

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๕/๒๕๖๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘

เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๗๒ (๒/๒๕๖๖) เมื่อวันที่ ๒๖ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๓/๒๕๖๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๖

วรวิทย์ เจนธนากุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38

## เรื่อง

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

## คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ฉบับรวมเล่มปี 2566 (IAS 38: Intangible Assets (Bound volume 2023 Consolidated without early application))

ประวัติการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องจาก
2566	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 และเพิ่มย่อหน้าที่ 130	<ul style="list-style-type: none"> <li>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย</li> <li>การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17</li> </ul>
2565	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2564	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2563	โดยเพิ่มเชิงอรรถย่อหน้าที่ 8	การแก้ไขเพิ่มเติมการอ้างอิงกรอบแนวคิดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2562	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 6 113 114 และ 130 และแก้ไขเพิ่มเติมการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

**\*\*คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้\*\***

**มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38**

**เรื่อง**

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**

## สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
คำนิยาม	8
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	9
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	18
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก	25
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ	33
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล	44
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน	45
ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน	48
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน	51
การรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย	68
ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์	71
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	72
วิธีราคาทุน	74
วิธีการตีราคาใหม่	75
อายุการใช้ประโยชน์	88
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน	97
ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย	97
มูลค่าคงเหลือ	100
การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย	104
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	107
การทบทวนการประเมินอายุการใช้ประโยชน์	109
มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	111
การเลิกใช้และการจำหน่าย	112
การเปิดเผยข้อมูล	118
การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป	118
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่	124
รายการเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา	126
การเปิดเผยข้อมูลอื่น	128

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านและวันถือปฏิบัติ	130
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน	131
การปฏิบัติก่อนวันบังคับใช้	132
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	133

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 133 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากันและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38

### เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน*

#### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานฉบับอื่น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนถ้าเป็นไปได้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ รวมทั้งกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยเฉพาะ

#### ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้น
  - 2.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น
  - 2.2 สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน*
  - 2.3 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของการสำรวจและการประเมินค่าสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง *การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่*) และ
  - 2.4 รายจ่ายในการพัฒนา และ ชุดแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ ซึ่งคล้ายคลึงกัน
- 3 หากมาตรฐานฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้ โดยเฉพาะ กิจการต้องนำมาตรฐานฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติมีดังต่อไปนี้
  - 3.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ*)

- 3.2 สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้*)
  - 3.3 สัญญาเช่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า*
  - 3.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน*)
  - 3.5 สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินบางรายการที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม* มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*
  - 3.6 ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ*)
  - 3.7 สัญญาภายในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง *สัญญาประกันภัย* และสินทรัพย์ใด ๆ สำหรับกระแสเงินสดที่ทำให้ได้มาซึ่งการประกันภัยตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17
  - 3.8 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่หมุนเวียนซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*
  - 3.9 สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า*
4. สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งที่มีตัวตน เช่น คอมแพคดิสก์ (ในกรณีของโปรแกรมคอมพิวเตอร์) เอกสารทางกฎหมาย (ในกรณีของใบอนุญาตหรือสิทธิบัตร) หรือแผ่นฟิล์ม ในการระบุว่าสินทรัพย์ที่มีองค์ประกอบทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนจะถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งควรปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* หรือเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการอาศัยพิจารณาในการประเมินว่าองค์ประกอบใดมีนัยสำคัญมากกว่ากัน เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำหรับเครื่องมือที่ควบคุมโดยคอมพิวเตอร์ซึ่งไม่สามารถทำงานได้โดยปราศจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้น ให้ถือว่าเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวเป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของเครื่องมือและถือว่าเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ให้ถือหลักปฏิบัติเช่นเดียวกันกับข้างต้น ในขณะที่โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ไม่ได้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่เกี่ยวข้องได้ ให้ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายจ่ายในกิจกรรมเกี่ยวกับการโฆษณา การฝึกอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ และการวิจัยและพัฒนา สำหรับกิจกรรมเกี่ยวกับการวิจัยและการพัฒนา ถือเป็นกิจกรรมที่มุ่งเน้นการพัฒนาความรู้ ดังนั้น แม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวอาจทำให้เกิดสินทรัพย์

- ที่มีตัวตน เช่น ต้นแบบของผลิตภัณฑ์ แต่องค์ประกอบทางกายภาพของสินทรัพย์นั้นถือว่ามีความสำคัญรองจากองค์ประกอบที่ไม่มีตัวตน กล่าวคือ ความรู้ที่ทำให้เกิดเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนนั้น
- 6 ลิขสิทธิ์ที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิ สำหรับรายการต่างๆ เช่น ภาพยนตร์ วิทยุทัศน์ ละคร ต้นฉบับงานเขียน สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
- 7 ขอบเขตของมาตรฐานฉบับนี้อาจไม่ครอบคลุมถึงกิจกรรมบางกิจกรรมหรือรายการบัญชีบางรายการที่มีลักษณะเฉพาะจนทำให้เกิดประเด็นทางบัญชีที่อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างไป เช่น รายจ่ายในการสำรวจ พัฒนาและขุดเจาะน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและแหล่งทรัพยากรแร่ในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะ และกรณีของสัญญาการประกันภัย ดังนั้นกิจการจึงไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจการในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะหรือผู้รับประกันภัยต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอื่น (เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์) และรายจ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้น (เช่น ต้นทุนในการเริ่มดำเนินงานใหม่)

## คำนิยาม

- 8 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>การตัดจำหน่าย</i>	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนเงินที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น
<i>สินทรัพย์</i>	หมายถึง	ทรัพยากรที่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"> <li>1) อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต และ</li> <li>2) ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ<sup>1</sup></li> </ol>
<i>มูลค่าตามบัญชี</i>	หมายถึง	จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบฐานะการเงินหลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

<sup>1</sup> คำนิยามของสินทรัพย์ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ถูกปรับปรุงตามการปรับปรุงคำนิยามของสินทรัพย์ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ที่ปรับปรุงในปี 2563)



<b>ราคาทุน</b>	<b>หมายถึง</b>	จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมาหรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เกี่ยวข้องให้รวมถึงจำนวนที่ถือว่าเป็นของสินทรัพย์เมื่อมีการรับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง <i>การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์</i>
<b>จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่าย</b>	<b>หมายถึง</b>	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือจำนวนเงินอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์
<b>การพัฒนา</b>	<b>หมายถึง</b>	การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อการผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างมากก่อนที่จะเริ่มการผลิตหรือการใช้ในเชิงพาณิชย์ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ
<b>มูลค่าเฉพาะกิจการ</b>	<b>หมายถึง</b>	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์หรือกิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนเพื่อชำระหนี้สิน
<b>มูลค่ายุติธรรม</b>	<b>หมายถึง</b>	ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง <i>การวัดมูลค่ายุติธรรม</i> )

