

ก้าวทันมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ดร.กฤติยา ยงวนิชย์*

บทคัดย่อ

ในปัจจุบัน ความสามารถในการแข่งขันของธุรกิจไม่ได้ขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่มองเห็นและจับต้องได้อีกต่อไป แต่เป็นทรัพยากรที่ไม่มีตัวตน ซึ่งมองไม่เห็นและจับต้องไม่ได้ เช่น ความรู้ทางวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบ การนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ สิทธิตามใบอนุญาต สินทรัพย์ทางปัญญา ความรู้ทางการตลาด เครื่องหมายการค้า ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือผู้ขายสินค้า ความจงรักภักดีต่อลูกค้า ส่วนแบ่งตลาด เป็นต้น ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเหล่านี้จึงเป็นข้อมูลที่ใช้ประกอบการเงินใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนแก่ผู้ใช้งบการเงินจึงมีความสำคัญเพิ่มมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนเหล่านี้ยังไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้ทุกรายการ บทความนี้ อธิบายถึงคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน วิธีปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

คำสำคัญ: สินทรัพย์ไม่มีตัวตน วิธีปฏิบัติทางบัญชี

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ABSTRACT

At present, ability to compete of a business no longer depends on tangible assets such as property, plant, and equipment. Intangible resources have become a critical source of competitive advantage. These include, but not limited to, scientific or technical knowledge, design and implementation of new processes or systems, licenses, intellectual property, commercial knowledge, trademark, business relations with customers or suppliers, customer loyalty, and market share. Financial statement users require information relating to these resources in making their economic decisions. Disclosures of such information are, therefore, increasingly important. However, not all intangible resources meet the definition of an intangible asset in TAS 38 Intangible Assets. This article describes the definition of intangible assets, the accounting treatment, and disclosures of intangible assets prescribed in TAS 38 Intangible Assets.

Keywords: Intangible Assets, Accounting Treatment

คำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กิจการจะสามารถรับรู้ทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนและจับต้องไม่ได้ที่มีความสำคัญต่อความสามารถในการแข่งขัน เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบการเงินของกิจการหรือไม่ ให้พิจารณาจากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดให้โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 TAS 38: Intangible Assets (Bound Volume 2009) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ วิธีการวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีข้อกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น และไม่ถือปฏิบัติกับ

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

2. สินทรัพย์ทางการเงิน ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

3. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของการสำรวจและประเมินค่าสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่)

4. รายการจ่ายในการพัฒนาและชุด แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้ให้นิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้ว่าหมายถึง “สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ และไม่มีลักษณะทางกายภาพ” องค์ประกอบสำคัญในนิยามดังกล่าว คือ การเป็นสินทรัพย์และระบุได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้นิยามของคำว่า “สินทรัพย์” ว่าหมายถึงทรัพยากรที่เป็นไปตามกำหนด 2 ข้อ คือ

1) อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต

2) ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

ส่วนสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินนั้น หมายถึง เงินสดที่ถือครองหรือสินทรัพย์ที่กิจการจะได้รับเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน หรือที่สามารถระบุได้ ดังนั้น ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ จึงต้องมีคุณสมบัติครบทั้ง 3 ประการต่อไปนี้

- 1) สามารถระบุได้ (Identifiability)
- 2) อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ (Control)
- 3) ต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

(Future Economic Benefits)

ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ ชื่อผลิตภัณฑ์ หนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ใบอนุญาตและสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานและการให้บริการ สูตรอาหาร สูตรอื่น แบบจำลอง การออกแบบ และแม่แบบ และ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำลังพัฒนา เป็นต้น

สามารถระบุได้

สินทรัพย์จะถือว่าสามารถระบุได้ (Identifiability) เมื่อเข้าเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้

1. สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็น เอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็น เอกเทศหรือไม่ หรือ

2. ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ หรือไม่

อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ

สินทรัพย์ที่ถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุม (Control) ของกิจการ หากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงประโยชน์ดังกล่าว และสามารถที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนมักเกิดจากสิทธิทางกฎหมายที่มีผลบังคับใช้อย่างไรก็ตาม กิจการอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในลักษณะอื่นได้ โดยไม่ต้องมีสิทธิทางกฎหมายก็ได้ แต่โดยปกติแล้วไม่มีสิทธิทางกฎหมาย กิจการมักมีความสามารถที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตไม่เพียงพอ เช่น พนักงานที่มีความรู้ความชำนาญ ความสัมพันธ์กับลูกค้า หรือความภักดีของลูกค้า เป็นต้น

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future Economic Benefits) ที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจอยู่ในรูปของรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ เงินทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ เช่น สินทรัพย์ทางปัญญาในกระบวนการผลิตที่อาจช่วยลดต้นทุนการผลิตแทนที่จะเพิ่มรายได้ในอนาคต เป็นต้น

การรับรู้รายการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดว่ารายการที่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ รายการนั้นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ

1) เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กล่าวคือ เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและไม่มีลักษณะทางกายภาพ (ที่มีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงาน) และสามารถระบุได้

2) เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการทุกข้อต่อไปนี้

2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับ

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น

2.2 ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก (Initial Measurement) ให้วัดด้วยราคาทุน ซึ่งอาจแบ่งพิจารณาตามลักษณะการได้มาของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนี้

- 1) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก (Separate Acquisition)
- 2) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ (Acquisition as part of a Business Combination)
- 3) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับการอุดหนุนของรัฐบาล (Acquisition by a Government Grant)
- 4) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน (Exchange of Assets)
- 5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการสร้างขึ้นภายใน (Internally Generated Assets)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ถือว่าเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเสมอ เนื่องจากกิจการยอมจ่ายเงินซื้อสินทรัพย์ย่อมแสดงว่ากิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และถือว่าวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งก็คือราคาที่จ่ายชื้อนั่นเอง ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหากประกอบด้วย

- ราคาซื้อรวมค่าภาษีเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หักด้วยส่วนลดการซื้อต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
- ต้นทุนของตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ เช่น ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดใน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน) ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพ ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน เป็นต้น ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

แต่รายจ่ายต่อไปนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งประกอบด้วย

- ต้นทุนในการแนะนำสินทรัพย์หรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
- ต้นทุนในการดำเนินการในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน)
- ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดลงเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้ตามความประสงค์ ดังนั้นการปรับปรุงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งอยู่ในสภาพที่พร้อมให้ประโยชน์แต่ยังไม่ถูกนำมาใช้หรือ ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรกในขณะที่มีความต้องการผลผลิตยังอยู่ในระดับเริ่มต้น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ในการซื้อเป็นเงินเชื่อ หากระยะเวลาการชำระสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับราคาขายเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดและจำนวนเงินที่ต้องชำระทั้งหมดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ ยกเว้นดอกเบี้ยดังกล่าวเข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการรวมธุรกิจ ก็คือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ซื้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวม

ธุรกิจถือว่าเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเสมอ เนื่องจากกิจการยอมจ่ายเงินซื้อสินทรัพย์ย่อมแสดงว่ากิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และหากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากการทำสัญญา หรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ผู้ซื้อกิจการสามารถรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ขายแยกจากค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ แม้ว่าผู้ขายจะไม่เคยรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาก่อน เช่น ผู้ซื้ออาจรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยม เป็นต้น หากรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (กล่าวคือ เป็นสินทรัพย์และสามารถระบุได้ โดยแยกต่างหากได้ หรือเกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ) และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

นอกจากนี้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการรวมธุรกิจที่จะแบ่งแยกได้ ก็ต่อเมื่อต้องพิจารณาร่วมกับสินทรัพย์มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากไม่สามารถก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยลำพัง ต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น เช่น เครื่องหมายการค้า ผลิตภัณฑ์น้ำแร่ที่อาจไม่สามารถแยกต่างหากจากแหล่งน้ำแร่ ซोनิตยสารและฐานข้อมูลสมาชิกโดยอิสระ เป็นต้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์เหล่านั้นเป็นสินทรัพย์รายการเดี่ยวแยกต่างหากจากค่าความนิยม หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการรวมธุรกิจ สามารถวัดได้จาก

