

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38

### เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

#### บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชี สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนถ้าเข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะเท่านั้น

#### ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนยกเว้นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

#### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชี การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

#### คำนิยาม

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน** หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ

**มูลค่ายุติธรรม** หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

**การวิจัย** หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้และความเข้าใจใหม่ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

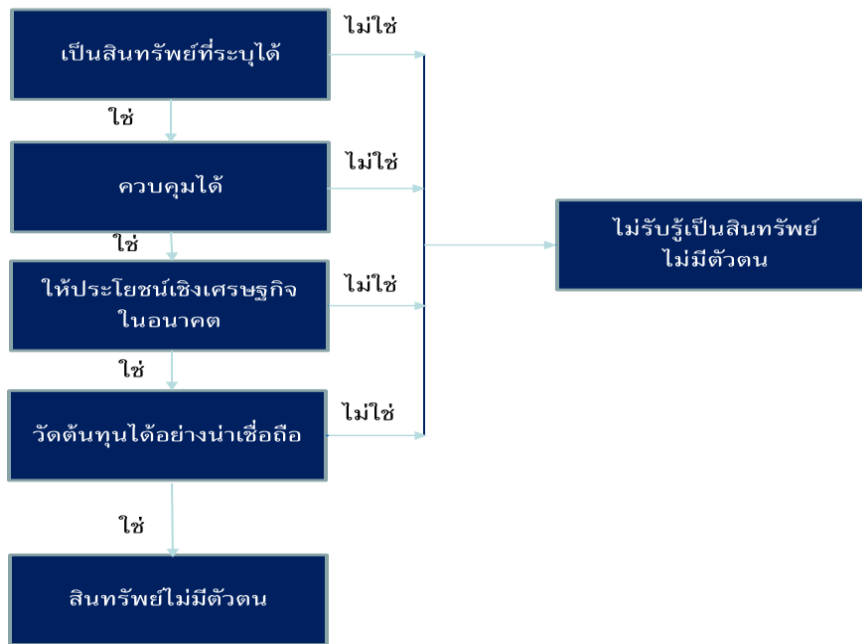
**การพัฒนา** หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างมากก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ

#### การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การรับรู้รายการนี้ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเมื่อซื้อหรือสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการเอง และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแปลงบางส่วน หรือบำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



- **เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้**

สินทรัพย์สามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกรเทศ หรือโดยรวมกับสัญญา เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกรเทศหรือไม่ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ

- **ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ**

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงประโยชน์ดังกล่าว โดยปกติการควบคุมมักเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้

- **มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต**

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยกิจการ

- **ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ**

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามประสงค์ของผู้บริหารกิจการ รวมทั้ง



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

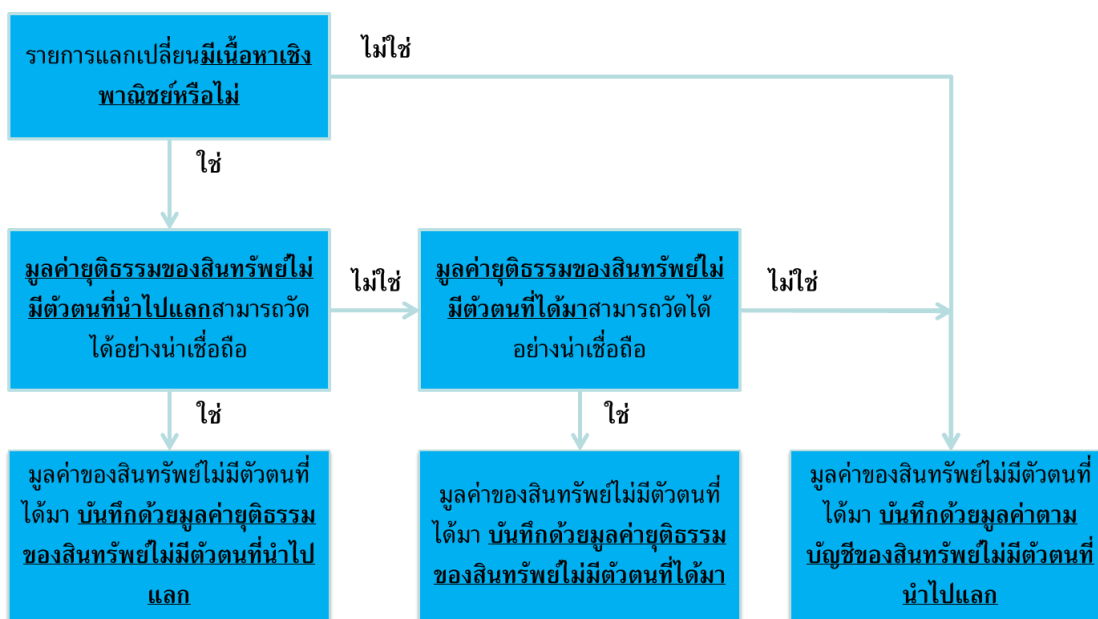
ต้นทุนการกู้ยืมซึ่งต้องเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