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	หมายถึง	จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ
สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน	หมายถึง	เงินสดที่ถือครองและสินทรัพย์ที่กิจการจะได้รับเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้
การวิจัย	หมายถึง	การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้และความเข้าใจใหม่ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค
มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	ประมาณการจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักประมาณการต้นทุนจากการจำหน่าย หากสินทรัพย์มีอายุการใช้ประโยชน์และอยู่ในสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นอายุการใช้ประโยชน์
อายุการใช้ประโยชน์	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 9 กิจการมักใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อการค้า การพัฒนา การรักษาระดับหรือยกระดับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่างๆ เช่น ความรู้ทางวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบและการนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ ใบอนุญาต ทรัพย์สินทางปัญญา ความรู้ทางการตลาด และเครื่องหมายการค้า (ซึ่งรวมถึงชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์และชื่อสิ่งพิมพ์) ตัวอย่างของรายการข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ภาพยนตร์ รายชื่อลูกค้า

สิทธิในการให้บริการสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย ใบอนุญาตทำการประมง โควตา การนำเข้าสินค้า สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือกับผู้ชายสินค้า ความจงรักภักดี ต่อสินค้า ส่วนแบ่งตลาด และสิทธิทางการตลาด

- 10 รายการที่ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ 9 อาจไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุไว้ใน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ทุกรายการ กล่าวคือ รายการที่จะถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ต้องสามารถระบุได้ ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคต หากรายการใดไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องรับรู้ รายการที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือก่อให้เกิดซึ่งรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากรายการนั้นเกิดจากการรวมธุรกิจ รายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของค่า ความนิยมที่ต้องรับรู้ ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 68)

### สามารถระบุได้

- 11 คำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกำหนดให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องสามารถระบุได้เพื่อแยก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากค่าความนิยมได้ ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจถือเป็น สินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจาก การรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากได้ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตดังกล่าวอาจเกิดจากการผนวกกันระหว่างสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้หลายๆ รายการ ที่ได้มาหรือเกิดจากสินทรัพย์เหล่านั้น ซึ่งแต่ละรายการไม่เข้าเกณฑ์ที่จะรับรู้รายการในงบการเงิน

### 12 สินทรัพย์สามารถระบุได้ ในกรณีที่

- 12.1 สินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งออกจาก กิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้ ไม่ว่าจะโดย เอกเทศ หรือโดยรวมกันตามสัญญาที่เกี่ยวข้อง ถือว่าเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน ที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ
- 12.2 สินทรัพย์นั้นเกิดจากสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น โดยไม่คำนึงถึงว่า สิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแยกออกจากกิจการ หรือจากสิทธิและ ภาระผูกพันอื่นหรือไม่

### การควบคุม

- 13 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึง ประโยชน์ดังกล่าว โดยปกติ ความสามารถของกิจการที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ กรณีที่ไม่มีสิทธิ ทางกฎหมายจะเป็นการยากที่จะแสดงให้เห็นถึงการควบคุม อย่างไรก็ตาม ความสามารถ

ในการบังคับใช้สิทธิทางกฎหมายไม่ใช่เกณฑ์ที่จำเป็นเพียงอย่างเดียวสำหรับการควบคุม ทั้งนี้เพราะกิจการอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในลักษณะอื่นได้

- 14 ความรู้ทางการตลาดและความรู้ทางเทคนิคอาจก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเหล่านั้นได้ เช่น ถ้าความรู้นั้นได้รับการคุ้มครอง สิทธิทางกฎหมายในรูปของลิขสิทธิ์ ข้อตกลงในการคุ้มครองทางการค้า (หากกฎหมายอนุญาตให้ทำได้) หรือโดยหน้าที่ตามกฎหมายของพนักงานที่ต้องรักษาความรู้นั้นเป็นความลับ
- 15 กิจการอาจมีกลุ่มพนักงานที่มีทักษะและกิจการอาจสามารถระบุถึงทักษะของพนักงานที่เพิ่มขึ้น จากการฝึกอบรม ซึ่งทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและกิจการอาจคาดว่า พนักงานเหล่านั้นจะใช้ทักษะเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการได้ต่อไป อย่างไรก็ตาม กิจการมักไม่มีการควบคุมที่เพียงพอสำหรับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากกลุ่มพนักงานที่มีทักษะหรือจากการฝึกอบรมพนักงานเหล่านี้ให้เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในทำนองเดียวกัน ความสามารถเฉพาะในการบริหารหรือความสามารถพิเศษด้านเทคนิค อาจไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เว้นแต่กิจการจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายที่จะใช้ประโยชน์และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามที่คาดไว้ นอกจากนี้ ความสามารถดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดอื่นของคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 16 กิจการอาจมีส่วนแบ่งตลาดหรือพอร์ตโฟลิโอลูกค้าที่คาดว่าจะดำเนินการค้ากับกิจการต่อไป เนื่องจากกิจการได้สร้างความสัมพันธ์อันดีกับลูกค้าและความจงรักภักดีของลูกค้าที่มีต่อสินค้า หรือบริการของกิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการไม่มีสิทธิทางกฎหมายในการคุ้มครอง หรือไม่มีวิธีการ ควบคุมอื่นเพื่อให้ลูกค้ามีความสัมพันธ์หรือความจงรักภักดีต่อกิจการ กิจการจึงมักไม่มีการ ควบคุมที่เพียงพอสำหรับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์และ ความจงรักภักดีของลูกค้า (เช่น พอร์ตโฟลิโอลูกค้า ส่วนแบ่งการตลาด ความสัมพันธ์และ ความจงรักภักดีของลูกค้า) ให้เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม การไม่มีสิทธิทางกฎหมายในการคุ้มครองความสัมพันธ์กับลูกค้า แต่มีรายการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ ได้มาซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (ที่ไม่ใช่มาจากการรวมกิจการ) แม้จะไม่ได้ทำเป็นสัญญา กรณีนี้ถือว่ามีหลักฐานว่า กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะ ได้รับจากความสัมพันธ์กับลูกค้าได้ และมีหลักฐานว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวสามารถ แยกเป็นเอกเทศได้ ดังนั้น ความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวถือว่าเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ ไม่มีตัวตน

#### ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

- 17 ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับความจากรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยกิจการ เช่น สินทรัพย์ทางปัญญาที่นำมาใช้กับกระบวนการผลิต อาจลดต้นทุนการผลิตในอนาคตมากกว่าทำให้รายได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