- ราคาตลาดที่กำหนดในตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market) ถือว่าใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้อย่างน่าเชื่อถือมากที่สุด ราคาที่ใช้ คือ ราคาเสนอซื้อปัจจุบัน ในกรณีที่ไม่มีราคาเสนอซื้อปัจจุบัน การอาจใช้ราคาของรายการที่คล้ายคลึงกันล่าสุดเป็นฐานในการประมาณมูลค่ายุติธรรม หากสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจนับตั้งแต่วันที่เกิดรายการนั้นไปจนถึงประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ
- หากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นก็คือ จำนวนเงินที่กิจการจะต้องจ่ายเพื่อสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ซื้อ โดยที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และสนใจในการแลกเปลี่ยน โดยอาศัยข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในขณะนั้น
- หากไม่มีราคาตลาดที่กำหนดในตลาดซื้อขายคล่อง และหากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่ได้ เนื่องจากสินทรัพย์ใหม่เข้าต้นมีลักษณะเฉพาะอาจใช้เทคนิคในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทางอ้อม เช่น การคิดลดประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น เป็นต้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาล

ในบางกรณี กิจการอาจได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาล โดยไม่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใดๆ หรือที่เรียกว่า จ่ายแต่ในนาม เช่น สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า เป็นต้น กิจการอาจเลือกที่จะรับรู้ทั้งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและเงินอุดหนุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือเลือกรับรู้สินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ (วิธีที่สามารถปฏิบัติได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล) บวกกับรายการจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามประสงค์

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

กิจการอาจได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินรายการอื่น หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่ใช่ตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

- รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์
- มูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

หากกิจการสามารถที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ยกเว้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ให้บันทึกด้วยราคาตลาดของหุ้นนั้น เป็นต้น หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการสร้างขึ้นภายใน

กิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่เป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ (เช่น ไม่สามารถแยกออกได้หรือไม่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ) ที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ ซึ่งสามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ นอกจากนี้ รายจ่ายสำหรับตราผลิตภัณฑ์ ห่วงหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้าและรายการอื่น ๆ ที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถระบุจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวม กิจการต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นมาหรือไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ ทำได้ยากเนื่องจากเป็นการยากที่จะระบุว่ามีสินทรัพย์เกิดขึ้นหรือไม่และเกิดขึ้นเมื่อใด มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ฉบับปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน จึงได้กำหนดแนวปฏิบัติเพิ่มเติมจากข้อกำหนดทั่วไปให้กิจการต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

- ขั้นตอนการวิจัย
- ขั้นตอนการพัฒนา

ขั้นตอนการวิจัยเป็นขั้นตอนการศึกษาที่กิจการทำเพื่อค้นหาความรู้ใหม่ เพื่อค้นหา ประเมินผลและคัดเลือกความรู้อื่นมาประยุกต์ หรือเพื่อออกแบบ ประเมินผลและคัดเลือกทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ในขั้นตอนการวิจัย กิจการไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นได้เกิดขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในทันที หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนา ต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

ขั้นตอนการพัฒนา เป็นขั้นตอนที่กิจการนำความรู้ที่ค้นพบหรือที่ได้คัดเลือกหรือนำทางเลือกที่ได้คัดเลือกจากขั้นตอนการวิจัยมาวางแผน ออกแบบเพื่อสร้างและทดสอบหรือพัฒนาเป็นสินทรัพย์ก่อนการนำสินทรัพย์นั้นไปขายหรือใช้ประโยชน์ได้ ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนา บางกรณี กิจการสามารถรับรู้รายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการพัฒนาเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดต่อไปนี้ทุกข้อ

- ความเป็นไปได้ทางเทคนิค (Technical Feasibility) ที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้
- กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์ (Intention to Complete) และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย

- กิจกรรมมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย (Ability to Use or Sell)

- กิจกรรมสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (How the Intangibles will Generate Probable Future Economic Benefits) โดยแสดงให้เห็นว่ามีตลาดรองรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นหรือสิ่งที่ได้จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นหรือแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นการภายใน

- กิจกรรมมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงินและด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสมบูรณ์ และนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้ (Availability of Adequate Resources to Complete)

- กิจกรรมมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ (Ability to Measure Reliably)

ในการแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอย่างไร กิจกรรมต้องประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น กิจกรรมต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดมาที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาปฏิบัติ

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในประกอบด้วยรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ เช่น

- ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกี่ยวข้องซึ่งตรงกับกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน)

- ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย

- ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิประโยชน์ที่อนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ดอกเบี้ยจ่ายที่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน เป็นผลรวมของรายการที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นครั้งแรก และต้องไม่นำรายการที่เสียรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายกลับมามันตกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากผลของการวิจัยสามารถนำมาพัฒนาให้เกิดเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง

รายการที่เกิดขึ้นภายหลัง

รายการที่เกิดขึ้นในภายหลัง (Subsequent Expenditure) เพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแปลงบางส่วนหรือบำรุงรักษาสินทรัพย์นั้นจะบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้หรือไม่ ใช้เกณฑ์เดียวกับการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ที่ระบุไว้ในหัวข้อการรับรู้รายการที่ได้อธิบายมาก่อนหน้านี้แล้ว แต่การที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่มีลักษณะทางกายภาพ ทำให้โดยทั่วไปแล้วจะไม่มีการเพิ่มขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใดของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้น รายการที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่จึงเป็นการจ่ายเพื่อคงรักษาไว้ในประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น นอกจากนี้ แล้วมักเป็นการยากที่จะพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นภายหลังควรถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยเฉพาะได้โดยตรง แต่จะถือเป็นรายการของกิจการโดยรวมมากกว่า ดังนั้น รายการที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่

จึงมักไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิด

รายการที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ไม่ว่าจะได้มาแยกต่างหาก หรือได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้ว จะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น ยกเว้นรายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายในการพัฒนาที่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จึงจะบันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มา

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

กิจการต้องรับรู้รายการสำหรับรายการไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ
- 2) กิจการได้รายการดังกล่าวมาจากการรวมธุรกิจ และไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีนี้กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

รายการในการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น ยกเว้นกรณีเป็นส่วนหนึ่งของการได้มาจากการรวมธุรกิจ รายการต่อไปนี้จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นได้แก่

- 1) รายการเกี่ยวกับกิจกรรมและการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่รวบรวมเป็นราคาขายในรายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) เช่น ค่าใช้จ่ายในการจ้างกิจการ ค่าที่ปรึกษากฎหมาย และค่าใช้จ่ายดำเนินการที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งกิจการให้เป็นนิติบุคคล ค่าใช้จ่ายในการเปิดโรงงานใหม่ ค่าใช้จ่ายในการจัดหาผลิตภัณฑ์ใหม่
- 2) รายการในการอบรมบุคลากร

- 3) รายการจ่ายในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย
- 4) รายการจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายการจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการสามารถเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่ วิธีการราคาทุน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะแสดงราคาด้วยราคาทุน หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสม ตามวิธีการตีราคาใหม่ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้น และผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสม ถ้ากิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ ต้องนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันมาตีราคาใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่ตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่

ในการตีราคาใหม่ กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง แต่ตามปกติ ตลาดซื้อขายคล่องของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มักไม่มีอยู่เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมักมีลักษณะเฉพาะตัวและเกิดขึ้นไม่บ่อย ดังนั้น การตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแทบจะทำได้เลยในทางปฏิบัติ ยกเว้น ในบางประเทศที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางชนิดอาจมีตลาดซื้อขายคล่อง เช่น ใบอนุญาตประกอบการรถแท็กซี่ ใบอนุญาตประกอบการประมง หรือโควตาการผลิต ซึ่งใบอนุญาตดังกล่าวสามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ เป็นต้น

วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาปฏิบัติหลังจากที่กิจการได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และไม่อนุญาตให้กิจการ

1) นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่

2) รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

ในกรณีราคาที่ดีใหม่เพิ่มขึ้น ส่วนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และรับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่เคยลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกัน ซึ่งได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนแล้วในงวดก่อน และส่วนที่เกินจึงจะรับรู้เป็น “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

ในกรณีราคาที่ดีใหม่ลดลง มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ให้รับรู้เป็น “ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ในกำไรหรือขาดทุนทันที อย่างไรก็ตาม หากกิจการเคยตีราคาเพิ่มขึ้นและมีส่วนเกินทุนจากการตีราคาเหลืออยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยนำส่วนที่ลดลงนี้ไปบันทึกลดยอดคงเหลือของบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกัน ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือที่มีอยู่ในบัญชีดังกล่าว และส่วนที่เกินจึงจะรับรู้เป็น “ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ในกำไรหรือขาดทุน

ส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นต้องโอนไปยังบัญชีกำไรสะสมโดยตรง ไม่โอนผ่านกำไรหรือขาดทุน โดยเด็ดขาด ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ และกำไรสะสม เมื่อส่วนเกินทุนนั้น

กลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งจะถือว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วเมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปกำไรสะสมจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างมูลค่าตามบัญชีที่ดีใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างมูลค่าตามบัญชีที่ดีเดิมของสินทรัพย์นั้น กิจการต้องโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสมทั้งจำนวนหากกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์

อายุการให้ประโยชน์

กิจการต้องประมาณอายุการให้ประโยชน์¹ (Useful Life) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าเป็นรายการที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่จากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้อง เช่น ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น วงจรของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่คล้ายคลึงกัน ความล้าสมัยด้านเทคโนโลยี ความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าที่ได้จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สภาพการแข่งขัน เป็นต้น

ในกรณีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น อายุการให้ประโยชน์จะอิงไม่อิงอายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายนั้นมีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการไม่มีต้นทุนที่เป็นนัยสำคัญจากการต่ออายุดังกล่าว แต่หากต้นทุนในการต่ออายุสัญญามีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้จากสัญญาต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุสัญญาที่สำคัญนี้จะถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่

1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้กำหนดนิยามของอายุการให้ประโยชน์ ไว้ว่าหมายถึง “ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้”

- ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้

- จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

ณ วันต่ออายุสัญญา

กิจการจะถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ก็ต่อเมื่อจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ไม่พบข้อจำกัดที่สามารถคาดได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่กิจการจะได้รับ อนึ่ง อายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนมิได้หมายถึงมีอายุไม่จำกัดหรือไม่มีที่สิ้นสุด

การตัดจำหน่ายและการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

หลังจากที่ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมา กิจการต้องตัดจำหน่ายต้นทุนไปเป็นค่าใช้จ่าย หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน แต่หากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบอายุการให้ประโยชน์ที่แน่นอน ไม่ต้องตัดจำหน่าย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า ยกเว้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่ได้ใช้งาน และค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ ที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับดังกล่าวกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าทุกปี ดังนั้น กิจการจึงต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า แต่หากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบอายุการให้ประโยชน์ที่แน่นอน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าทุกปี เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่การให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

กิจการต้องเป็นส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มี

ตัวตน โดยเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความต้องการ ประสงค์ และหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อมีข้อบ่งชี้ ณ วันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย(หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายไว้กับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) และวันที่กิจการเตรียมการขายสินทรัพย์นั้นนอกจากบัญชี แล้ว ยังต้องแจ้งก่อน

วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการคำนวณจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีหลายวิธี ได้แก่ วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือคง และวิธีจำนวนผลผลิต กิจการต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายที่สะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้ขยายนี้อธิบาย กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการนำวิธีตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นๆ ได้ เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีใดแล้ว ต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอในทุกงวดจนกว่ารูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป การทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้ทำทุกงวดบัญชีเป็นอย่างน้อย โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

กิจการต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน เมื่อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นไม่ได้ใช้อีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่กิจการได้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้ว หรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมสินทรัพย์ดังกล่าวไว้กับกลุ่มสินทรัพย์จำหน่าย

ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย)

กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือ²ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1) บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ หรือ

2) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง

2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกงวดปีบัญชี การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบอายุการให้ประโยชน์

กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเป็นรายปี และเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจด้อยค่า