ต้องเป็นสินทรัพย์ที่เข้านิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวข้างต้น และรับรู้รายการตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนมีการรับรู้รายการโดยสรุปได้ดังต่อไปนี้



รายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากขนาด ของกระแสเงินสดในอนาคตที่ คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หากเข้าเงื่อนไข

- ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวน) ของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่ได้รับแตกต่างจากรูปแบบของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ
- รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- ความแตกต่างดังกล่าวต้องมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยน



### ตัวอย่างที่ 1

บริษัท ก ซื้อลิขสิทธิ์เพลงไทยเมื่อ 2 ปีก่อนมีมูลค่าตามบัญชีจำนวน 10 ล้านบาท ในปัจจุบันบริษัท ก ต้องการแลกเปลี่ยนลิขสิทธิ์เพลงดังกล่าว กับค่ายเพลงในประเทศเกาหลี ซึ่งบริษัท ก และบริษัทค่ายเพลงเกาหลีได้เข้าจ้างผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่ายุติธรรมของลิขสิทธิ์เพลงไทยมีมูลค่า 15 ล้านบาท ลิขสิทธิ์เพลงเกาหลีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการแลกเปลี่ยนนี้ไม่ต้องมีการจ่ายเงินส่วนเพิ่มเติม ใดๆทั้งสิ้น

#### แนวคำตอบ

จากการพิจารณารายการแลกเปลี่ยนนี้มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์เนื่องจากลักษณะของเพลงไทย และเพลงเกาหลีมีความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวน ที่แตกต่างกัน และมีผลกระทบต่อรูปแบบของกระแสเงินสดที่จะเกิดขึ้นที่ต่างกัน ดังนั้นบริษัท ก จะบันทึกลิขสิทธิ์เพลงเกาหลีที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน ด้วยราคา 15 ล้านบาท ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปแลกเปลี่ยน และรับรู้ผลต่างของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปแลกเปลี่ยนกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปแลกเปลี่ยนจำนวน 5 ล้านบาทในงบกำไรขาดทุน

