

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๙/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๔ (๒/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๐/๒๕๕๘ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
- ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2559)

เรื่อง

ต้นทุนการกู้ยืม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (IAS 23 : Borrowing Costs (Bound volume 2016 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2558 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 4.1 และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
หลักการสำคัญ	1
ขอบเขต	2
คำนิยาม	5
การรับรู้รายการ	8
ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	10
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	16
การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	17
การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	20
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	22
การเปิดเผยข้อมูล	26
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	27
วันที่อุปปฏิบัติ	29
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	30

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง **ต้นทุนการกู้ยืม** ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 30 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง **นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด** (เมื่อมีการประกาศใช้)

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2559)

### เรื่อง **ต้นทุนการกู้ยืม**

#### หลักการสำคัญ

- 1 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น ต้นทุนการกู้ยืมอื่น ๆ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

#### ขอบเขต

- 2 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม
- 3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนที่เกิดจริงหรือโดยนัยของตราสารประเภททุนรวมทั้งหุ้นบริมสิทธิที่มีได้จัดประเภทเป็นหนี้สิน
- 4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้บังคับสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาจากการก่อสร้าง หรือการผลิต
  - 4.1 สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น สินทรัพย์ชีวภาพที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง **เกษตรกรรม** (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ
  - 4.2 สินค้าคงเหลือที่ผลิตเป็นจำนวนมาก โดยมีขั้นตอนการผลิตซ้ำ ๆ

#### คำนิยาม

- 5 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<b>ต้นทุนการกู้ยืม</b>	หมายถึง	ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการกู้ยืมของกิจการ
------------------------	---------	--

**สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข** หมายถึง **สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อม เพื่อนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย**

- 6 ต้นทุนการกู้ยืม อาจรวมถึง
- 6.1 ดอกเบี้ยที่คำนวณโดยวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง ดังที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 6.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
  - 6.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
  - 6.4 ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงินที่มีการรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
  - 6.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย
- 7 ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ สินทรัพย์ดังต่อไปนี้อาจจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
- 7.1 สินค้าคงเหลือ
  - 7.2 โรงงานผลิต
  - 7.3 โรงผลิตพลังงาน
  - 7.4 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - 7.5 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
  - 7.6 พืชเพื่อการให้ผลผลิต
- สินทรัพย์ทางการเงินและสินค้าคงเหลือที่ผลิตในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

### การรับรู้รายการ

- 8 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น
- 9 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ กิจการรับรู้ต้นทุน

การกู้ยืมในส่วนที่ชดเชยเงินเพื่อในรอบระยะเวลาเดียวกันเป็นค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

**ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์**

- 10 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นเมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที
- 11 บางครั้งอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าเงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ตัวอย่างความยากดังกล่าวเกิดขึ้น เช่น ในกรณีที่กิจการมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่กลุ่มกิจการออกตราสารหนี้หลายชนิดเพื่อกู้ยืมเงินด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินกู้เหล่านั้นมาใช้กิจการในกลุ่มกู้ด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน และความยุ่งยากดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่เงินกู้ของกิจการเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ หรือเมื่อกลุ่มกิจการดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และมีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเป็นเหตุให้อาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา
- 12 สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข กิจการต้องกำหนดจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้นั้นไปลงทุนเป็นการชั่วคราว
- 13 ข้อตกลงการจัดหาเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจทำให้กิจการได้รับเงินกู้มาและเกิดต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมดไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ กิจการมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราวก่อนนำไปเป็นรายจ่ายของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นในการกำหนดจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวดนั้นจะเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว
- 14 สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข กิจการต้องกำหนดจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์โดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ซึ่งต้องเป็นอัตราเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืมของกิจการที่มียอดคงเหลือในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

- 15 ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกันเป็นการเหมาะสม ในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์การใช้เงินกู้ยืมของบริษัทย่อยแต่ละบริษัทในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

**มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน**

- 16 เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการจะลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีลงตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วย จำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่ายออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ดังกล่าว

**การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์**

- 17 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ณ วันเริ่มต้นการรวมต้นทุน วันเริ่มต้นสำหรับการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หมายถึงวันแรกที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

17.1 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น

17.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น และ

17.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

- 18 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์อื่น หรือโดยการรับโอนหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวหักด้วยการรับเงินค่าความคืบหน้าของงานและเงินอุดหนุนที่ได้รับที่เกี่ยวกับสินทรัพย์นั้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล (เมื่อมีการประกาศใช้)) ตามปกติ มูลค่าตามบัญชีถัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คูณกับอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านั้นแล้ว

- 19 การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิค และการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครองโดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไขให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในขณะที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับ

การพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมาเพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

**การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์**

- 20 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขต้องหยุดพักในระหว่างที่ดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง
- 21 กิจการอาจมีต้นทุนการกู้ยืมเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่มีการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นที่เป็นต้นทุนของการถือครองเพื่อดำเนินการให้สินทรัพย์ที่ยังเสร็จสมบูรณ์ จึงไม่เข้าเงื่อนไขที่จะนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราวโดยเฉพาะการล่าช้านั้นเป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ในช่วงเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูงถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

**การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์**

- 22 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง
- 23 ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลงแม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อยให้ถือว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว
- 24 สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง กิจการต้องหยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จหากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง



- 25 ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ แหล่งรวมธุรกิจซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลังโดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้โดยแยกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ได้แก่ โรงงานอุตสาหกรรมซึ่งมีกระบวนการผลิตที่ทำตามลำดับหลายขั้นตอน การผลิตแต่ละขั้นเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ของโรงงานซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน เช่น โรงผลิตเหล็ก

### การเปิดเผยข้อมูล

- 26 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- 26.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด และ
- 26.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 27 หากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ถือปฏิบัติ
- 28 อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจะบ่งชี้วันที่จะถือปฏิบัติก่อนวันที่มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ถือปฏิบัติ และถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกรายการที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่จะถือปฏิบัติก่อนดังกล่าว

### วันถือปฏิบัติ

- 29 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 29ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 29ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

- 30 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ต้นทุนการกู้ยืม*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันท์	กรรมการ
นายณรงค์	พันทาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันธ์กุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิรววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวจอมขวัญ	จันทร์ผา)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติวรรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	ไชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นายธวัชชัย	เกียรติกวานกุล)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์ ผู้แทนกรมสรรพากร	หลักภัย	ประธานอนุกรรมการ
(นายเกรียงศักดิ์ (นายนพโรจน์	ประสงค์สุกาญจน์) ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา (นายพัฒนาพงศ์	กิจศรีนภดล) อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงขมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย (นางสาวญาดา	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์) สุขเกษม)	ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปิตรวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาถ	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิมมวล	วิเศษสรรพ	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสติน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลิละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช (นางสาวยุพิน	จิ่งประเสริฐ) เรืองฤทธิ)	อนุกรรมการ อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์ (นางสาวภมรรรณ	เอี่ยมติลวงค์) เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา (นางสาวยุพาวดี (นางสาวสุภาพร	เลิศอาภาจิตร) วรรณเลิศ) บุญแทน)	อนุกรรมการ อนุกรรมการ อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวรวารวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวณูช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณิชนะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตน์โกคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