- 18 การรับรู้รายการใดรายการหนึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่า รายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 18.1 เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ดูย่อหน้าที่ 8 ถึง 17) และ
- 18.2 เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ 21 ถึง 23)
- ข้อกำหนดนี้ ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ขึ้นภายในกิจการ และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแปลงบางส่วน หรือ บำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น
- 19 ย่อหน้าที่ 25 ถึง 32 เกี่ยวกับการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และ ย่อหน้าที่ 33 ถึง 43 เกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 44 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ย่อหน้าที่ 45 ถึง 47 เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 48 ถึง 50 เกี่ยวกับการปฏิบัติกับค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ ย่อหน้าที่ 51 ถึง 67 เกี่ยวกับการรับรู้รายการ และวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สร้างขึ้นภายในกิจการ
- 20 ธรรมชาติของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทั่วไปจะไม่มีต่อการเติมสินทรัพย์นั้น หรือการเปลี่ยนแปลง ส่วนหนึ่งส่วนใดของสินทรัพย์นั้น ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่เป็นรายจ่ายเพื่อคงไว้ ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมากกว่าที่จะเป็นรายจ่าย ที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ โดยทั่วไป จะเป็นการยากที่จะถือว่ารายจ่ายที่ เกิดขึ้นภายหลังเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใดโดยเฉพาะได้โดยตรง แต่จะถือว่าเป็นรายจ่ายของ กิจการโดยรวมมากกว่า ดังนั้น จึงแทบจะไม่มีรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้รายการเมื่อ เริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการสร้างสินทรัพย์ไม่มี ตัวตุนขึ้นภายในกิจการเสร็จเรียบร้อยแล้ว เป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และเพื่อให้สอดคล้อง กับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 63 รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มา จากภายนอกกิจการหรือกิจการสร้างขึ้นเองภายใน) ให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนจากรายจ่ายเพื่อการพัฒนาธุรกิจโดยรวม
- 21 กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้
- 21.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ
- 21.2 ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 22 กิจการต้องประเมินความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนข้อสมมติ

- ดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- 23 กิจการใช้วิจรณ์ญานในการประเมินระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักฐานที่มีอยู่ในช่วงเวลาที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก โดยให้ความสำคัญกับหลักฐานจากภายนอกมากกว่า
- 24 กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก
- 25 โดยทั่วไป ราคาที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แยกต่างหากจะสะท้อนถึงความคาดหวังเกี่ยวกับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แม้ว่า จะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับช่วงเวลาหรือจำนวนเงินที่จะได้รับ ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ย่อมถือว่าเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการในเรื่องความเป็นไปได้ค่อนข้าง แน่ ตามย่อหน้าที่ 21.1 เสมอ
- 26 นอกจากนี้ โดยปกติ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ย่อมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะกรณีที่สิ่งตอบแทนในการจ่ายซื้ออยู่ในรูปของเงินสดหรือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่น
- 27 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย
- 27.1 ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย และ
- 27.2 ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ในการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์
- 28 ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย
- 28.1 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน
- 28.2 ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน และ
- 28.3 ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน
- 29 ตัวอย่างของรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย
- 29.1 ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
- 29.2 ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
- 29.3 ต้นทุนในการบริหารและต้นทุนในการผลิตทั่วไปอื่น

- 30 การรับรู้รายการต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการพัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่จึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่
- 30.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่สินทรัพย์ซึ่งอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร แม้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวจะยังไม่ได้นำมาใช้งานก็ตาม และ
- 30.2 ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่ความต้องการผลิตจากสินทรัพย์อยู่ในช่วงเริ่มต้น
- 31 การดำเนินงานบางอย่างเกิดขึ้นโดยมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ไม่ได้จำเป็นในการทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การดำเนินงานที่ไม่สำคัญเหล่านี้ อาจเกิดขึ้นในช่วงก่อนหรือในระหว่างการพัฒนาสินทรัพย์นั้น เนื่องจากการดำเนินงานที่ไม่สำคัญดังกล่าวไม่ได้จำเป็นในการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานที่ไม่สำคัญดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน โดยจัดประเภทเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
- 32 หากมีการขยายกำหนดการชำระหนี้ค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนานเกินกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับราคาที่เป็นเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างจำนวนเงินนี้กับจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องจ่ายชำระ เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้รับสินเชื่อ เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง *ต้นทุนการกู้ยืม*

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

- 33 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* กำหนดว่ากรณีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้มาจากการรวมธุรกิจ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนถึงความคาดหวังของผู้ร่วมตลาด ณ วันที่ซื้อเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์นั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับช่วงเวลาหรือจำนวนเงินที่จะได้รับ ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจย่อมถือว่าเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการในเรื่องความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนตามย่อหน้าที่ 21.1 เสมอ หากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น จะถือว่ามิใช่ข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจย่อมถือว่าเป็นไปตามเกณฑ์การวัดมูลค่าในเรื่องการวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามย่อหน้าที่ 21.2 เสมอ

34 เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ขายแยกต่างหากจากค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ ไม่ว่าผู้ขายได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจหรือไม่ หมายความว่า ผู้ซื้อรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ขายเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยม หากโครงการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ทั้งนี้ โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ขายจะเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

34.1 เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ และ

34.2 สามารถระบุได้ กล่าวคือ สามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเกิดจากสิทธิตามสัญญา หรือสิทธิทางกฎหมายอื่น

#### การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

35 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือเกิดจากสิทธิ ตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น จะถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของ สินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่กิจการนำประมาณการมาใช้ในการวัดมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยกำหนดเป็นช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ ซึ่งมีความน่าจะเป็น ที่แตกต่างกัน เป็นการแสดงให้เห็นว่าความไม่แน่นอนดังกล่าวได้นำไปรวมในการวัดมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์แล้ว

36 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ เฉพาะเมื่อรวมกับ สัญญาที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้เท่านั้น ในกรณีดังกล่าวผู้ซื้อต้องรับรู้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม แต่ให้นำมารวมกับรายการที่เกี่ยวข้อง

37 ผู้ซื้ออาจรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งประกอบกันเป็นสินทรัพย์ชุดเดียว โดยที่สินทรัพย์ แต่ละรายการมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกัน เช่น คำว่า “ยี่ห้อของผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์” มักนำมาใช้แทนเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม “ยี่ห้อของผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์” ถือเป็นคำศัพท์ด้านการตลาดโดยทั่วไป ซึ่งนำมาใช้เพื่อหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งประกอบกัน เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือ เครื่องหมายการค้าประเภทการบริการ) และชื่อทางการค้า สูตร ส่วนผสม และความเชี่ยวชาญ ด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง

38 – 41 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

#### รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ

42 รายการในการวิจัยและพัฒนาซึ่ง

42.1 เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการซึ่งได้มาแยกต่างหาก หรือได้มาจากการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ



**42.2 เกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ**

**รายการดังกล่าวต้องให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54 ถึง 62**

- 43 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 54 ถึง 62 กำหนดว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ไม่ว่าจะได้มาแยกต่างหากหรือได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้วจะต้อง
- 43.1 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายจ่ายในการวิจัย
  - 43.2 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายจ่ายในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 57 และ
  - 43.3 บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มาหากรายจ่ายในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 57

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล**

- 44 ในบางกรณี กิจการอาจได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล โดยไม่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใดๆ หรือจ่ายสิ่งตอบแทนในจำนวนที่น้อยมาก ในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลโอนหรือจัดสรรสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้กับกิจการ เช่น สิทธิในการนำเครื่องบินลงจอดที่ท่าอากาศยาน สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า หรือสิทธิที่จะใช้ทรัพยากรที่มีข้อจำกัดอื่น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล กิจการอาจเลือกที่จะรับรู้ทั้งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและเงินอุดหนุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากกิจการเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ (วิธีที่สามารถปฏิบัติได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20) บวกกับรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน**

- 45 กิจการอาจได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนรายการอื่น หรือจากการแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนและไม่เป็นตัวแทน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนอื่น อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีตามที่กล่าวไว้ได้ กิจการวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้
- 45.1 รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ

- 45.2 มูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- กิจการวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามวิธีการนี้ แม้ว่ากิจการจะไม่สามารถเล็กรับรู้รายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม
- 46 กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน
- ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากจำนวนของกระแสเงินสดอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หากเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้
- 46.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่ได้รับแตกต่างจากรูปแบบของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ
- 46.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ได้รับผลกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- 46.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 46.1 หรือ 46.2 มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยน
- เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนใดเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกระบบจากการแลกเปลี่ยนจากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียด
- 47 ย่อหน้าที่ 21.2 กำหนดเงื่อนไขสำหรับการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จะถือว่าเป็นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 47.1 การเปลี่ยนแปลงในขอบเขตของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลไม่มีนัยสำคัญสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือ
- 47.2 กิจการสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการต่าง ๆ ที่อยู่ภายในขอบเขตของการวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างสมเหตุสมผลและสามารถนำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม
- หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนมากกว่า

**ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน**

- 48 กิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์
- 49 ในบางกรณี กิจการอาจก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการมักชี้แจงว่ารายจ่ายดังกล่าวมีส่วนทำให้เกิดค่าความนิยมขึ้น ภายในกิจการ อย่างไรก็ตาม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ (กล่าวคือ ไม่สามารถแยกเป็น เอกเทศได้ หรือไม่ได้เป็นรายจ่ายที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) ภายใต้ การควบคุมของกิจการซึ่งสามารถวัดมูลค่าราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 50 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของกิจการกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งอาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมของ กิจการ อย่างไรก็ตาม ผลต่างดังกล่าวไม่ได้แสดงให้เห็นถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ ภายใต้การควบคุมของกิจการ

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน**

- 51 ในบางครั้ง การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ หรือไม่นั้นทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาในเรื่องดังต่อไปนี้
- 51.1 กิจการไม่สามารถระบุได้ว่ามีสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือไม่และเมื่อใด และ
- 51.2 การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณี กิจการไม่สามารถ แยกต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในออกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อคงไว้ซึ่ง ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหรือทำให้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในนั้นดีขึ้นกว่าเดิม หรือไม่สามารถแยกออกจากต้นทุนที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันได้
- ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดและแนวปฏิบัติ ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 52 ถึง 67 กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในทุกรายการ เพิ่มเติม จากข้อกำหนดทั่วไปสำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 52 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ กิจการจำแนกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้
- 52.1 ขั้นตอนการวิจัย และ
- 52.2 ขั้นตอนการพัฒนา
- คำว่า “ขั้นตอนการวิจัย” และ “ขั้นตอนการพัฒนา” มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่า “การวิจัย” และ “การพัฒนา” ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- 53 หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

#### ขั้นตอนการวิจัย

- 54 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย (หรือเกิดจากขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน) เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น
- 55 ในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน กิจการไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นได้เกิดขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ ดังนั้น กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในทันที
- 56 ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัย ได้แก่
- 56.1 กิจกรรมต่างๆ ที่มุ่งเน้นเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่
  - 56.2 การสืบค้น การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้
  - 56.3 การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือการบริการ และ
  - 56.4 การประดิษฐ์ การออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือการบริการใหม่หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น

#### ขั้นตอนการพัฒนา

- 57 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนา (หรือเกิดจากขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน) เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 57.1 มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้งานหรือขาย
  - 57.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้งานหรือขาย
  - 57.3 กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้งานหรือขาย
  - 57.4 กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีการที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต นอกจากนี้ กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือผลผลิตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับ หรือหากกิจการนำ

- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้งานเป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น
- 57.5 กิจการมีทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นอย่างเพียงพอที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาให้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้งานหรือขาย
- 57.6 กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 58 ในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน บางกรณี กิจการสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทั้งนี้ เนื่องจากขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย
- 59 ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่
- 59.1 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบต้นแบบและแบบจำลองก่อนการผลิตหรือก่อนการนำไปใช้งาน
- 59.2 การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเข้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
- 59.3 การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง ซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์ได้ และ
- 59.4 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการใหม่ ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น
- 60 กิจการประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การตัดค่าของสินทรัพย์ เพื่อแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างไร หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 มาถือปฏิบัติ
- 61 ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีทรัพยากรเพียงพอที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์หรือทำให้กิจการสามารถใช้หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนธุรกิจที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และกิจการมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี กิจการอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนแผนงานจากผู้ให้กู้
- 62 ตามปกติ ระบบต้นทุนของกิจการสามารถวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาต หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
- 63 กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 64 รายงานสำหรับยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวนหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกออกจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวม ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

**ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน**

- 65 ตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ 24 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 21 ถึง 22 และ 57 เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 71 ไม่อนุญาตให้กิจการนำรายจ่ายที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแล้ว กลับมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 66 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในประกอบด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้าง ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรง ได้แก่
- 66.1 ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - 66.2 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19) ที่เกิดจากการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - 66.3 ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิทางกฎหมาย และ
  - 66.4 ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่นำมาใช้เพื่อก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 ได้กำหนดเกณฑ์สำหรับการรับรู้รายการที่สามารถนำดอกเบี้ยมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
- 67 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
- 67.1 รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายในการผลิตทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้งานได้
  - 67.2 ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรกที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่กำหนดไว้ และ
  - 67.3 รายจ่ายในการฝึกอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