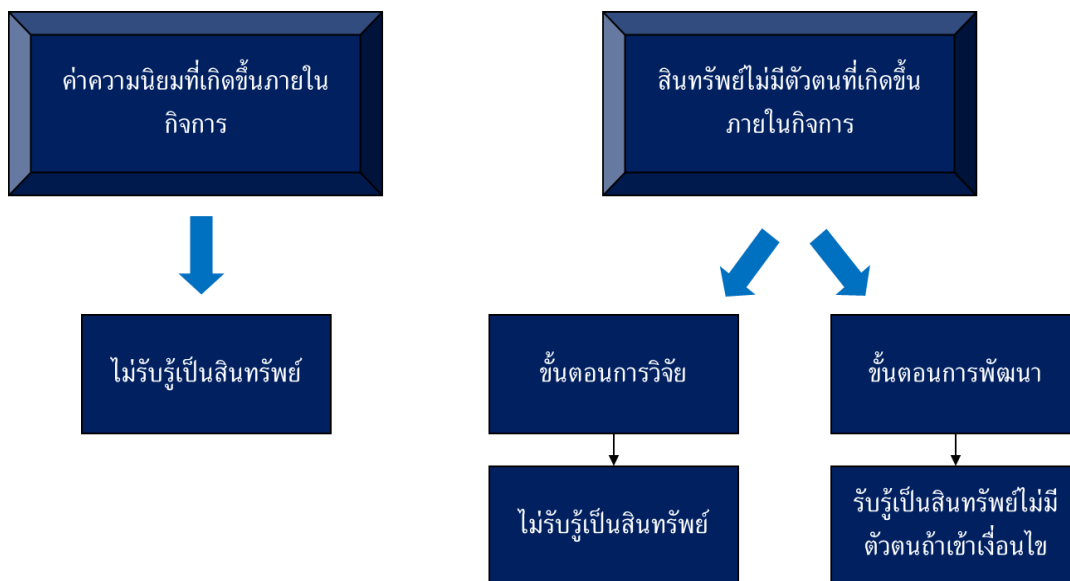
### ตัวอย่างที่ 2

บริษัท ก ได้แลกเปลี่ยนสิทธิในการขายสินค้าในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี จำนวน 10 ล้านบาท และมีมูลค่ายุติธรรม 12 ล้านบาท และได้รับเงินเพิ่มอีก 5 ล้านบาท เพื่อแลกเปลี่ยนสิทธิในการขายสินค้าในเขตยุโรป ซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 7 ล้านบาท

#### แนวคำตอบ

จากการพิจารณารายการแลกเปลี่ยนนี้มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์เนื่องจากลักษณะของตลาดในประเทศญี่ปุ่น และตลาดในเขตยุโรป มีความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวน ที่แตกต่างกัน และมีผลกระทบต่อรูปแบบของกระแสเงินสดที่จะเกิดขึ้นที่ต่างกัน บริษัท ก จะบันทึกสิทธิในการขายสินค้าในเขตยุโรปด้วยราคา 7 ล้านบาท ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปแลกเปลี่ยนหักด้วยเงินที่ได้รับมาเพิ่มอีก 5 ล้านบาท และรับรู้ผลต่างของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปแลกเปลี่ยนกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปแลกเปลี่ยนจำนวน 2 ล้านบาทในงบกำไรขาดทุน

