將該資金暫時投資所產生之投資收益後之金

額。

- 13 為取得符合要件之資產之融資協議，可能使企業取得借入資金後，於該資金之部分或全部用於符合要件之資產之支出前，發生相關借款成本。在此情況下，通常企業將在符合要件之資產支出發生前進行暫時投資。在決定當期符合資本化條件之借款成本時，應將暫時投資所賺得之投資收益與實際發生之借款成本抵銷。
- 14 針對企業舉借一般性資金以取得符合要件之資產者，企業應以某一資本化利率乘以該符合要件之資產之支出，以決定符合資本化條件之借款成本。該資本化利率應為該期間負擔借款成本之企業流通在外借款金額之加權平均利率（須排除為取得某項符合要件之資產的專案借款）。可資本化之借款成本金額不得超過該期間發生的借款成本。
- 15 在某些情形下，當計算借款成本加權平均利率時，宜將母公司及子公司的全部借款包含在內；在其他情形下，宜使用各子公司本身負擔借款成本之借款加權平均利率。

## 符合要件之資產帳面金額高於可回收金額

- 16 當符合要件之資產帳面金額或預期最終成本超過可回收金額或淨變現價值時，帳面金額應依其他準則予以沖減或沖銷。在某些情形下，該沖減或沖銷之金額可依其他準則的規定予以轉回。

## 資本化之開始

- 17 企業應自開始日起，將借款成本予以資本化為符合要件之資產成本的一部分。資本化之開始日，係企業同時符合以下三種條件之日：
- (a) 資產之支出已經發生；
  - (b) 借款成本已經發生；及
  - (c) 正在進行使該資產達到預定使用或出售狀態之必要活動。
- 18 符合要件之資產之支出，以支付現金、移轉其他資產或承擔付息債務者為限。支出金額應減除與該資產相關所收到之任何進度款與捐助（見國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」）。資產在某一段期間之平均帳面金額（包含先前資本化為資產成本之借款成本），通常為支出之合理近似值，該支出數即當期適用資本化利率時所使用之數字。
- 19 使該資產達到預定使用或出售狀態之必要活動，非僅限於該資產之實體建造，還包含實體建造開始前的技術及管理工作，例如，在實體建造開始前，為取得許可

之相關活動。然而，此類活動不包含僅持有資產而未進行改變資產狀態的生產或開發工作。舉例來說，當土地在進行開發活動期間內所發生的借款成本，可予以資本化。然而，若僅持有該土地而未進行任何相關開發活動，該期間發生之借款成本則不符合資本化條件。

## 資本化之暫停

- 20 企業若於一段期間暫停符合要件之資產之積極開發，則應暫停借款成本之資本化。
- 21 企業於暫停使該資產達到預定使用或出售狀態之必要活動之一段期間內，仍有可能產生借款成本。該成本係為持有部分完成之資產所發生之成本，且不符合資本化條件。然而，當企業進行大量的技術及管理工作的時候，通常並不會暫停該期間內借款成本之資本化。若暫時性的延遲係資產達到預定使用或出售狀態整個過程中之必要部分，亦不須暫停借款成本之資本化。例如：因高水位而延遲橋樑的建造，若該地區之高水位於橋樑建造期間係屬正常情形，該段期間仍應資本化。

## 資本化之停止

- 22 當符合要件之資產達到預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動已完成時，即應停止借款成本之資本化。
- 23 當資產之實體建造已完成時，該資產通常已達預定使用或出售狀態，即便例行性的管理工作仍在進行。若僅餘諸如依買方或使用者的要求所進行之不動產裝潢等小部分修改工作尚未完成，此顯示幾乎所有必要活動已完成。
- 24 當符合要件之資產是分成部分完工，且已完工之每一部分可單獨使用，而其餘部分仍繼續建造時，企業應於該部分達到預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動已完成時，停止借款成本之資本化。
- 25 當商業園區包含數棟建築物，且各棟建築物可單獨使用，此係為符合要件之資產之一部分已可供使用，而其餘部分仍繼續建造之一例。須待整體完工後方能使用之符合要件之資產，其中一例為工業廠房之建造涉及數個流程，且該等流程係於同一地點內工廠之不同區塊依序完成，例如鋼鐵廠。