<p><b>ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 65</b></p> <p>กิจการกำลังพัฒนากระบวนการผลิตใหม่ ในระหว่างปี 25x5 มีรายจ่ายเกิดขึ้น 1,000 บาท โดยรายจ่ายจำนวน 900 บาทเกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 และรายจ่ายจำนวน 100 บาทเกิดขึ้นในระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 และวันที่ 31 ธันวาคม 25x5 กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่า ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x5 กระบวนการผลิตดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของความรู้และทักษะที่รวมอยู่ในกระบวนการผลิต (รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อทำให้กระบวนการผลิตเสร็จสมบูรณ์ก่อนที่จะพร้อมใช้งาน) มีมูลค่าโดยประมาณ 500 บาท</p>
--

## ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 65

ณ วันสิ้นปี 25x5 กิจการรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับกระบวนการผลิตเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้วยราคาทุน 100 บาท (รายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่ขึ้นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ กล่าวคือ ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x5) รายจ่ายจำนวน 900 บาทที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวยังไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของกระบวนการผลิตที่รับรู้ในงบฐานะการเงิน

ในระหว่างปี 25x6 มีรายจ่ายเกิดขึ้น 2,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25x6 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน จากความรู้และทักษะที่รวมอยู่ในกระบวนการผลิต (รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อทำ ให้กระบวนการผลิตเสร็จสมบูรณ์ก่อนที่จะพร้อมใช้งาน) มีมูลค่าโดยประมาณ 1,900 บาท

ณ วันสิ้นปี 25x6 ราคาทุนของกระบวนการผลิตเท่ากับ 2,100 บาท (ประกอบด้วยรายจ่ายที่รับรู้เมื่อสิ้นปี 25x5 จำนวน 100 บาท และรายจ่ายที่รับรู้ในปี 25x6 จำนวน 2,000 บาท) กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 200 บาท เพื่อปรับมูลค่าตามบัญชีของกระบวนการผลิตก่อนหักผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ (2,100 บาท) ให้เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (1,900 บาท) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นี้จะกลับรายการในรอบระยะเวลาถัดไปหากเป็นไปได้ตามเงื่อนไขของการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

## การรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย

- 68 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายสำหรับรายการที่ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 68.1 รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ 18 ถึง 67) หรือ
  - 68.2 กิจการได้มาซึ่งรายการดังกล่าวจากการรวมธุรกิจ และไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีนี้ กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยมนวันที่ซื้อ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3)
- 69 ในบางกรณี กิจการก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ในกรณีของสินค้า กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในกรณีของบริการ กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการได้รับบริการนั้น เช่น รายจ่ายในการวิจัยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 54) เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ ตัวอย่างของรายจ่ายประเภทอื่นที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายจ่ายดังต่อไปนี้

- 69.1 ใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน (กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน) เว้นแต่รายจ่ายนั้นได้รวมอยู่ในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอาจประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ เช่น ค่าธรรมเนียมทางกฎหมายและ ค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งกิจการให้เป็นนิติบุคคล รายจ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจใหม่ (กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินงาน) หรือ รายจ่าย สำหรับการเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกระบวนการใหม่ (กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน)
- 69.2 ใช้จ่ายในกิจกรรมการฝึกอบรมต่าง ๆ
- 69.3 ใช้จ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (รวมถึงการสั่งซื้อสินค้าทางไปรษณีย์)
- 69.4 ใช้จ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน
- 69ก กิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อกิจการเป็นเจ้าของสินค้านี้ กล่าว ในทำนองเดียวกัน กิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อสินค้านี้ได้ก่อสร้างขึ้นตามเงื่อนไขของสัญญาจ้าง และกิจการสามารถได้รับมอบสินค้านี้เป็นสิ่งตอบแทนจากการจ่ายเงิน สำหรับการบริการ กิจการได้รับบริการเมื่อมีการให้บริการดังกล่าวแก่กิจการตามสัญญา และมีใช้เมื่อกิจการใช้บริการนั้น เพื่อให้บริการอื่น เช่น การส่งมอบโฆษณาให้แก่ลูกค้า
- 70 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 มิได้ห้ามกิจการรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายค่าสินค้าล่วงหน้าเป็นการจ่ายเพื่อให้กิจการได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้านั้น ในทำนองเดียวกัน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 มิได้ห้ามกิจการรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายค่าบริการล่วงหน้าเป็นการจ่ายเพื่อให้กิจการได้รับบริการเหล่านั้น
- ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์**
- 71 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการที่ไม่มีตัวตนซึ่งได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนในภายหลัง

#### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

- 72 กิจการต้องเลือกใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 74 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ 75 เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่เช่นเดียวกัน เว้นแต่จะไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น
- 73 ประเภทของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีธรรมชาติและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ใน



ประเภทเดียวกันมีการตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเลือกตีราคาใหม่เฉพาะสินทรัพย์บางรายการและการรายงานจำนวนเงินในงบการเงินซึ่งเป็นการผสมผสานกันระหว่างราคาทุนและราคาที่ดีใหม่ ณ วันที่ต่าง ๆ

### วิธีราคาทุน

- 74 หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม

### วิธีการตีราคาใหม่

- 75 หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ราคาที่ดีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง สำหรับวัตถุประสงค์ของการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดที่มีสภาพคล่อง นอกจากนี้ การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

- 76 วิธีการตีราคาใหม่ไม่อนุญาตให้กิจการ

76.1 นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่ หรือ

76.2 รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

- 77 วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาถือปฏิบัติหลังจากที่กิจการได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากกิจการรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพียงบางส่วนเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากสินทรัพย์นั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งเวลาได้ผ่านไประยะหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ 65) วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งรายการ ทั้งนี้ วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและกิจการได้รับรู้ไว้ด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ (ดูย่อหน้าที่ 44)

- 78 โดยปกติ มักจะไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ในบางครั้ง ตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ตลาดที่มีสภาพคล่องอาจมีอยู่ในบางประเทศสำหรับใบอนุญาตประกอบการรถแท็กซี่ ใบอนุญาตประกอบการประมง หรือโควตาการผลิต ซึ่งใบอนุญาตดังกล่าวสามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ อย่างไรก็ตาม ตลาดที่มีสภาพคล่องไม่มีสำหรับยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือพิมพ์ สิทธิในการเผยแพร่ดนตรี และภาพยนตร์ สิทธิบัตร หรือเครื่องหมายการค้า เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะตัว แม้ว่าจะมีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการ แต่ข้อตกลงที่สร้างขึ้นเป็นการเจรจาต่อรองระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายแต่ละราย และการซื้อขายดังกล่าวเกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง ด้วยเหตุผลดังกล่าวราคาที่จ่ายซื้อสินทรัพย์เพียงรายการเดียวอาจถือว่าเป็นหลักฐานที่ไม่เพียงพอสำหรับ

