

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน



### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เดือน เมษายน-กรกฎาคม 2563

เรื่อง : สอบถามเรื่องทรัพย์สิน

ถาม : ชื่อโปรแกรมสำเร็จรูปแล้วบันทึกบัญชีเป็นอุปกรณ์ เครื่องมือฯ-สำนักงาน ตามมาตรฐานบัญชีบังคับให้ปรับปรุงรายการทรัพย์สินโปรแกรมสำเร็จรูปต่างๆ เข้าเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนหรือไม่ หากต้องปรับปรุงจะต้องปรับปรุงย้อนหลังหรือไม่

ตอบ : ขอให้ท่านศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กิจการเลือกใช้ว่ากิจการเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ (PAEs) หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)

ทั้งนี้คำถามของท่านนั้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 8 และ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 155 ภายใต้เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ระบุไว้คล้ายคลึงกันว่า

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน และฟิล์มภาพยนตร์ เป็นต้น

ดังนั้น หากโปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการและเป็นไปตามคำนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้ว กิจการควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากสอดคล้องกับคำนิยามข้างต้น

ในกรณีที่ท่านเคยบันทึกบัญชีไว้ไม่เป็นไปตามที่ระบุในมาตรฐานฯ ท่านต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ย่อหน้าที่ 42 ถึง 44 หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 65 และ 66 ซึ่งระบุไว้คล้ายคลึงกันว่า

65. กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อน โดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

65.1. ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

65.2. หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของ

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน



	<p>เจ้าของในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ</p> <p>66. กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้</p> <p>ทั้งนี้ขอให้ท่านปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่กิจการถือปฏิบัติ โดยเคร่งครัด</p>
<b>สินทรัพย์ไม่มีตัวตน</b>	
เดือน พฤศจิกายน – ธันวาคม 2560	
เรื่อง : ขอคำปรึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	
ถาม :	<p>รบกวนขอคำปรึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยมีข้อมูลดังนี้</p> <p>บริษัทฯ ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการขายบ้านพร้อมที่ดิน โดยบริษัทมีต้นทุนต่างๆในการพัฒนาอสังหาฯเพื่อขาย โดยมีหลายโครงการ</p> <p><u>ข้อเท็จจริง</u> บริษัทฯมีการจ่ายค่าออกแบบเพื่อออกแบบโครงการบ้าน</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. หากค่าออกแบบโครงการบ้านนั้น บริษัทฯจ่ายเพื่อโครงการขายบ้านทั้งโครงการปัจจุบันและโครงการในอนาคต (จะใช้ในแบบบ้านในอนาคต) บริษัทฯจะรับรู้ค่าออกแบบเป็นไปตามมาตรฐานใด และมีวิธีการอย่างไร</li><li>2. หากค่าออกแบบโครงการบ้านนั้น บริษัทฯจ่ายเพื่อโครงการขายบ้านทั้งโครงการปัจจุบันและโครงการในอนาคต(อาจจะใช้ในแบบบ้านอนาคต) บริษัทฯจะรับรู้ค่าออกแบบเป็นไปตามมาตรฐานใด</li><li>3. จากทั้ง 2 กรณี มีผลแตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีหรือไม่</li></ol>
ตอบ :	<p>ในกรณีแบบบ้านที่จะใช้ในอนาคต หรือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะใช้ในอนาคตนั้น ท่านต้องพิจารณาว่าเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 10 หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 155 และ 157 หรือไม่ ดังนี้</p> <p><u>กรณีกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ</u></p> <p>10. ...รายการที่จะถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ต้องสามารถระบุได้ ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากรายการใดไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือ</p>

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน



ก่อให้เกิดซึ่งรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ...

### กรณีกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

155. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ...

157. กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

157.1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น

157.2. ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ดังนั้น หากเป็นไปได้ตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยกิจการเชื่อว่าแบบบ้านดังกล่าวมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (ทั้งกรณีที่ใช้แบบบ้านแนในอนาคต หรือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะใช้) ให้กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและวัดมูลค่าตามที่กำหนดในมาตรฐานฉบับดังกล่าว

ส่วนการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เป็นไปได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ 11

หากไม่สามารถประเมินได้ว่ารายการดังกล่าวมีประโยชน์ในอนาคตหรือไม่ ท่านต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หรือต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ย่อหน้า ที่ 10 และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้าที่ 89 ซึ่งระบุว่า

“ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้านั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน”

สำหรับประเด็นในทางภาษี ขอให้ท่านสอบถามไปที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเด็นดังกล่าว เพื่อให้ได้รับข้อมูลและคำตอบที่ถูกต้องยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ และข้อมูล

## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน



ที่มากกว่า เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องมากยิ่งขึ้น

### • สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เดือนมกราคม – กุมภาพันธ์ 2559

เรื่อง : ปัญหาการรับรู้รายการค่าใช้จ่าย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555)

ถาม : “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 69 (หน้าที่ 24/40)”

1. บริษัทของข้าพเจ้ามีค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทจำนวนเงินประมาณ 700,000 บาท (บริษัทจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลปี 2558) ซึ่งประกอบด้วย
  - ค่าธรรมเนียมจดทะเบียน(กรมพัฒนาธุรกิจการค้า)
  - ค่าบริการจัดตั้งบริษัท
  - ค่าดำเนินการต่างๆ

ขอเรียนสอบถามว่า ในการบันทึกบัญชี ค่าใช้จ่ายต่างๆ เพื่อการจัดตั้งบริษัทดังกล่าวตามข้อ 1. สามารถบันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในปี 2558 ได้ทั้งจำนวนเลยหรือไม่ (ทั้งทางบัญชีและภาษี)

2. เมื่อบริษัทได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเรียบร้อยแล้ว ได้มีการก่อสร้างโรงงานแต่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์(ยังไม่สามารถดำเนินการผลิตสินค้าได้ตามปกติ) แต่จะมีค่าใช้จ่ายส่วนโรงงาน ซึ่งประกอบด้วย ค่าเงินเดือนพนักงาน ค่าบริการคนนอก ค่าเสื่อมราคา อุปกรณ์สำนักงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลืองต่างๆ จำนวนเงินรวมประมาณ 1,000,000 บ.

ขอเรียนสอบถามว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวตามข้อ 2. ถือเป็น “ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน” ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่ และการบันทึกบัญชีต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในปี 2558 เลยใช้หรือไม่

ตอบ : ขอเรียนตอบคำถามดังนี้

1. ค่าจดทะเบียนจัดตั้ง ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทและบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในทางบัญชีได้หากเป็นจำนวนเงินที่ได้จ่ายออกไปจากบัญชีของบริษัท หรือบริษัทมีภาระที่ต้องจ่ายเงินคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือกรรมการที่ได้สำรองจ่ายแทนบริษัทไปก่อน ทั้งนี้เป็นไปตามค่านิยมของค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ 4.25.2 และ 4.33 ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) และเป็นไปตามย่อหน้าที่ 69 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว

ในส่วนของภาษี ขอให้ท่านศึกษาประมวลรัษฎากรประกอบการบันทึกค่าใช้จ่ายในทางภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในทางบัญชีบางรายการอาจไม่สามารถเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษีได้เสมอไปตามมาตรา 65 ตรี

2. กรณีรายจ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างก่อสร้างโรงงาน หากเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ถาวรนั้น ให้ถือรายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ (ไม่ว่าจะเรียกว่าเป็นค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานหรือไม่ก็ตาม) ยกเว้นค่าใช้จ่ายนั้น



## Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ถาวร (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ของบริษัท ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในส่วนของค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้น หากเป็นค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจากอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาของสินทรัพย์ถาวรดังกล่าว ให้รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เช่นเดียวกัน

ทั้งนี้ขอให้ท่านศึกษาได้ตามย่อหน้าที่ 9,11,15-22 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ในกรณีที่รายจ่ายดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ให้ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทหากเป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ 4.25.2 และ 4.33 ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) และย่อหน้าที่ 69 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว (ไม่ว่ากิจการจะเรียกจ่ายดังกล่าวว่าเป็นค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานหรือไม่ก็ตาม)

การรับรู้รายจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในปีใดให้เป็นไปตามเกณฑ์คงค้าง หากเป็นรายการที่มีผลกระทบต่อทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการและสิทธิเรียกร้องของกิจการในปี 2558 ก็ให้รับรู้เป็นรายจ่ายในปี 2558 โดยไม่ดูกระแสเงินสด ทั้งนี้ศึกษาได้จากย่อหน้าที่ วป17 ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)

ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของบริษัทอีกครั้งเนื่องจากได้รับข้อมูลและเอกสารหลักฐานที่ชัดเจนกว่า

\*\*\*\*\*