## 揭露

- 26 企業應揭露：
- (a) 當期借款成本資本化之金額；及
- (b) 符合資本化條件下，用以決定借款成本金額之資本化利率。

## **過渡規定**

---

- 27 當本準則之適用構成會計政策之變動時，企業針對符合要件之資產有關之借款成本，應於其資本化開始日發生於生效日以後，開始適用本準則。
- 28 然而，企業亦得於生效日之前指定任何一日，將本準則適用於資本化開始日在該指定日以後之所有與符合要件之資產相關的借款成本。

## **生效日**

---

- 29 企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則得提前適用。企業若於 2009 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。
- 29A 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 6 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露此一事實。

## **國際會計準則第 23 號（1993 年修訂）之撤銷**

---

- 30 本準則取代 1993 年修訂之國際會計準則第 23 號「借款成本」。

## 附錄

### 其他準則之修正

本附錄之修正內容應適用於為 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

\*\*\*\*\*

本國際財務報導準則於 2007 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。



# 國際會計準則第 23 號

## 借款成本

### B 部分



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

# 國際會計準則第 23 號

## 借款成本

國際會計準則理事會 (IASB) 所公布之隨附文件

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則第 23 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2009 年 1 月 1 日, 修正內容之生效日為 2009 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件:

**理事會對 2007 年 3 月發布之國際會計準則第 23 號之核准**

**結論基礎**

**附錄**

其他準則結論基礎之修正

反對意見

其他準則指引之修正

對照表

## 理事會對 2007 年 3 月發布之國際會計準則第 23 號 之核准

---

國際會計準則第 23 號「借款成本」（2007 年修訂）由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 11 位理事贊成發布。Cope 先生、Danjou 先生及 Garnett 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Thomas E Jones

副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Philippe Danjou

Jan Engstrom

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Tatsumi Yamada



## 國際會計準則第 23 號「借款成本」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 23 號，但非屬其一部分。

### 簡介

---

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於 2007 年修訂國際會計準則第 23 號「借款成本」時，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 國際會計準則第 23 號之修訂起因於理事會之短期趨同計畫，此計畫係與美國準則制訂單位—美國財務會計準則理事會 (FASB) 共同合作進行。此計畫的目標在於能在相對短期內解決，且可於其他主要計畫外，減少存在於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之差異。國際會計準則第 23 號之修訂，主要係關於消除可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本兩種會計處理方法中的一種。僅允許一種處理方法將能增加可比性。基於下列所述理由，理事會決定屏除將此類借款成本立即認列為費用之選擇。理事會相信此種做法將可改善財務報導，同時也達到與美國一般公認會計原則在原則上的趨同。
- BC3 理事會曾考慮是否在可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本之資本化的詳細規定下尋求趨同。然而，理事會注意到，美國證券交易委員會及歐洲委員會之聲明中指出，國際會計準則理事會 (IASB) 及美國財務會計準則理事會 (FASB) 之短期趨同工作應專注於減少國際財務報導準則與美國一般公認會計原則在原則上之主要差異。據此，針對會計處理詳細規定的趨同非屬必要。理事會進一步注意到，國際會計準則第 23 號及美國財務會計準則公報第 34 號「利息成本之資本化」(SFAS 34)，皆是多年前所發展出來的準則，並沒有哪一號準則之具體規範較另一號準則明顯地具備較高的品質。因此，理事會決議除了資本化與立即認列為費用間之選擇外，不需花費多餘的時間與資源在國際會計準則第 23 號之其他方面。因此，結論基礎並未探討理事會未重新考量有關國際會計準則第 23 號之其他方面。BC19 到 BC26 段分析國際會計準則第 23 號與 SFAS 34 之差異。

### 範圍之修正

---

#### 以公允價值衡量之資產

- BC4 國際會計準則第 23 號修正草案中，提議將以公允價值衡量的資產排除在國際會計準則第 23 號之適用範圍外。部分回應者反對此提議，認為此範圍之排除係將借款

成本之資本化侷限於以成本衡量之符合要件之資產。理事會確認其決定係不要求將採公允價值衡量之資產有關之借款成本予以資本化。此類資產的衡量將不受到其建造或生產期間所發生之借款成本之影響。因此，如同國際會計準則第 41 號「農業」之結論基礎 B61 及 B62 解釋，關於如何處理借款成本的規定是不必要的。但理事會注意到，雖然以公允價值衡量的資產排除適用國際會計準則第 23 號之規範，但若此類資產於以公允價值衡量前，已將借款成本資本化，亦不禁止企業於損益表達相關項目。