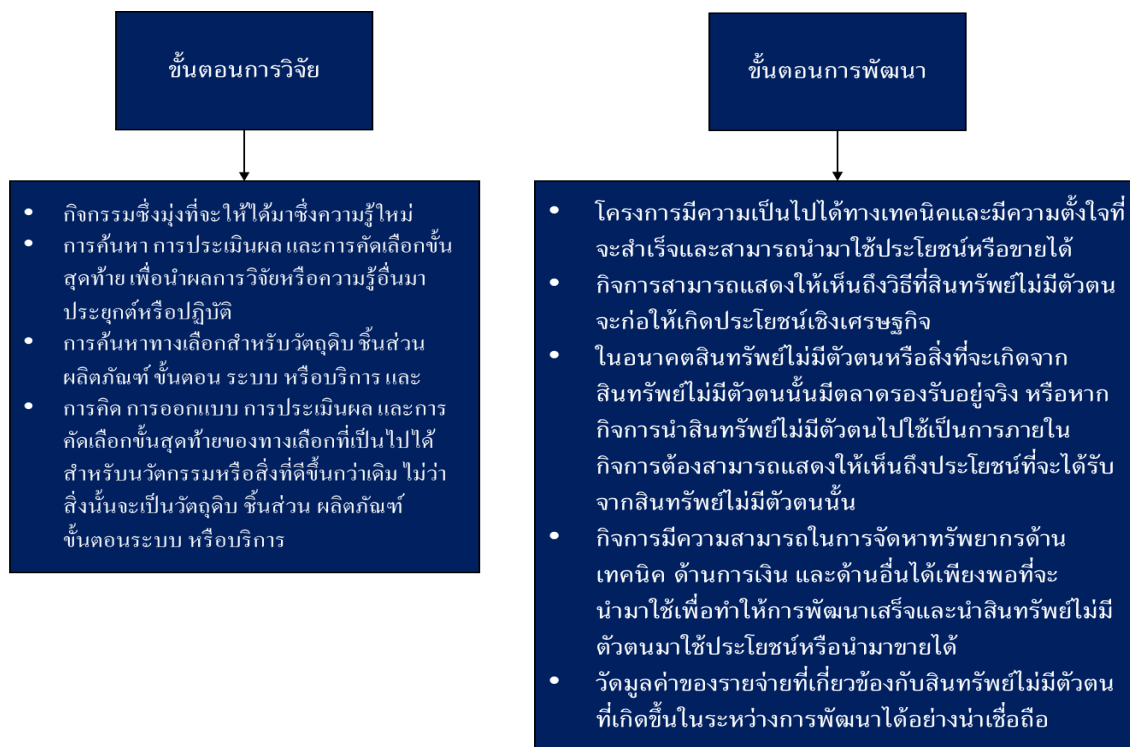
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกิจการ



กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการวิจัยและพัฒนา

หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น



### ตัวอย่างที่ 3

บริษัท ก มีค่าใช้จ่ายในการวิจัยโครงการพลังงานแกลบ จำนวน 10 ล้านบาท ซึ่งบริษัท ก บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ต่อมา บริษัท ข ได้ซื้อโครงการวิจัยดังกล่าวจากบริษัท ก และได้บันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 15 ล้านบาท บริษัท ข ได้นำมาวิจัยโครงการต่อโดยมีรายจ่ายเกิดขึ้นเพิ่มเติมจำนวน 20 ล้านบาท และบริษัท ข ตั้งใจที่จะพัฒนาต่อเพื่อเชิงพาณิชย์ ซึ่งมีรายจ่ายเพิ่มเติมอีก 30 ล้านบาท ซึ่งเป็นรายจ่ายในช่วงการพัฒนาเป็นผลิตภัณฑ์เพื่อจำหน่ายเชิงพาณิชย์ และมีต้นทุนส่วนเพิ่มอีก 1 ล้านบาทเพื่อให้พัฒนาผลิตภัณฑ์อยู่ในรูปแบบที่ผู้บริหารของบริษัท ข ต้องการ นอกจากนี้ยังมีรายจ่ายทางการตลาด เกิดขึ้นอีก 20 ล้านบาทก่อนที่ผลิตภัณฑ์จะมีการจำหน่ายอย่างแพร่หลาย รายจ่ายใดดังกล่าวข้างต้นสามารถรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของบริษัท ข

#### แนวคำตอบ

- บริษัท ข สามารถรับรู้ ราคาจ่ายซื้อโครงการวิจัย จำนวน 15 ล้านบาท (TAS 38 ย่อหน้า 24-25)
- รายจ่ายในการวิจัยต่อจำนวน 20 ล้านบาทต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เพราะเป็นรายจ่ายในขั้นตอนการวิจัย (TAS 38 ย่อหน้า 42 และ 54)
- รายจ่ายในขั้นตอนการพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อจำหน่ายเชิงพาณิชย์ จำนวน 30 ล้านบาท และ 1 ล้านบาทรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (TAS 38 ย่อหน้า 42.2) และ 57)
- รายจ่ายทางการตลาด 20 ล้านบาท รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (TAS 38 ย่อหน้า 67 และ 69)

#### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น

วิธีราคาทุน

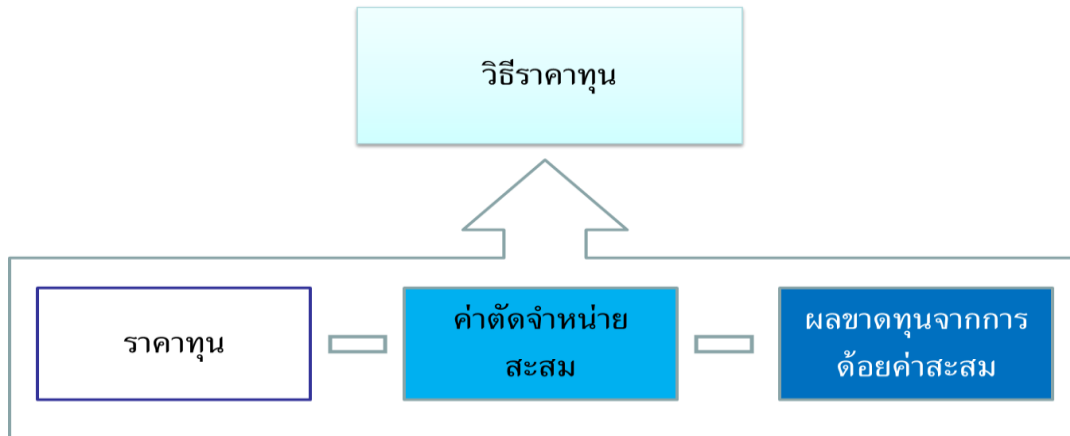
หรือ

วิธีการตีราคาใหม่

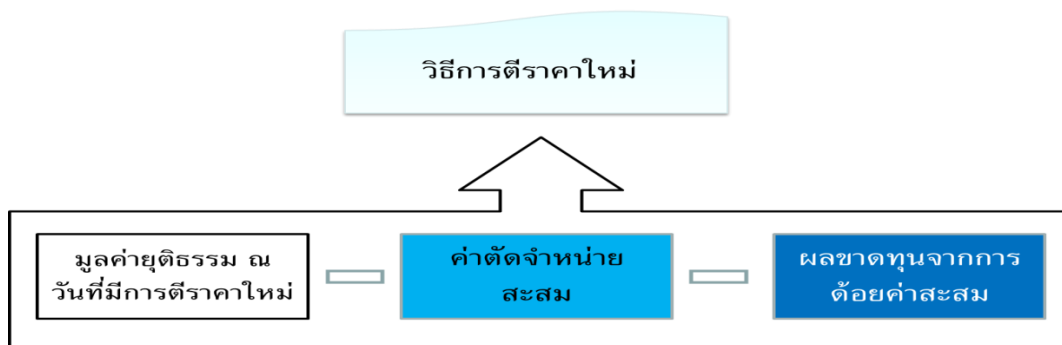
ใช้นโยบายบัญชีเดียวกัน/ตีราคาใหม่พร้อมกัน  
สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ใน  
ประเภทเดียวกัน

## วิธีราคาทุน

หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุน หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม



## วิธีตีราคาใหม่



## การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยวิธีตีราคาใหม่

ราคาที่ตีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้การแสดงผลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

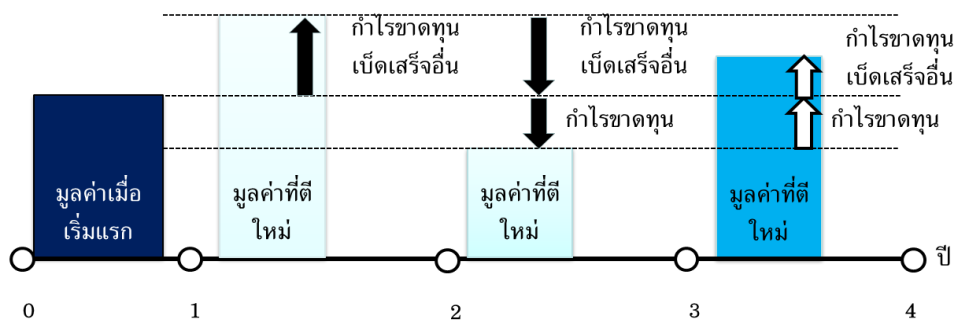
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

