

## 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 การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

**การพัฒนา** หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่าง เป็นสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ

#### การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การรับรู้รายการนี้ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเมื่อซื้อหรือสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการเอง และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแปลงบางส่วน หรือบำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



- **เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุดี**

สินทรัพย์สามารถระบุดีก็ต่อเมื่อ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกรเทศ หรือโดยรวมกับสัญญา เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุดี โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกรเทศหรือไม่ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ

- **ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ**

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงประโยชน์ดังกล่าว โดยปกติการควบคุมมักเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้

- **มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต**

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยกิจการ

- **ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ**

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ 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) ของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่ได้รับแตกต่าง จากลักษณะของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่น่าไปแลกเปลี่ยน หรือ
- รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- ความแตกต่างดังกล่าวต้องมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการ แลกเปลี่ยน



### ตัวอย่างที่ 1

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

#### แนวคำตอบ

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

### ตัวอย่างที่ 2

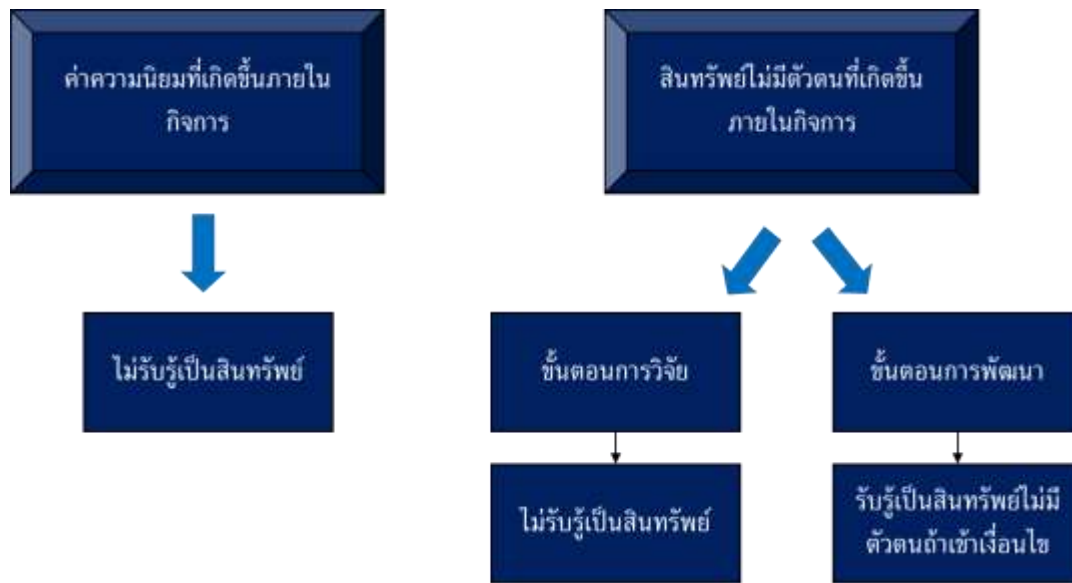
บริษัท ก ได้แลกเปลี่ยนสิทธิในการขายสินค้าในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี จำนวน 10 ล้านบาท และมีมูลค่ายุติธรรม 12 ล้านบาท และได้รับเงินเพิ่มอีก 5 ล้านบาท เพื่อแลกเปลี่ยนสิทธิในการขายสินค้าในเขตยุโรป ซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 7 ล้านบาท