## 大量且重複製造或生產之存貨

- BC5 SFAS 34 要求將大量且重複製造或生產之存貨相關之利息成本認列為費用，因為就美國財務會計準則理事會（FASB）的觀點，將借款成本資本化所提供的資訊效益並不會大於所需成本。草案中並未將與此類存貨相關的借款成本予以排除。草案中因此提議要求企業對大量且重複製造或生產，並需相當長時間以達到可出售狀態之存貨的相關借款成本，予以資本化。回應者主張資本化此類借款成本將造成沉重的管理負擔，對使用者不會提供有用的資訊，且會產生國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間之調節項目。
- BC6 理事會決定將大量且重複製造或生產之存貨，予以排除在國際會計準則第 23 號之適用範圍外，即使該存貨需要相當時間以達到可出售狀態。理事會了解將借款成本分攤到大量且重複製造或生產之存貨，以及直到該存貨出售前監督該借款成本，二者皆存在困難。因進行資本化之成本可能會超過其潛在效益，故不要求對此類存貨之借款成本資本化。

## 取消將可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本立即認列為費用之選擇

- BC7 國際會計準則第 23 號的前一版允許對可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本，採用兩種會計處理方式。企業可選擇將借款成本資本化，或是立即認列為費用。SFAS 34 要求將此類借款成本予以資本化。
- BC8 理事會在草案中提議取消立即認列為費用的選項。許多回應者不同意理事會在草案中的提案，其主張為：
- (a) 借款成本不應為短期趨同計畫的議題。
  - (b) 理事會並未針對兩種會計選項的優點作充分的細節探討。
  - (c) 此提案並未對財務報表使用者帶來效益，因為：

- (i) 此提案僅探討國際會計準則第 23 號與 SFAS 34 間的一項差異。
- (ii) 可比性不會因此而增加，因為企業的資本結構會影響資產成本。
- (iii) 計算利息保障比率時，信用分析師會將資本化之借款成本予以迴轉。

(d) 執行國際會計準則第 23 號的資本化模式所需成本十分繁重。

(e) 此提案與理事會在其他計畫（尤其是企業合併計畫之第 2 階段）的方法不一致。

BC9 理事會決議可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本係屬該資產成本之一部分。在資產開發期間，針對所使用資源之支出須進行融資，而融資有其成本。資產的成本必須包含為使該資產達到預定使用或出售狀態的所有必要成本，亦包含作為購置成本一部分之融資成本。理事會認為，將符合要件之資產相關借款成本立即認列為費用，並無法忠實表達該資產成本。

BC10 理事會確認該計畫的目標並非達成借款成本會計處理之全面趨同，而是減少可於短期間內解決存在於國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間之差異。消除會計處理的一個選擇及在原則上與美國一般公認會計原則做趨同，將可增加可比性。理事會了解借款成本的資本化在藉由借款融資的資產與藉由權益融資的資產間無法達到可比性。然而，在所有非權益融資之資產間可達到可比性，即為一種改善。

BC11 將符合要件之資產相關的借款成本立即認列為費用之規定，並不會增加可比性。相反的，由內部發展之資產與自第三人所取得之資產間的可比性會減弱。自第三人所取得已完成資產的購買價格，係包含該第三人於發展階段所發生之融資成本。

BC12 回應者針對草案之意見指出，要求借款成本資本化的規定，與理事會在企業合併計畫第 2 階段要求企業將與企業合併有關之取得成本認列為費用的做法不一致。理事會不同意這些回應。取得成本在企業合併中之定義與為建造或生產符合要件之資產所產生之借款成本不同。借款成本係為使該資產達到預定使用或出售狀態之必要成本。而企業合併相關的取得成本係協助該合併而執行服務所發生的成本，如實地審查及專業服務費。該成本非屬企業合併中取得資產之成本。

BC13 理事會決議就提高可比性、改善財務報導以及達到與美國一般公認會計原則在原則上的趨同之額外效益，係高於其執行面的額外成本。在此議題上達到與美國一般公認會計原則在原則上的趨同，係美國財務會計準則理事會（FASB）與國際會計準則理事會（IASB）在 2006 年 2 月發布的備忘錄中之一項里程碑，此係為消除美國證券交易委員會要求外國發行人將其財務報表調節至美國一般公認會計原則之一項措施。

BC14 理事會觀察到遵循新財務報導準則皆有其不可避免之成本。因此，理事會仔細考量有關任何新準則的成本與效益。在此情形下，理事會並未獲知，依前一版國際

會計準則第 23 號選擇將借款成本資本化的財務報表編製者認為此種做法增加了不必要的負擔。根據理事會的判斷，將資產成本某項目資本化之任何額外成本會由所有企業依同樣的會計處理方法帶來之效益所抵銷。

## 生效日及過渡規定

- BC15 發展符合要件之資產可能要持續很長時間。此外，有些目前使用中的資產可能是多年前進行並完成其生產或建造過程。若企業原係採用將借款成本立即認列為費用之會計處理，收集將該借款成本資本化而追溯調整帳面金額之資訊所需成本，可能超過其潛在效益。因此，理事會決定要求採推延適用，此決定亦受到草案回應者的支持。
- BC16 理事會注意到本次修訂可使企業間的資訊更具可比性。在此基礎下，若企業希望提前於生效日前適用本修訂準則，企業財務報表的使用者將可獲得較以往更有用且具可比性的資訊。
- BC17 因此，企業得指定生效日前之任何一日開始適用修訂準則。然而，若企業提前於生效日前適用本準則，則所有符合要件之資產且其資本化開始日在該指定日以後者，亦須適用本準則。
- BC18 理事會了解本準則可能需要企業將其依國際財務報導準則編製之財務報表調節至依美國一般公認會計原則編製，以維持兩套資本化所需資訊——一套為遵循國際會計準則第 23 號之要求，而另一套為遵循 SFAS 34 之要求。理事會希望避免加諸此類企業應維持兩套資本化資訊的負擔。因此，理事會將於生效日前考量應採取之行動以避免此種結果。

## 國際會計準則第 23 號與 SFAS 34 之差異

- BC19 以下各段彙整國際會計準則第 23 號與 SFAS 34 之主要差異。

### 借款成本之定義

- BC20 國際會計準則第 23 號使用「借款成本」之用語，而 SFAS 34 則使用「利息成本」之用語。「借款成本」在國際會計準則第 23 號中反映更廣義的定義，其係包含利息及其他成本，如：外幣借款之兌換差額中視為對利息成本之調整者。<sup>\*</sup>

<sup>\*</sup> 理事會於 2007 年接獲建議指出，第 6 段有關借款成本的某些組成部分，大致上相當於依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」規定之按有效利息法計算利息費用之組成部分。因此，理事會修改第 6 段於提及借款成本之組成部分時，參照國際會計準則第 39 號之相關指引。

BC21 美國會計問題專案小組 99-9 號公告決議，衍生性工具之損益（產生自符合公允價值避險之衍生性工具之有效部分）係屬資本化利息成本的一部分。國際會計準則第 23 號並未闡述有關此類衍生性工具之利得及損失。

## 符合要件之資產之定義

BC22 主要之差異如下：

- (a) 國際會計準則第 23 號定義符合要件之資產係指需經一段相當長期間始達到預定使用或出售狀態之資產。SFAS 34 的定義中未含相當長一詞。
- (b) 國際會計準則第 23 號將以公允價值衡量的符合要件之資產排除於該準則之適用範圍。SFAS 34 未闡述以公允價值衡量之資產。
- (c) 在某些情形下<sup>\*</sup>，SFAS 34 將採權益法計價之被投資公司視為符合要件之資產。此類投資依據國際會計準則第 23 號的規定，非屬符合要件之資產。
- (d) 由贈與或捐助所取得的資產，在贈與者或授予人受到限制的某些情形下，SFAS 34 不允許將相關的利息成本予以資本化。國際會計準則第 23 號未闡述此類資產。

## 衡量

BC23 當企業為取得一項符合要件之資產而專案借款時：

- (a) 國際會計準則第 23 號要求企業將該借款實際發生之借款成本予以資本化。SFAS 34 則規定企業可使用該借款之利率。
- (b) 國際會計準則第 23 號要求企業將實際舉借資金用來進行暫時投資所產生之投資收益自可資本化之借款成本中減除。SFAS 34 通常不允許此項減除，除非與特定免稅之借款有關。

BC24 SFAS 34 要求企業在決定應用於取得符合要件之資產支出之資本化利率時，應運用專業判斷——企業所選擇其認為合適之借款，應為企業為達到利息成本資本化的目標下，原先可以避免之借款。當企業舉借一般資金並用以取得符合要件之資產，國際會計準則第 23 號對於資本化利率之決定允許部分彈性，但要求企業使用所有流通在外之借款（須排除取得符合要件之資產的專案借款）。