มูลค่าตามบัญชีเพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่

มูลค่าตามบัญชีลดลงจากการตีราคาใหม่

กำไรขาดทุน

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรายการเดียวกันนั้น



ตัวอย่างที่ 4

- บริษัท ก ซื้อสิทธิบัตรในราคา 1,000 บาท ในปี 1
- บริษัทใช้วิธีการตีราคาใหม่ทุกปี (ในตัวอย่างนี้ไม่พิจารณาผลกระทบของค่าตัดจำหน่าย)
- มูลค่ายุติธรรมของสิทธิบัตรในแต่ละปีเป็นดังนี้ :

	ปี 2	ปี 3	ปี 4
มูลค่ายุติธรรม 1,200 บาท		มูลค่ายุติธรรม 900 บาท	มูลค่ายุติธรรม 1,100 บาท
Dr. สิทธิบัตร	200	Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	200
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	200	Dr. กำไรขาดทุน	100
		Cr. สิทธิบัตร	300
			Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์
			100





ค่าตัดจำหน่ายสะสม

หรือ

ให้นำค่าตัดจำหน่ายราคาสะสมหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม และปรับมูลค่าสุทธิให้เท่ากับราคาใหม่ที่ใหม่ของสินทรัพย์

ให้ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสมเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีหลังการตีราคาใหม่เท่ากับราคาใหม่ที่ใหม่ของสินทรัพย์นั้น

ตัวอย่างที่ 5

- กิจการซื้อสิทธิบัตร เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคา 500,000 บาท
- สิทธิบัตรมีอายุการใช้งานทั้งสิ้น 40 ปี
- ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิของสิทธิบัตร คือ 487,500 บาท
- ราคาตลาดในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 คือ 550,000 บาท

หากกิจการใช้วิธีการตีราคาใหม่ จะมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างไร?

ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสมทั้งจำนวน

รายละเอียด	ก่อนปรับปรุง	รายการปรับปรุง	หลังปรับปรุง
ต้นทุน	500,000	50,000	<b>550,000</b>
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(12,500)	12,500	<b>0</b>
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	487,500	62,500	<b>550,000</b>

Dr. สิทธิบัตร 50,000  
Dr. ค่าตัดจำหน่ายสะสม 12,500  
Cr. ส่วนเกินทุน 62,500

ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสมเป็นสัดส่วน

รายละเอียด	ก่อนปรับปรุง	รายการปรับปรุง	หลังปรับปรุง
ต้นทุน	500,000	64,103	<b>564,103</b> $(500,000 \times 550,000) / 487,500$
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(12,500)	(1,603)	<b>(14,103)</b> $(12,500 \times 550,000) / 487,500$
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	487,500	62,500	<b>550,000</b>

Dr. สิทธิบัตร 64,103  
Cr. ส่วนเกินทุน 62,500  
Cr. ค่าตัดจำหน่ายสะสม 1,603

กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ที่แสดงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) ไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ หรือทยอยโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสมโดยไม่ผ่านกำไรหรือขาดทุน

## อายุการใช้ประโยชน์

กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน วิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์มีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต ซึ่งวิธีการตัดจำหน่ายหากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ได้ และหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก หรือวันที่กิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน

วิธีการตัดจำหน่ายต้องสัมพันธ์กับรูปแบบที่คาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่าวิธีการตัดจำหน่ายโดยอิงกับรายได้เป็นวิธีที่ไม่เหมาะสมเนื่องจากปัจจัยที่ก่อให้เกิดรายได้จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น ปัจจัยด้านการตลาด ราคาตลาดของสินค้าหรือบริการ จำนวนคู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกัน กลยุทธ์ในการแข่งขัน ภาวะเงินเฟ้อ เป็นต้น ซึ่งไม่สัมพันธ์กับรูปแบบการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้นบางสถานการณ์ที่พิสูจน์ได้ว่ารายได้และรูปแบบการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีความสัมพันธ์กันอย่างมาก

### ตัวอย่างที่ 6

บริษัทได้ประเมินสิทธิในการดำเนินการเหมืองถ่านหิน โดยเงื่อนไขสัมปทานได้กำหนดให้อายุของสัมปทานหมดเมื่อบริษัทมีรายได้จากการขายถ่านหินด้วยราคาตลาดครบจำนวน 5,000 ล้านบาท ซึ่งจากประมาณการรายได้ของบริษัทคาดว่าจะขุดถ่านหินและมีรายได้ครบจำนวน 5,000 ล้านบาทในอีก 10 ปีข้างหน้า บริษัทควรใช้วิธีตัดจำหน่ายค่าสิทธิในสัญญาสัมปทานด้วยวิธีใดที่เหมาะสมกว่าระหว่าง วิธีจำนวนผลผลิตหรือวิธีรายได้

#### แนวคำตอบ

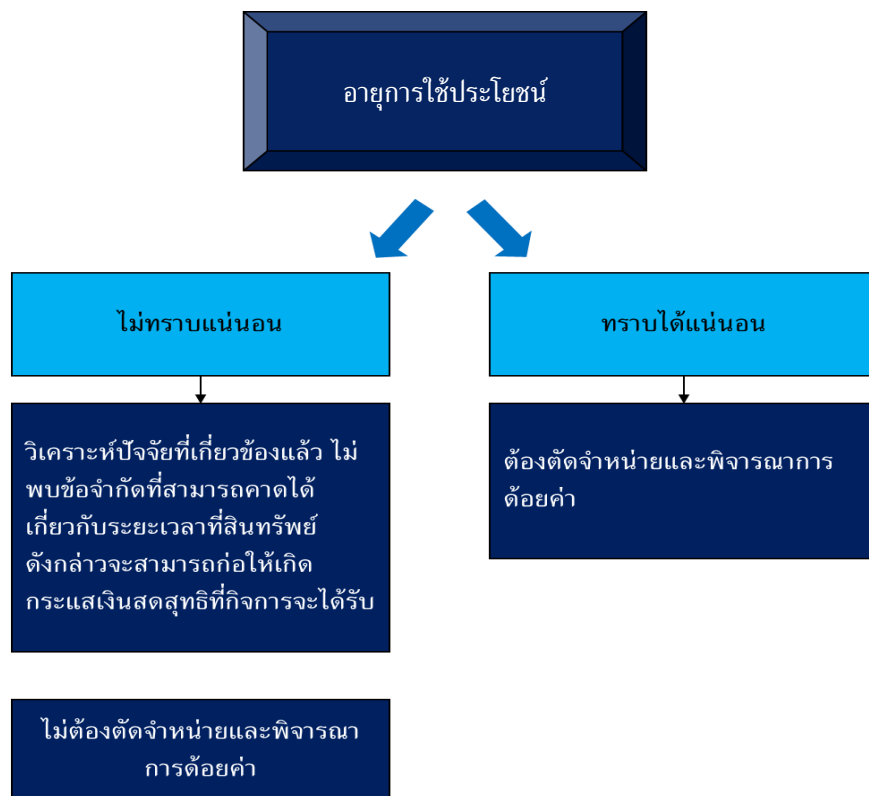
จากกรณีตัวอย่างจะเห็นได้ว่าการใช้ประโยชน์และการเสื่อมค่าในสัญญาสัมปทานมีความสัมพันธ์กับรายได้เป็นอย่างมาก บริษัทจึงสามารถใช้วิธีรายได้ในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้ ซึ่งมีความเหมาะสมกว่าวิธีจำนวนผลผลิต เนื่องจากการเสื่อมค่าของสัญญาสัมปทานมีปัจจัยที่สัมพันธ์กับรายได้ซึ่งประกอบด้วยปัจจัยทั้งราคาและปริมาณขายของถ่านหิน แต่ถ้าเป็นวิธีผลผลิตจะอิงกับปัจจัยด้านปริมาณการผลิตเพียงอย่างเดียว