- การวัดมูลค่ายุติธรรมให้กับรายการอื่น นอกจากนี้ราคาซื้อขายกันมักไม่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
- 79 ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีความผันผวนอย่างไม่มีนัยสำคัญกิจการไม่จำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่บ่อยครั้ง
- 80 เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าวให้ปรับปรุงเป็นราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ตีราคาใหม่ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 80.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหักในลักษณะที่สอดคล้องกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหักอาจปรับปรุงโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือ ปรับปรุงให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ต้องปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหัก กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม หรือ
- 80.2 นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหักของสินทรัพย์ จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 85 และ 86
- 81 หากกิจการไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ เนื่องจากสินทรัพย์รายการนั้นไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ กิจการต้องแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม
- 82 หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ไม่สามารถวัดมูลค่าโดยการอ้างอิงกับตลาดที่มีสภาพคล่องได้อีกต่อไป มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ตีราคาใหม่ครั้งล่าสุดที่มีการอ้างอิงกับตลาดที่มีสภาพคล่องหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม
- 83 ข้อเท็จจริงที่ว่าไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่องมารองรับสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกต่อไป อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจเกิดการด้อยค่าและกิจการจำเป็นต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
- 84 หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยการอ้างอิงกับตลาดที่มีสภาพคล่อง ณ วันที่วัดมูลค่าภายหลังการได้มา กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่นั้นนับตั้งแต่วันที่ดังกล่าว
- 85 หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพิ่มขึ้นเป็นผลจากการตีราคาใหม่ กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และแสดงจำนวนที่เพิ่มขึ้นสะสมในส่วนของผู้ถือหุ้นภายใต้รายการ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคา

สินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นได้ตีราคาใหม่และกิจการได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเพื่อกลับรายการในจำนวนที่ไม่เกินมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันที่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน

- 86 หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนลดลงเป็นผลจากการตีราคาใหม่ กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในรายการ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์นั้น โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะมีผลทำให้จำนวนที่สะสมไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ลดลง
- 87 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นอาจโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยส่วนเกินทุนทั้งจำนวนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าวจำนวนของส่วนเกินทุนที่เกิดขึ้นจริงจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมต้องไม่โอนผ่านกำไรหรือขาดทุน

### อายุการใช้ประโยชน์

- 88 กิจการต้องประเมินว่าอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทราบได้แน่นอนหรือไม่ และถ้าสามารถทราบได้แน่นอน อายุการใช้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน เมื่อผลจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ไม่พบขอบเขตที่สามารถคาดคะเนได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิให้กับกิจการ
- 89 การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (ดูย่อหน้าที่ 97 ถึง 106) แต่ไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (ดูย่อหน้าที่ 107 ถึง 110)
- 90 หลายปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง
- 90.1 การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาฝ่ายบริหารอื่นสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

- 90.2 วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
- 90.3 ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ
- 90.4 เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลผลิตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 90.5 การโต้ตอบจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
- 90.6 ระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความตั้งใจของกิจการที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว
- 90.7 ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และขอบเขตตามกฎหมายหรือขอบเขตอื่นเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ
- 90.8 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นของกิจการ หรือไม่
- 91 “อายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน” มิได้หมายถึงอายุการใช้ประโยชน์ไม่มีที่สิ้นสุด อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์คงไว้ซึ่งมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้ประเมินไว้ ณ เวลาที่มีประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ รวมถึงความสามารถและความตั้งใจของกิจการที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว สรุปได้ว่าอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบแน่นอนต้องไม่ขึ้นกับรายจ่ายในอนาคตที่ได้วางแผนไว้ที่เกินกว่ารายจ่ายที่ต้องการเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีผลการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมาตรฐานเดิมที่เคยประเมินไว้
- 92 เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว โปรแกรมคอมพิวเตอร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหลายรายการจึงมีแนวโน้มที่จะเกิดการล้าสมัยในด้านเทคโนโลยีเร็วขึ้น ดังนั้นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะมีอายุการใช้ประโยชน์ที่สั้น การคาดการณ์ในการลดลงของราคาขายของสินค้าที่ผลิตได้โดยใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สามารถเป็นข้อบ่งชี้ในเรื่องการคาดการณ์ของความล้าสมัยของเทคโนโลยีและความล้าสมัยเชิงพาณิชย์ ซึ่งสะท้อนการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ฝังอยู่ในสินทรัพย์ดังกล่าว
- 93 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีระยะเวลายาวนานหรือแม้กระทั่งไม่สามารถทราบได้แน่นอน ความไม่แน่นอนเป็นเหตุให้กิจการต้องประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลักความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่กิจการจะนำมากล่าวอ้างเพื่อกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นลงกว่าความเป็นจริง

- 94 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ต้องไม่เกินระยะเวลาของสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น หากสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นนั้นมีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการสามารถต่ออายุใหม่โดยไม่มีต้นทุนที่มีนัยสำคัญ สำหรับอายุการใช้ประโยชน์ของสิทธิที่ได้กลับมาใหม่ที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมธุรกิจคือระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่ของสิทธิที่ได้รับตามสัญญาและต้องไม่รวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่
- 95 ปัจจัยทางเศรษฐกิจและปัจจัยทางกฎหมายอาจมีอิทธิพลต่ออายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ปัจจัยทางเศรษฐกิจกำหนดระยะเวลาที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วนปัจจัยทางกฎหมายอาจจำกัดระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น ในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ กิจการกำหนดจากระยะเวลาที่กำหนดโดยปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือปัจจัยทางกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
- 96 ปัจจัยที่บ่งชี้ว่ากิจการจะสามารถต่ออายุสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น โดยไม่เกิดต้นทุนที่มีนัยสำคัญ ได้แก่
- 96.1 มีหลักฐาน ซึ่งอาจเกิดจากประสบการณ์ ที่แสดงให้เห็นว่าสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นจะได้รับการต่ออายุ กรณีที่การต่ออายุนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นชอบของบุคคลที่สาม หลักฐานดังกล่าวต้องรวมถึงหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามจะให้ความเห็นชอบด้วย
  - 96.2 มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการต่ออายุ และ
  - 96.3 ต้นทุนในการต่ออายุไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการต่ออายุนั้น
- หากต้นทุนในการต่ออายุมีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุนี้ถือเป็นต้นทุนในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ณ วันที่ต่ออายุ

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

#### ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

- 97 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ได้ กล่าวคือ

เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร กิจการต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันใดวันหนึ่งที่เกิดขึ้นก่อนระหว่างวันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 กับวันที่กิจการเลิกรับรู้สินทรัพย์นั้น วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละรอบระยะเวลาต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือมาตรฐานฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ

- 98 วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธีการ วิธีการดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต กิจการเลือกใช้วิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอในทุกรอบระยะเวลา เว้นแต่รูปแบบที่คาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป
- 98ก มีข้อสันนิษฐานว่าวิธีการตัดจำหน่ายที่อ้างอิงจากรายได้ที่เกิดจากกิจกรรมซึ่งรวมการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม รายได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่รวมการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมักจะสะท้อนปัจจัยต่าง ๆ ที่ไม่เชื่อมโยงโดยตรงกับการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ตัวอย่างเช่น รายได้ ได้รับผลกระทบจากปัจจัยนำเข้าอื่นและกระบวนการอื่น กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขาย การเปลี่ยนแปลงในปริมาณขายและราคา ราคาซึ่งเป็นส่วนประกอบของรายได้อาจถูกกระทบโดยภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่กิจการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ข้อสันนิษฐานนี้ไม่สามารถนำมาใช้ได้ในบางสภาพแวดล้อมที่จำกัด
- 98ก.1 ในกรณีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงถึงการวัดมูลค่าของรายได้ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 98ค หรือ
- 98ก.2 เมื่อพิสูจน์ได้ว่ารายได้และการได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีความสัมพันธ์กันอย่างมาก
- 98ข ในการเลือกวิธีการตัดจำหน่ายให้เหมาะสมตามที่กล่าวในย่อหน้า 98 กิจการสามารถกำหนดปัจจัยที่เป็นข้อจำกัดที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับแรกซึ่งมีอยู่เป็นปกติในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ตัวอย่างเช่น สัญญาซึ่งกำหนดให้สิทธิกิจการในการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อาจมีการกำหนดไว้ล่วงหน้าของจำนวนปี (ระยะเวลา) จำนวนหน่วยการผลิต หรือจำนวนครั้งที่ขอยอดรายได้ที่จะเกิดขึ้น การระบุปัจจัยที่เป็นข้อจำกัดที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับแรกจะเป็นจุดเริ่มต้นของการระบุเกณฑ์ของการตัดจำหน่ายที่เหมาะสม แต่เกณฑ์อื่นอาจนำมาปฏิบัติใช้ได้หากเกณฑ์ดังกล่าวสะท้อนรูปแบบของการได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ใกล้เคียงกว่า

- 98ค ในสภาพแวดล้อมที่ปัจจัยที่เป็นข้อจำกัดที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับแรกที่มีอำนาจเหนือกว่า ซึ่งมีอยู่เป็นปกติวิสัยในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นเรื่องของการบรรลุผลสำเร็จในรายได้ รายได้ที่เกิดขึ้นสามารถนำมาเป็นเกณฑ์ในการตัดจำหน่าย ตัวอย่างเช่น กิจการได้มาซึ่งสัมปทานการสำรวจและสกัดแร่ทองคำจากเหมืองทองคำ การหมดอายุของสัญญาอาจขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งที่ของรายได้รวมที่เกิดจากการสกัดแร่ (เช่น สัญญาอนุญาตให้สกัดแร่ทองคำจากเหมืองแร่จนกระทั่งยอดรวมของรายได้จากการขายทองคำครบ 2 พันล้านบาท) และไม่ได้ขึ้นกับระยะเวลาหรือปริมาณทองที่ขุดได้ ตัวอย่างอื่น เช่น สิทธิในการดำเนินงานทางด่วนสามารถขึ้นอยู่กับจำนวนรายได้คงที่ที่เกิดจากการเก็บค่าทางด่วน (ตัวอย่างเช่น สัญญาอนุญาตให้การดำเนินงานทางด่วนได้จนกระทั่งยอดเงินที่ได้จากการเก็บค่าทางด่วนมียอดครบ 100 ล้านบาท) ในกรณีการก่อให้เกิดขึ้นของรายได้ถือเป็นปัจจัยที่จำกัดที่มีอำนาจเหนือกว่าในสัญญาสำหรับการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน การก่อให้เกิดขึ้นของรายได้ดังกล่าวอาจเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมที่จะมาใช้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเนื่องจากสัญญามีการระบุจำนวนครั้งที่ของยอดรายได้ที่จะเกิดขึ้น ซึ่งจะนำมาใช้ในการพิจารณาการตัดจำหน่าย
- 99 โดยปกติกิจการรับรู้ค่าตัดจำหน่ายในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือเป็นส่วนหนึ่งในการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว ค่าตัดจำหน่ายถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์อื่น และนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในกระบวนการผลิตต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ*)

### มูลค่าคงเหลือ

- 100 กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 100.1 มีข้อผูกมัดว่าบุคคลที่สามจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์หรือ
- 100.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ (ตามที่นิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 100.2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดโดยอ้างอิงกับตลาดที่มีสภาพคล่องนั้น และ
- 100.2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดที่มีสภาพคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- 101 จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนต้องกำหนดหลังจากหักมูลค่าคงเหลือ มูลค่าคงเหลือที่ไม่เท่ากับศูนย์บ่งชี้ว่ากิจการคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

- 102 กิจการต้องประมาณการมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคา ณ วันที่ประมาณการ สำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ และมีการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ที่กิจการคาดว่าจะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ในอนาคต กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกงวดปีบัญชี กิจการต้องปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*
- 103 มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเท่ากับศูนย์จนกว่ามูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ในภายหลังลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

**การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย**

- 104 กิจการต้องทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างน้อยทุกงวดปีบัญชี กิจการต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คาดไว้แตกต่างจากที่ประมาณการไว้ในอดีต ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่เปลี่ยนไป หากรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองกรณีเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
- 105 ในระหว่างอายุของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการอาจเห็นว่าอายุการใช้ประโยชน์ที่ประมาณการไว้ นั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจบ่งชี้ว่าระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลง
- 106 เมื่อเวลาผ่านไป รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเห็นว่า การตัดจำหน่ายด้วยวิธียอดคงเหลือลดลงเหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง อีกตัวอย่างหนึ่งคือในกรณีที่การใช้สิทธิที่ได้รับจากใบอนุญาตจำเป็นต้องเลื่อนเวลาออกไปเนื่องจากต้องรอให้ส่วนประกอบอื่นของแผนธุรกิจดำเนินการก่อน ในกรณีดังกล่าว กิจการอาจไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์จนกว่ารอบระยะเวลาต่อมา



## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

- 107 กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน
- 108 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น
- 108.1 เป็นประจำทุกปี และ
- 108.2 เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า