## 揭露要求

<sup>\*</sup> 當被投資公司有開始其主要營運之必要活動正在進行中，且其活動包含使用資金以取得營運所需之符合要件之資產。

BC25 國際會計準則第 23 號要求揭露，符合資本化條件下，決定借款成本金額所使用之資本化利率，SFAS 34 無此揭露要求。

BC26 SFAS 34 要求揭露當期發生之利息成本總金額，包含資本化之金額及認列為費用之金額。國際會計準則第 23 號僅要求揭露當期資本化之借款成本金額。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」要求揭露當期之財務成本。

## **國際會計準則第 11 號「工程合約」之配套修正**

BC27 國際會計準則第 11 號第 18 段指出，「當承包商採用國際會計準則第 23 號「借款成本」所允許之替代處理時，可歸屬於一般性之合約活動且又可分攤至特定合約的成本亦包含借款成本」。理事會決定刪除此段有關國際會計準則第 23 號之參照，因其已無必要性。將借款成本歸屬於合約並非資本化議題，而係有關辨認工程成本之議題。將借款成本包含在合約成本係影響借款成本於損益之表達，並不影響國際會計準則第 23 號所規範借款成本之認列。

## 附錄

### 其他準則結論基礎之修正

本附錄包含對其他國際財務報導準則結論基礎之必要修正，以確保與修訂之國際會計準則第 23 號一致。

\*\*\*\*\*

國際會計準則第 23 號於 2007 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入國際財務報導準則第 1 號、國際財務報導解釋第 1 及 12 號結論基礎之內容。



## 反對意見

### Cope 先生、Danjou 先生及 Garnett 先生之反對意見

- DO1 理事會決定將符合要件之資產相關之借款成本予以資本化的規定，對許多目前採標竿處理將借款成本認列為費用的財務報表編製者而言，將會造成會計處理之重大變動。Cope 先生、Danjou 先生及 Garnett 先生相信此項變動將需要建立繁瑣的衡量過程及對於資本化成本的長期間監督。因此，很有可能牽涉大量的會計處理工作及增額的審計成本。
- DO2 財務報表的使用者對此草案的回應並不支持此項變動，因為他們不認為資本化成本之模式，除了將投資資本之實際經濟成本資本化外，有其他資訊上的效益。此外，Cope 先生、Danjou 先生及 Garnett 先生相信要求將借款成本資本化的準則，應對哪些借款成本可資本化且符合資本化要件之資產作更深入的討論。
- DO3 因此，Cope 先生、Danjou 先生及 Garnett 先生持反對意見，因為就他們的觀點，此項特定變動所花費的成本遠超過使用者之效益。
- DO4 此外，借款成本資本化的規定僅達到與美國一般公認會計原則有限的趨同，仍存在的差異可能會導致資本化金額的重大差異。再者，需將淨利及股東權益調節至美國一般公認會計原則之企業，已經具有將借款成本予以資本化的選項，因此，與依照美國一般公認會計原則所認列之金額較具可比性，儘管其仍存有潛在的重大差異。
- DO5 由美國會計準則理事會與國際會計準則理事會（IASB）發布的備忘錄中指出，將試著消除兩者皆需進行重大改善之準則間的差異並非資源的最佳運用。Cope 先生、Danjou 先生及 Garnett 先生支持趨同工作計畫，惟僅限於該整合計畫會造成更高品質的準則及改善財務報導。他們認為國際會計準則第 23 號及 SFAS 34 兩者皆需要進行重大改善，因此不該在短期的趨同計畫中討論。

## 其他準則指引之修正

下列修正係對其他準則指引之必要修正，以確保與修訂之國際會計準則第 23 號一致。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

\*\*\*\*\*

國際會計準則第 23 號於 2007 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已適用於國際財務報導準則第 1 號與國際會計準則第 8 號之施行指引，及附於國際財務報導解釋第 12 號之釋例中。



## 對照表

本表係列示國際會計準則第 23 號被取代之版本與修訂版間內容之對照。若各段規範之議題大致相同，即使其指引不同，仍視為可相互對照。

被取代之國際會計準則第 23 號段次	修訂之國際會計準則第 23 號段次
目標	1
1	2
2	無
3	3
4	5
5	6
6	7
7	無
8	無
9	無
10	8
11	無
12	9
13	10
14	11
15	12
16	13
17	14

被取代之國際會計準則第 23 號段次	修訂之國際會計準則第 23 號段次
18	15
19	16
20	17
21	18
22	19
23	20
24	21
25	22
26	23
27	24
28	25
29	26
30	無
31	無
無	4
無	27、28
無	29
無	30