#### แนวคำตอบ

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



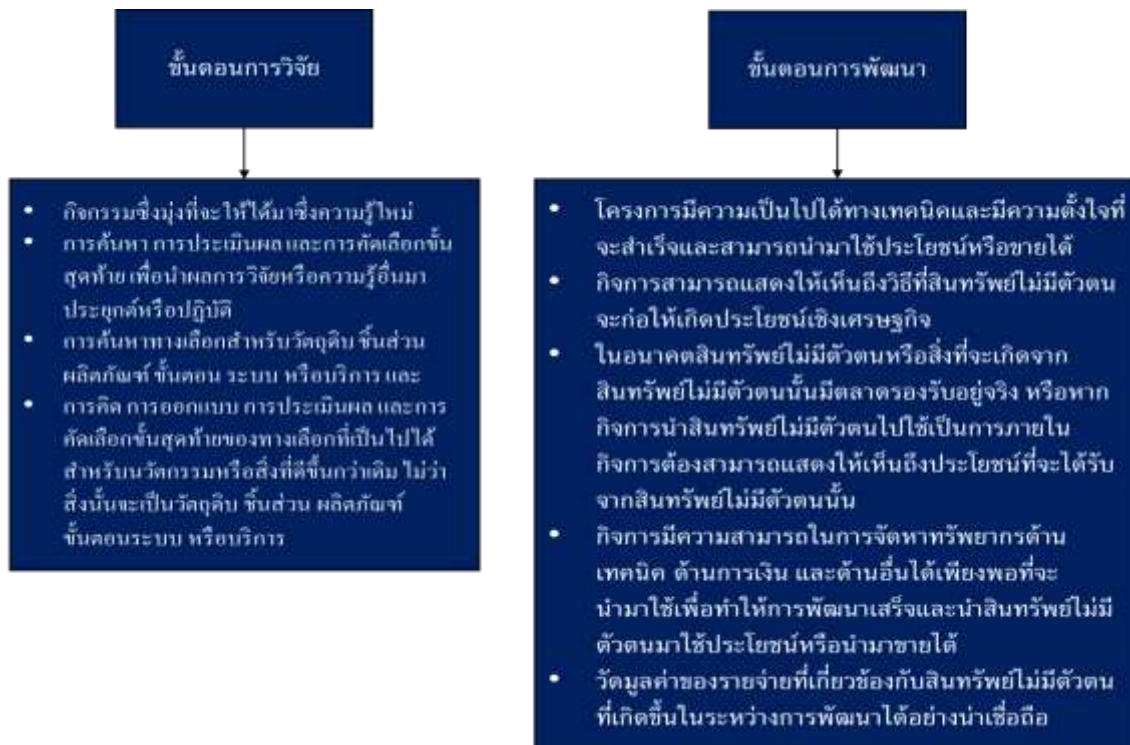
**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกิจการ**



กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการวิจัยและพัฒนา**

หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของ กิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น



### ตัวอย่างที่ 3

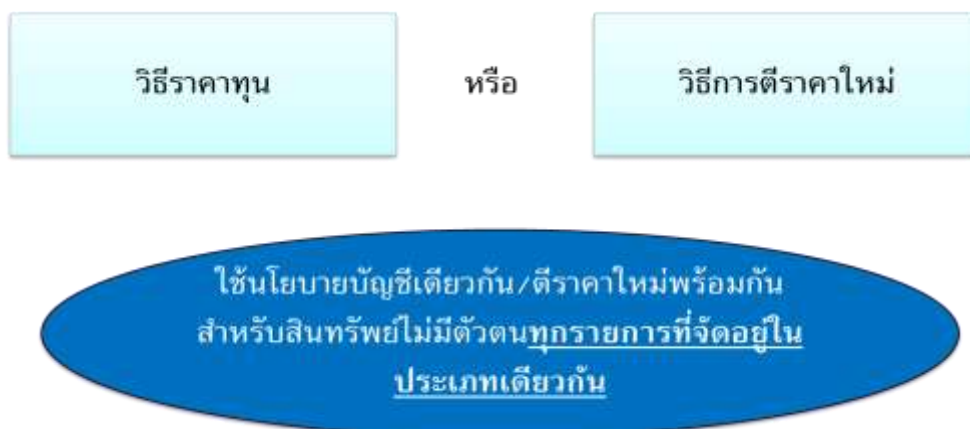
บริษัท ก มีค่าใช้จ่ายในการวิจัยโครงการพลังงานแกลบ จำนวน 10 ล้านบาท ซึ่งบริษัท ก บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ต่อมา บริษัท ข ได้ซื้อโครงการวิจัยดังกล่าวจากบริษัท ก และได้บันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 15 ล้านบาท บริษัท ข ได้นำมาวิจัยโครงการต่อโดยมีรายจ่ายเกิดขึ้นเพิ่มเติมจำนวน 20 ล้านบาท และบริษัท 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