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละรอบระยะเวลาต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ได้ โดยกิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นอายุการใช้ประโยชน์
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และมูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

กิจการต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่าย ระยะเวลาการตัดจำหน่าย และมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย



ปัจจัยในการพิจารณาอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการที่ผู้บริหารคณะอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
- วงจรชีวิตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
- ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่นๆ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้จากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
- การโต้ตอบที่คาดว่าจะเกิดจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคต
- ระดับของรายจ่ายบำรุงรักษาที่ต้องมีเพื่อดำรงไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุระดับของรายจ่ายนั้น ๆ
- ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และสิทธิทางกฎหมาย หรือข้อจำกัดที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ
- อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่น ๆ ของกิจการ หรือไม่

### ตัวอย่างที่ 7

บริษัท ก ซื้อบริษัท ข ซึ่งดำเนินธุรกิจสถานีโทรทัศน์ บริษัท ข ได้มีการติดต่อทางการค้าและขายเวลาในการโฆษณาแก่บริษัท โฆษณาโดยตรง ซึ่งสัญญาในการโฆษณากลับจะเป็นรายปี และผู้บริหารพิจารณาว่าความสัมพันธ์ทางธุรกิจนี้จะมีอย่างต่อเนื่องและไม่มีระยะเวลาจำกัด ซึ่งบริษัท ก ได้พิจารณาแล้วเห็นว่าความสัมพันธ์ทางการค้าที่ได้มาจากการซื้อบริษัท ข สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนแยกต่างหากออกจากค่าความนิยม และจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่มีที่สิ้นสุด

#### แนวคำตอบ

ในการพิจารณาอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนว่าไม่มีที่สิ้นสุดนั้นต้องแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้นต้องสามารถสร้างกระแสเงินสดได้อย่างไม่สิ้นสุด ตาม TAS 38 ย่อหน้าที่ 88 ซึ่งถ้าพิจารณาแล้วความสัมพันธ์ทางการค้านี้ย่อมมีที่สิ้นสุด เนื่องจาก กลุ่มลูกค้าสามารถเปลี่ยนแปลงได้จากกลยุทธ์ในการดำเนินงานที่เปลี่ยนแปลงไป สภาพการณ์แข่งขันในตลาดอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ อีกทั้งสัญญาที่ทำกับลูกค้ายังเป็นแบบรายปี ดังนั้นผู้บริหารของบริษัท ก ควรพิจารณาอายุการใช้ประโยชน์ของความสัมพันธ์ทางการค้านี้ใหม่ให้สอดคล้องกับธรรมชาติของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ

### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนแต่ละประเภทโดยสรุปดังต่อไปนี้

- อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอน หากเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยอายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่าย
- วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันเริ่มต้นและวันสิ้นรอบระยะเวลา
- รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้
- การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันเริ่มต้นกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา
- ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือ กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีธรรมชาติและมีประโยชน์การใช้งานในการดำเนินงานของกิจการที่คล้ายคลึงกัน
- กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- หากกิจการบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
  - วันที่ตีราคาใหม่
  - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่
  - มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากใช้วิธีราคาทุน
  - จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันเริ่มต้นและวันสิ้นรอบระยะเวลาโดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างรอบระยะเวลา และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้น
  - วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

\*\*\*\*\*