กิจการต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่ายทุกงวดบัญชี เพื่อประเมินว่ายังคงมีเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ใดหรือไม่ที่สนับสนุนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอน หากไม่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่สนับสนุนในลักษณะดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

การเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ถือเป็นข้อบ่งชี้ข้อหนึ่งว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และบันทึกผลต่างของมูลค่าตามบัญชีที่เกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

การเลิกใช้และการจำหน่าย

กิจการต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากบัญชีเมื่อ

- 1) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ
- 2) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

2 ความหมายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มูลค่าคงเหลือ หมายถึง “จำนวนเงินโดยประมาณที่กิจการจะได้รับ ณ เวลาปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์ หลังจากหักต้นทุนโดยประมาณที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่าย หากสินทรัพย์มีอยู่ในสภาพที่คาดว่าจะป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์”

กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน) กำไรจากการจำหน่ายดังกล่าวต้องไม่จัดประเภทเป็นรายได้

การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดการเปิดเผยข้อมูลเป็น 4 กลุ่ม ได้แก่

- 1) การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป
 - 2) การเปิดเผยข้อมูลหากกิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่
 - 3) รายละเอียดเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
 - 4) การเปิดเผยข้อมูลอื่น
- ในบทความนี้ จะกล่าวถึงการเปิดเผยข้อมูลทั่วไป และรายละเอียดเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาในรายละเอียดเท่านั้น

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแยกแยะระหว่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น

- 1) อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราตัดจำหน่าย
- 2) วิธีการตัดจำหน่าย
- 3) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งมูลค่าขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและวันต้นงวด
- 4) รายการแต่ละรายการที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้
- 5) การกระจายยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดและ ณ วันต้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

- 5.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นภายในกิจการ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้แยกต่างหาก และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับพร้อมกับการรวมธุรกิจที่เพิ่มขึ้น
- 5.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
- 5.3 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- 5.4 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด (ถ้ามี)
- 5.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับบัญชีในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด (ถ้ามี)
- 5.6 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด
- 5.7 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าทางการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้รายงาน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้รายงานของกิจการ และ
- 5.8 การเปลี่ยนแปลงอื่นที่เกิดขึ้นกับมูลค่าตามบัญชีในระหว่างงวด

นอกจากนี้ กิจการยังต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามข้อ 5.3 ถึง 5.5

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดต่อไป เช่น การประเมินอายุการ

ให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน วิธีการตัดจำหน่าย และมูลค่าคงเหลือ

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุ การให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนและเหตุผลสนับสนุนการ ประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

2) คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลา การตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละ รายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

3) สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุน ของรัฐบาลและรับรู้สินทรัพย์นั้นเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่า ยุติธรรม

3.1 มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ เหล่านั้น

3.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น

3.3 สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ ด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่

4) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัด ในการใช้ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่น่า ไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

5) จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่า จะซื้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการ วิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด

บรรณานุกรม

กอบแก้ว รัตนอุบล. 2553, *การบัญชีชั้นกลาง 1*, คณะพาณิชย- ศาสตร์และการบัญชี, โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศ ศตร์, กรุงเทพมหานคร.

ศศิวิมล มีอำพล. 2554, *ทฤษฎีการบัญชี ฉบับ 2*, พิมพ์ครั้งที่ 11, อินโฟไมนิ่ง, กรุงเทพฯ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552, *มาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ ไม่มีตัวตน*, กรุงเทพฯ.

Deloitte Global Services Limited. 2012, *Summaries of International Financial Reporting Standards: IAS 38 Intangible Assets*, Available: <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>, Accessed: 14 February 2011.

IASB. 2009, *IAS 38: Intangible Assets*, Available: www.iasb.org/publications/ias/ias38.pdf, Accessed: 14 February 2011.

PricewaterhouseCoopers LLP. 2009, *Intangible Assets*, Available: <https://pwcinform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=0914084403184223>, Accessed: 14 February 2011.

The IFRS Foundation. 2011, *2011 Technical Summary IAS 38 Intangible Assets*, Available: www.ifrs.org/NR/rdonlyres/AF990B4C.../IAS38.pdf, Accessed: 14 February 2011.