

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ XXX/๒๕๕๙

เรื่อง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายในการพัฒนาสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

สืบเนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (IFRS for SMEs) กำหนดให้รับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายในการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิด อย่างไรก็ตาม สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (“สภาวิชาชีพบัญชี”) มีแผนที่จะนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมาบังคับใช้ในประเทศไทยสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวมีหลักการที่แตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) ตลอดจนมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRSs) จึงอาจส่งผลให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติที่อาจสร้างภาระในการปรับปรุงบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี จึงได้มีการออกประกาศให้ใช้แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้เพื่อรับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายในการพัฒนาให้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยกำหนดเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติเพื่อต้องการลดปัญหาข้างต้น ซึ่งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีความเข้าใจและสามารถปฏิบัติได้ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ เนื่องจากเป็นข้อกำหนดที่อยู่ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายในการพัฒนาสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ มีดังนี้

ข้อ 1 กำหนดคำนิยามเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข การวิจัยและการพัฒนา ไว้ดังนี้

- 1.1 สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลานานในการเตรียมพร้อม เพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ โรงงาน โรงผลิตพลังงาน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลานานในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข เช่น สินค้าที่ทำการผลิตเป็นประจำ สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากโดยไม่มีขั้นตอนการผลิตซ้ำ ๆ ในช่วงระยะเวลาสั้น และสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีที่ซื้อ
- 1.2 การวิจัย หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

- 1.3 การพัฒนา หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือ การออกแบบ เพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างเป็นสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ

ข้อ 2 กำหนดแนวทางการรับรู้รายการต้นทุนการกู้ยืม ไว้ดังนี้

- 2.1 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดตามย่อหน้าที่ 25.2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม ยกเว้นต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามที่ระบุไว้ในข้อ 2.2 (แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ)

แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

- 2.2 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งราคาทุนของสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต และกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 2.3 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น เมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นต้องเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้
- 2.4 สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้ขึ้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้นี้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว
- 2.5 หากกิจการได้รับเงินกู้มาล่วงหน้าก่อนการเกิดขึ้นของรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว
- 2.6 สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการจัดขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งได้แก่ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้ที่คงค้างในระหว่างงวดโดยไม่รวมเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน
- 2.7 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

- 2.7.1 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น
- 2.7.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
- 2.7.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย
- 2.8 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์ หรือโดยการรับโอนหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวต้องหักด้วยการรับเงินค่าความคืบหน้าของงาน ตามปกติ มูลค่าตามบัญชีตัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้เพื่อใช้คูณกับอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว
- 2.9 การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง อย่างไรก็ตามการดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครองโดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไขให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในขณะที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตามต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมาเพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมาวมเป็นราคาทุนของที่ดิน
- 2.10 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง เมื่อสถานการณ์ดังกล่าวสิ้นสุดลงให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต่อไป
- 2.11 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง
- 2.12 สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จหากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง
- 2.13 งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 2.13.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
 - 2.13.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

2.14 จำนวนเงินของดอกเบี้ยที่จ่ายทั้งหมดในระหว่างงวดจะต้องเปิดเผยในงบกระแสเงินสดเป็นกิจกรรมลงทุน ไม่ว่ารายการดังกล่าวได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน หรือตั้งขึ้นเป็นทุนของสินทรัพย์ตามที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

ข้อ 3 กำหนดแนวทางการรับรู้รายจ่ายในการพัฒนา ไว้ดังนี้

3.1 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในสำหรับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน รวมถึงรายจ่ายทุกรายการสำหรับกิจกรรมการวิจัยและการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ตามย่อหน้าที่ 18.14 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือกิจการอาจรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อ กิจการสามารถแสดงว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

3.1.1 มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้

3.1.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย

3.1.3 กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย

3.1.4 กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เหนืออื่นใดกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหากกิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

3.1.5 กิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้

3.1.6 กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

3.2 ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน บางกรณีกิจการสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทั้งนี้เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย

3.3 ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่

3.3.1 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบและแบบจำลองในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้

- 3.3.2 การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเข้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
 - 3.3.3 การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง ซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์ได้
 - 3.3.4 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น
 - 3.4 ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้กิจการสามารถใช้หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้แก่ แผนงานธุรกิจที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และกิจการมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี กิจการอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้
 - 3.5 ตามปกติ ระบบต้นทุนของกิจการจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์ หรือใบอนุญาตหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
 - 3.6 จำนวนเงินของรายจ่ายในการพัฒนาที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ จะต้องเปิดเผยในงบกระแสเงินสดเป็นกิจกรรมลงทุน
- ข้อ 4 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติควบคู่ไปกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม
- ข้อ 5 แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้กิจการที่เลือกใช้ตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้อย่างสม่ำเสมอกับรายการดังกล่าว