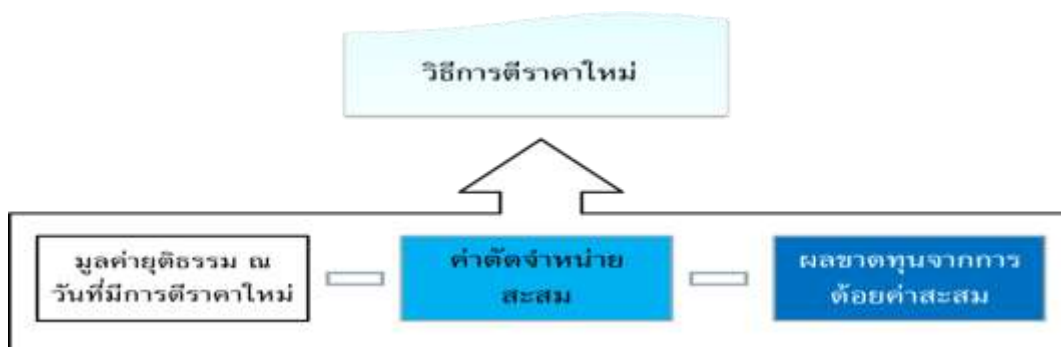


## วิธีราคาทุน

หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุน หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม



## วิธีตีราคาใหม่



## การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยวิธีตีราคาใหม่

ราคาที่ตีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้การแสดงผลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

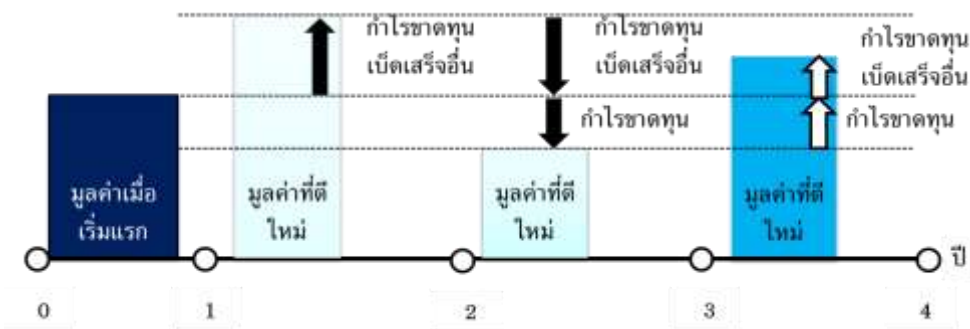
ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน



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 Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 200	Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 200 Dr. กำไรขาดทุน 100 Cr. สิทธิบัตร 300	Dr. สิทธิบัตร 200 Cr. กำไรขาดทุน 100 Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 100







### 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*550,000) / 487,500
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(12,500)	(1,603)	<b>(14,103)</b> (12,500*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 กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่ให้บริการได้ และหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และวันที่กิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน

วิธีการตัดจำหน่ายต้องสัมพันธ์กับรูปแบบที่คาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่าวิธีการตัดจำหน่ายโดยอิงกับรายได้เป็นวิธีที่ไม่เหมาะสมเนื่องจากปัจจัยที่ก่อให้เกิดรายได้จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น ปัจจัยด้านการตลาด ราคาตลาดของสินค้าหรือบริการ จำนวนคู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกัน กลยุทธ์ในการแข่งขัน ภาวะเงินเฟ้อ เป็นต้น ซึ่งไม่สัมพันธ์กับรูปแบบการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้นบางสถานการณ์ที่พิสูจน์ได้ว่ารายได้และรูปแบบการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีความสัมพันธ์กันอย่างมาก

### ตัวอย่างที่ 6

บริษัทได้ประมุขสิทธิ์ในการดำเนินการเหมืองถ่านหิน โดยเงื่อนไขสัมปทานได้กำหนดให้อายุของสัมปทานหมดเมื่อบริษัทมีรายได้จากการขายถ่านหินด้วยราคาตลาดครบจำนวน 5,000 ล้านบาท ซึ่งจากประมาณการรายได้ของบริษัทคาดว่าจะขุดถ่านหินและมีรายได้ครบจำนวน 5,000 ล้านบาทในอีก 10 ปีข้างหน้า บริษัทควรใช้วิธีตัดจำหน่ายค่าสิทธิ์ในสัญญาสัมปทานด้วยวิธีใดที่เหมาะสมกว่าระหว่าง วิธีจำนวนผลผลิตหรือวิธีรายได้

#### แนวคำตอบ

จากกรณีตัวอย่างจะเห็นได้ว่าการใช้ประโยชน์และการเสื่อมค่าในสัญญาสัมปทานมีความสัมพันธ์กับรายได้เป็นอย่างมาก บริษัทจึงสามารถใช้วิธีรายได้ในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้ ซึ่งมีความเหมาะสมกว่าวิธีจำนวนผลผลิต เนื่องจากการเสื่อมค่าของสัญญาสัมปทานมีปัจจัยที่สัมพันธ์กับรายได้ซึ่งประกอบด้วยปัจจัยทั้งราคาและปริมาณขายของถ่านหิน แต่ถ้าเป็นวิธีผลผลิตจะอิงกับปัจจัยด้านปริมาณการผลิตเพียงอย่างเดียว



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ได้ โดยกิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และมูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

กิจการต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่าย ระยะเวลาการตัดจำหน่าย และมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย



ปัจจัยในการพิจารณาอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการที่ผู้บริหารคณะอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
- วงจรชีวิตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
- ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

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

### ตัวอย่างที่ 7

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

#### แนวคำตอบ

ในการพิจารณาอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนว่าไม่มีที่สิ้นสุดนั้นต้องแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้นต้องสามารถสร้างกระแสเงินสดได้อย่างไม่สิ้นสุด ตาม TAS 38 ย่อหน้าที่ 88 ซึ่งถ้าพิจารณาแล้วความสัมพันธ์ทางการค้านี้ย่อมมีที่สิ้นสุด เนื่องจาก กลุ่มลูกค้าสามารถเปลี่ยนแปลงได้จากกลยุทธ์ในการดำเนินงานที่เปลี่ยนแปลงไป สภาพการณ์แข่งขันในตลาดอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ อีกทั้งสัญญาที่ทำกับลูกค้ายังเป็นแบบรายปี ดังนั้นผู้บริหารของบริษัท ก ควรพิจารณาอายุการให้ประโยชน์ของความสัมพันธ์ทางการค้านี้ใหม่ให้สอดคล้องกับลักษณะของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนโดยพิจารณา ปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ

### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนแต่ละประเภทโดยสรุปดังต่อไปนี้

- อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอน หากเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยอายุการให้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่าย
- วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด
- รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้
- การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวด
- ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือ กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะและมีประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการที่คล้ายคลึงกัน
- กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- หากกิจการบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
  - วันที่ตีราคาใหม่
  - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่
  - มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากใช้วิธีราคาทุน
  - จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดโดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้น
  - วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

\*\*\*\*\*



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันท์	กรรมการ
นายณรงค์	พันดาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันธ์ยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิ่ววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวารภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบุลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวงศ์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาด	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	ไชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ริยบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชชานานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