ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๙/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี 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

ประสัณห์ 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

สารบัญ

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

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ต้นทุนการกู้ยืม* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 30 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (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 กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนที่เกิดจริงหรือโดยนัยของตราสารประเภททุน รวมทั้งหุ้นบุริมสิทธิที่มิได้จัดประเภทเป็นหนี้สิน

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

ต้นทุนการกู้ยืม	**หมายถึง**	**ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวเนื่องจากการกู้ยืมของกิจการ**

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	**หมายถึง**	**สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลานานในการเตรียมพร้อม เพื่อให้นำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย**

6 ต้นทุนการกู้ยืม อาจรวมถึง

6.1 ดอกเบี้ยที่คำนวณโดยวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง ดังที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

6.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

6.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

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 พืชเพื่อการให้ผลิตผล

สินทรัพย์ทางการเงินและสินค้าคงเหลือที่ผลิตในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

การรับรู้รายการ

8 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

9 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการและกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ กิจการรับรู้ต้นทุน

การกู้ยืมในส่วนที่ชดเชยเงินเฟ้อในรอบระยะเวลาเดียวกันเป็นค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

10 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นเมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที

11 บางครั้งอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าเงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ตัวอย่างความยากดังกล่าวเกิดขึ้น เช่น ในกรณีที่กิจการมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่กลุ่มกิจการออกตราสารหนี้หลายชนิดเพื่อกู้ยืมเงินด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินกู้นั้นมาให้กิจการในกลุ่มกู้ด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน และความยุ่งยากดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่เงินกู้ของกิจการเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวพันกับเงินตราต่างประเทศ หรือเมื่อกลุ่มกิจการดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และมีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเป็นเหตุให้อาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา

12 สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข กิจการต้องกำหนดจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว

13 ข้อตกลงการจัดหาเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจทำให้กิจการได้รับเงินกู้มาและเกิดต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมดไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ กิจการมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราวก่อนนำไปเป็นรายจ่ายของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นในการกำหนดจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวดนั้นจะเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว

14 สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข กิจการต้องกำหนดจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์โดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ซึ่งต้องเป็นอัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวกับการกู้ยืมของกิจการที่มียอดคงเหลือในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

15 ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกันเป็นการเหมาะสมในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์การใช้เงินกู้ยืมของบริษัทย่อยแต่ละบริษัทในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

16 เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดไว้ของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการจะลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีลงตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่ายออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นดังกล่าว

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

17 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ณ วันเริ่มต้นการรวมต้นทุน วันเริ่มต้นสำหรับการรวมต้นทุนกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หมายถึงวันแรกที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

17.1 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น

17.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น และ

17.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

18 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวหักด้วยการจ่ายเงินตามความคืบหน้าของงานและเงินอุดหนุนที่ได้รับที่เกี่ยวกับสินทรัพย์นั้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล* (เมื่อมีการประกาศใช้)) ตามปกติ มูลค่าตามบัญชีถัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คูณกับอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว

19 การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครองโดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไขให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในขณะที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับ

การพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมาเพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

20 **การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง**

21 กิจการอาจมีต้นทุนการกู้ยืมเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่การดำเนินการที่จำเป็นเพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นที่เป็นต้นทุนของการถือครองเพื่อดำเนินการให้สินทรัพย์ที่ยังเสร็จสมบูรณ์ จึงไม่เข้าเงื่อนไขที่จะนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราวโดยเฉพาะการล่าช้านั้นเป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ในช่วงเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูงถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

22 **การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง**

23 ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลงแม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อยให้ถือว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว

24 **สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง กิจการต้องหยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จหากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง**

25 ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ แหล่งรวมธุรกิจซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลังโดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้โดยเอกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ได้แก่ โรงงานอุตสาหกรรมซึ่งมีกระบวนการผลิตที่ทำตามลำดับหลายขั้นตอน การผลิตแต่ละขั้นเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ของโรงงานซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน เช่น โรงผลิตเหล็ก

การเปิดเผยข้อมูล

26 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

26.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด และ

26.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

27 หากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ถือปฏิบัติ

28 อย่างไรก็ตาม กิจการอาจระบุวันที่ที่จะถือปฏิบัติก่อนวันที่มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ถือปฏิบัติ และถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกรายการที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่ที่จะถือปฏิบัติก่อนดังกล่าว

วันถือปฏิบัติ

29 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

29ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

29ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

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