



ที่ กค ๐๔๒๓.๒/๖๓๕๙

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๕๗

เรื่อง ประกาศมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี อธิการ เลขาธิการ ผู้อำนวยการ ผู้บัญชาการ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หัวหน้าส่วนราชการของหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานอิสระที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ องค์การมหาชน ส่วนราชการเจ้าของทุนหมุนเวียน ผู้ว่าราชการจังหวัด หัวหน้าศูนย์ปฏิบัติการของกลุ่มจังหวัด

อ้างถึง ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖

สิ่งที่ส่งมาด้วย ๑. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ  
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม  
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (สามารถดาวน์โหลดได้จากเว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง [www.cgd.go.th](http://www.cgd.go.th))

ตามประกาศที่อ้างถึง ให้หน่วยงานภาครัฐใช้หลักการและนโยบายบัญชีเป็นมาตรฐาน ในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดทำรายงานการเงิน เพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำ รายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กรมบัญชีกลางขอเรียนว่า เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืมและสินทรัพย์ ที่ได้มาโดยใช้เงินกู้ รวมทั้งอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครองเพื่อหาผลตอบแทน ซึ่งจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน เพื่อเสนอขอเงินของหน่วยงาน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ เป็นต้นไป และให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ งบการเงินของหน่วยงาน ภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ลงวันที่ ๑๗ ตุลาคม ๒๕๕๗ จำนวน ๒ ฉบับ คือ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบถือปฏิบัติต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

(นางกิตติมา นวอทวี)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมบัญชีกลาง

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ : [baccount@cgd.go.th](mailto:baccount@cgd.go.th)



ประกาศกระทรวงการคลัง  
เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดทำงบการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำงบการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เพิ่มเติมจากหลักการและนโยบายบัญชี ที่ได้กำหนดไว้ตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบัน และสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

(นายสมหมาย ภาษี)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

# มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕

## เรื่อง

### ต้นทุนการกู้ยืม

#### คำแถลงการณ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม พ.ศ. ๒๕๔๓ (IPSAS ๕ : Borrowing Costs (๒๐๐๐)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๑) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ สรุปลงไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	๑-๒
คำนิยาม	๓-๙
ต้นทุนการกู้ยืม	๔
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ	๕-๖
ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ	๗
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	๘
สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	๙
ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ	๑๐-๑๒
การรับรู้รายการ	๑๐-๑๑
การเปิดเผยข้อมูล	๑๒
ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ	๑๓-๓๕
การรับรู้รายการ	๑๓-๑๖
ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๑๗-๒๕
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	๒๖
การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๒๗-๒๙
การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๓๐-๓๑
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๓๒-๓๕
การเปิดเผยข้อมูล	๓๖
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	๓๗
วันถือปฏิบัติ	๓๘

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑-๓๘ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่าน โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือก และการใช้นโยบายการบัญชี ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และข้อผิดพลาด

# มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

## วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปกำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ยังอนุญาตแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิต นำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

## ขอบเขต

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนที่แท้จริงหรือต้นทุนที่ถูกตั้งขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน เมื่อมีการนำต้นทุนของเงินทุนมาใช้กับหน่วยงาน ต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าต้นทุนของเงินทุนนั้น เข้าค่านิยามของต้นทุนการกู้ยืมหรือไม่ หรือว่าต้นทุนเงินทุนนั้นควรจัดประเภทเป็นต้นทุนที่แท้จริงหรือต้นทุนที่ถูกตั้งขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

## คำนิยาม

๓. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ต้นทุนการกู้ยืม	หมายถึง	ดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของหน่วยงาน
สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	หมายถึง	สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อม เพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

## ต้นทุนการกู้ยืม

๔. ต้นทุนการกู้ยืม อจรวมถึง
  - ๔.๑ ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว
  - ๔.๒ จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืม
  - ๔.๓ จำนวนที่ตัดบัญชีของค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม
  - ๔.๔ ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงิน และจากข้อตกลงการให้สัมปทาน
  - ๔.๕ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย

## หน่วยงานทางเศรษฐกิจ

๕. คำว่า “หน่วยงานทางเศรษฐกิจ” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดขึ้น เพื่อจุดประสงค์ในการรายงานทางการเงิน โดยหมายถึงกลุ่มของหน่วยงานที่ประกอบด้วยหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานใดก็ตามที่ถูกควบคุม
๖. คำอื่น ๆ ที่อาจนำมาใช้บางครั้งเพื่อกล่าวถึงหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ประกอบด้วย “หน่วยงานบริหาร” “หน่วยงานทางการเงิน” และ “หน่วยงานรวม”

## ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

๗. สินทรัพย์เป็นเครื่องมือของหน่วยงานต่าง ๆ ในการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของตน สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการส่งมอบสินค้าและบริการต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิรับเข้าหน่วยงานโดยตรง เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ศักยภาพในการให้บริการ” ส่วนสินทรัพย์ที่ใช้ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับเข้าสุทธิ เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต” เพื่อรวมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ในการใช้สินทรัพย์เข้าไว้ด้วยกัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ใช้คำว่า “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ” ในการอธิบายคุณสมบัติที่สำคัญของสินทรัพย์

## สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๘. สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หมายถึง มูลค่าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (สินทรัพย์หักหนี้สิน) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน อาจเป็นได้ทั้งยอดบวกหรือลบ

## สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

๙. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ อาคารสำนักงาน โรงพยาบาล สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน เช่น ถนน สะพาน โรงผลิตพลังงาน และสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลาในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ เงินลงทุนอื่น และสินทรัพย์ที่มีการผลิตเป็นประจำในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ รวมถึงสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา

## ต้นทุนการกู้ยืม – แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

### การรับรู้รายการ

๑๐. ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น
๑๑. ตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น โดยมีต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

### การเปิดเผยข้อมูล

๑๒. งบการเงินต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม

## ต้นทุนการกู้ยืม – แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

### การรับรู้รายการ

๑๓. ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น ยกเว้นต้นทุนการกู้ยืมที่สามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔
๑๔. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณตามที่มาตรฐานการบัญชีภาคีฉบับนี้ระบุไว้
๑๕. ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อ (๑) คาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน และ (๒) สามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับต้นทุนการกู้ยืมอื่นที่นอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น
๑๖. เมื่อหน่วยงานได้เลือกใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้องถือปฏิบัติกับต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกรายการของหน่วยงานอย่างสม่ำเสมอ

### ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๑๗. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ หากหน่วยงานไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นเมื่อหน่วยงานกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นต้องเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที
๑๘. บางครั้งเป็นการยากที่จะระบุว่า ต้นทุนการกู้ยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหรือไม่ และเป็นการยากที่จะระบุว่า เงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ เช่น ในกรณีที่หน่วยงานมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่หน่วยงานทางเศรษฐกิจออกตราสารหนี้หลายชนิด เพื่อกู้ยืมเงินกู้ด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินกู้นั้นมาให้หน่วยงานอื่นภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจ กู้ด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน เงินกู้ยืมแบบรวมศูนย์อาจจะถูกโอนให้กับหน่วยงานอื่น ๆ ภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจ โดยถือเป็นเงินกู้ เงินอุดหนุน เงินเพิ่มทุน ซึ่งการโอนเงินนั้นอาจจะไม่มีการคำนวณดอกเบี้ยหรือคำนวณดอกเบี้ยบางส่วน นอกจากนี้ความยุ่งยากอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่
  - ๑๘.๑ เงินกูของหน่วยงานเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ
  - ๑๘.๒ เมื่อหน่วยงานทางเศรษฐกิจดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และ
  - ๑๘.๓ มีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง

กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่า ต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเปนเหตุให้ต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา



๑๙. สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้น หักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว
๒๐. การจัดการทางการเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข อาจทำให้หน่วยงานได้รับเงินกู้มาล่วงหน้า ทำให้เกิดต้นทุนการกู้ยืมก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมด ไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ หน่วยงานมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว ดังนั้นจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดบัญชีนั้น ต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว
๒๑. สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้น ด้วยอัตราการจัดตั้งเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ คือ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่คงค้างในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้น ต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน
๒๒. เฉพาะต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของหน่วยงาน อาจจะถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมกู้ยืมเงินแล้วโอนให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม ซึ่งไม่มีการปันส่วนต้นทุนการกู้ยืมหรือปันส่วนต้นทุนการกู้ยืมให้บางส่วน หน่วยงานที่ถูกควบคุมอาจจะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้เฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน เมื่อหน่วยงานที่ถูกควบคุมได้รับเงินช่วยเหลือซึ่งปราศจากดอกเบี้ยหรือได้รับเงินอุดหนุน หน่วยงานนั้นจะไม่มีต้นทุนการกู้ยืม ดังนั้นจึงไม่ต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้น
๒๓. เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมโอนเงินที่กู้พร้อมกับต้นทุนการกู้ยืมบางส่วนให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม หน่วยงานที่ถูกควบคุมอาจจะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์เฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน ซึ่งในงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ จำนวนของต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดควรถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น ควรทำการปรับปรุงรายการที่จำเป็นในการจัดทำงบการเงินรวม (ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) เพื่อตัดรายการต้นทุนการกู้ยืมที่ได้ถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์โดยหน่วยงานที่ถูกควบคุม
๒๔. เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมโอนเงินกู้โดยไม่โอนต้นทุนการกู้ยืมให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม ทั้งหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุม ถือว่าไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานทางเศรษฐกิจอยู่ในเกณฑ์ที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขในงบการเงินของหน่วยงาน
๒๕. ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุมเข้าด้วยกัน เป็นการเหมาะสมในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์ การใช้เงินกู้ยืมของหน่วยงานที่ถูกควบคุมแต่ละหน่วยงาน ในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

## มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

๒๖. เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หน่วยงานต้องลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนลง ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่าย ออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น

## การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๒๗. ต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- ๒๗.๑ รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น
  - ๒๗.๒ ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
  - ๒๗.๓ สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย
๒๘. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอน สินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อกำหนดหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย ตามปกติมูลค่าตามบัญชีถัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่ง ของสินทรัพย์นั้น จะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คูณกับอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นราคาทุน ของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึก เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว
๒๙. การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหาร ก่อนที่จะเริ่ม การก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมี สินทรัพย์ไว้ในครอบครอง โดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไข ให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ในขณะที่มี การดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมา เพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

## การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๓๐. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง
๓๑. หากการดำเนินการที่จำเป็น เพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย หยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้น ไม่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุน ของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ หน่วยงานสามารถ รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราว โดยเฉพาะการล่าช้านั้น เป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่จะทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้

ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในช่วงเวลาที่รอให้ระดับน้ำลด เพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูง ถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

### การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๓๒. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง
๓๓. ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลง แม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อย ให้อธิบายว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้อธิบายว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว
๓๔. สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วน ให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง
๓๕. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ การพัฒนาอาคารสำนักงานซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลัง โดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้ โดยเอกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ประกอบด้วย (๑) ห้องผ่าตัดในโรงพยาบาล ซึ่งการก่อสร้างทั้งหมดจะต้องถูกสร้างให้เสร็จก่อนที่จะใช้ประโยชน์จากห้องผ่าตัดนั้นได้ (๒) โรงบำบัดน้ำเสีย ซึ่งมีกระบวนการที่ต้องทำตามลำดับหลายขั้นตอน ซึ่งแต่ละขั้นตอนเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ที่แตกต่างกันของโรงบำบัดน้ำเสีย (๓) สะพาน อันเป็นส่วนหนึ่งของทางหลวง

### การเปิดเผยข้อมูล

๓๖. งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
  - ๓๖.๑ นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม
  - ๓๖.๒ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
  - ๓๖.๓ อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๓๗. หากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ทำให้หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ สนับสนุนให้หน่วยงานปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด หรือหน่วยงานอาจรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติ เป็นราคาทุนของสินทรัพย์

## วันถือปฏิบัติ

๓๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (IPSAS ๕)

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ดังนี้
  - ๑.๑ เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ ตามย่อหน้าที่ ๒, ๓, และ ๑๑.
  - ๑.๒ การขยายความของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ตามย่อหน้าที่ ๙.
  - ๑.๓ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่นที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๔๒A.
  - ๑.๔ การถือปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๔๓.
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มคำขยายเพื่อให้มีความเหมาะสมกับหน่วยงานภาครัฐของไทย เช่น การจัดทำงบการเงินรวมต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) (ย่อหน้าที่ ๒๓)