### การทบทวนการประเมินอายุการใช้ประโยชน์

- 109 ในแต่ละรอบระยะเวลา กิจการต้องทบทวนอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่าย เพื่อพิจารณาว่าเหตุการณ์หรือสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ยังคงสนับสนุนว่าอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอนหรือไม่ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ไม่สนับสนุนว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
- 110 เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 การที่กิจการประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเป็นข้อบ่งชี้อย่างหนึ่งว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจเกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ที่กำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และรับรู้ส่วนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

### มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 111 ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอธิบายว่ากิจการต้องทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เมื่อใด และอย่างไร วิธีการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และเมื่อใดที่กิจการต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

## การเลิกใช้และการจำหน่าย

- 112 กิจการต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ
- 112.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ
- 112.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย
- 113 กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกำไรหรือขาดทุน เมื่อเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน) ทั้งนี้กิจการต้องไม่จัดประเภทผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการเป็นรายได้หลัก
- 114 การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดขึ้นได้ในหลายวิธีการ (เช่น การขาย การทำสัญญาเช่าเงินทุน หรือการบริจาค) วันที่จำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือวันที่ผู้รับมีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์นั้นตามข้อกำหนดในการพิจารณาว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 สำหรับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน
- 115 เพื่อให้เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้า 21 กิจการรับรู้ต้นทุนการเปลี่ยนแปลงบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น และเลิกรับรู้มูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงออก กรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง กิจการอาจใช้ต้นทุนการเปลี่ยนแปลงกำหนดเป็นต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง ณ วันที่ได้มาหรือวันที่เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการ
- 115ก ในกรณีของการได้สิทธิกลับมาใหม่จากการรวมธุรกิจ หากสิทธิดังกล่าวได้มีการออกใหม่ (ขาย) ให้กับบุคคลที่สามในภายหลัง มูลค่าตามบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ต้องนำไปใช้ในการกำหนดผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการออกสิทธิใหม่
- 116 จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ถูกรวมในผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามข้อกำหนดของการกำหนดราคาของรายการในย่อหน้าที่ 47 ถึง 72 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 การเปลี่ยนแปลงในภายหลังของจำนวนเงินโดยประมาณของสิ่งตอบแทนซึ่งรวมในผลกำไรหรือขาดทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
- 117 กิจการต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเมื่อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นไม่ได้ใช้อีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่กิจการได้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้วหรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ดังกล่าวรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5

## การเปิดเผยข้อมูล

## การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป

- 118 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนประเภทอื่น
- 118.1 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอนหากเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่ายที่ใช้
- 118.2 วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน
- 118.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหัก และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์) ณ วันเริ่มต้นและวันสิ้นรอบระยะเวลา
- 118.4 รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนไว้
- 118.5 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันเริ่มต้นกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้
- 118.5.1 จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแยกแสดงสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นภายในกิจการสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ
- 118.5.2 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 และการจำหน่ายอื่น
- 118.5.3 จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงในระหว่างรอบระยะเวลาที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 75 และ 85 ถึง 86 และที่เกิดจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ซึ่งรับรู้หรือกลับรายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
- 118.5.4 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างรอบระยะเวลา (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

- 118.5.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่กลับรายการในกำไรหรือขาดทุนระหว่างรอบระยะเวลา (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
- 118.5.6 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลา
- 118.5.7 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าทางการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอทางการเงิน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอทางการเงินของกิจการ และ
- 118.5.8 การเปลี่ยนแปลงอื่นของมูลค่าตามบัญชีในระหว่างรอบระยะเวลา
- 119 ประเภทของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน คือ กลุ่มของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีธรรมชาติและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอาจแยกประเภทได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้
- 119.1 ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์
- 119.2 หัวหนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์
- 119.3 โปรแกรมคอมพิวเตอร์
- 119.4 ใบอนุญาต และสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ
- 119.5 ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานและการให้บริการ
- 119.6 สูตรอาหาร สูตรอื่น แบบจำลอง การออกแบบ และต้นแบบ และ
- 119.7 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนา
- ประเภทของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่กล่าวถึงข้างต้นสามารถแยกเป็นประเภทย่อยหรือรวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้นได้ หากผลในการแยกย่อยหรือการรวมนั้นทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น
- 120 กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 118.5.3 ถึง 118.5.5
- 121 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับธรรมชาติและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในรอบระยะเวลาปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในรอบระยะเวลาต่อไป การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของรายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 121.1 การประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
- 121.2 วิธีการตัดจำหน่าย หรือ
- 121.3 มูลค่าคงเหลือ
- 122 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน
- 122.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน และเหตุผลสนับสนุนการประเมินว่าอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

- ในการให้เหตุผล กิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างมีนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์มีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน
- 122.2 คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ
- 122.3 สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและรับรู้เริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 44)
- 122.3.1 มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์เหล่านั้น
- 122.3.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น และ
- 122.3.3 สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่
- 122.4 การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในเรื่องสิทธิ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
- 122.5 จำนวนเงินที่กิจการมีข้อผูกมัดตามสัญญาสำหรับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 123 กรณีที่กิจการอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างมีนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน กิจการพิจารณาถึงปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 90
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่
- 124 หากกิจการปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 124.1 แสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 124.1.1 วันที่ตีราคาใหม่
- 124.1.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และ
- 124.1.3 มูลค่าตามบัญชีซึ่งมีการรับรู้ตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ ซึ่งมีการวัดมูลค่าหลังจากการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 74 และ
- 124.2 จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันเริ่มต้นและวันสิ้นรอบระยะเวลาโดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างรอบระยะเวลา และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้น
- 124.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 125 ในการเปิดเผยข้อมูล กิจการอาจจำเป็นต้องนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้น อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทเดียวกัน หากการรวมนั้นจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงด้วยจำนวนเงินที่วัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่

รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

- 126 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างรอบระยะเวลา
- 127 รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วยรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 67 สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับประเภทของรายจ่ายที่ต้องนำมารวมเพื่อการเปิดเผยข้อมูลตามที่ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 126)

การเปิดเผยข้อมูลอื่น

- 128 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 128.1 คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายเต็มจำนวนแล้ว แต่กิจการยังใช้ประโยชน์อยู่ และ
- 128.2 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของกิจการ แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือเนื่องจากกิจการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นก่อนที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านและวันถือปฏิบัติ

- 129 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
- 130 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาประจำปี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป
- 130ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130จ (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
- 130ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ช (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ฌ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ญ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ฎ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2557 ทำให้มีการ

แก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี 2561 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 114 และ 116 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

130ก มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนมกราคมปี 2559 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี 2562 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 6 113 และ 114 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

130ข มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2560 และการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนมิถุนายนปี 2563 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี 2566 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17

#### การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

131 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

#### การปฏิบัติก่อนวันบังคับใช้

132 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

#### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

133 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน*