

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๘๖/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๙ (๔/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕/๒๕๕๗ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557)

### เรื่อง

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IAS 38: Intangible assets Bound volume 2013 Consolidated without early application)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2555 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 3.5 8 33 47 50 75 78 82 84 100 และ 124 และยกเลิกย่อหน้าที่ 39 ถึงย่อหน้าที่ 41 และย่อหน้าที่ 130จ และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

## สารบัญ

จากย่อหน้าที่

|                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| วัตถุประสงค์                                                                    | 1   |
| ขอบเขต                                                                          | 2   |
| คำนิยาม                                                                         | 8   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตน                                                             | 9   |
| สามารถระบุได้                                                                   | 11  |
| การควบคุม                                                                       | 13  |
| ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต                                                     | 17  |
| การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า                                                  | 18  |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก                                           | 25  |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ                                      | 33  |
| การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ               | 35  |
| รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ | 42  |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการอุดหนุนของรัฐบาล                                 | 44  |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน                                       | 45  |
| ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน                                                     | 48  |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน                                             | 51  |
| ขั้นตอนการวิจัย                                                                 | 54  |
| ขั้นตอนการพัฒนา                                                                 | 57  |
| ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน                                   | 65  |
| การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย                                                         | 68  |
| ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์                                   | 71  |
| การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ                                              | 72  |
| วิธีราคาทุน                                                                     | 74  |
| วิธีการตีราคาใหม่                                                               | 75  |
| อายุการให้ประโยชน์                                                              | 88  |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน                           | 97  |
| ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย                                     | 97  |
| มูลค่าคงเหลือ                                                                   | 100 |
| การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย                             | 104 |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน                           | 107 |

|                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์                                     | 109 |
| มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์           | 111 |
| การเลิกใช้และการจำหน่าย                                                  | 112 |
| การเปิดเผยข้อมูล                                                         | 118 |
| การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป                                                   | 118 |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยราคาที่เป็นใหม่ | 124 |
| รายการจ่ายในการวิจัยและพัฒนา                                             | 126 |
| การเปิดเผยข้อมูลอื่น                                                     | 128 |
| การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ                              | 130 |
| การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน                                    | 131 |
| การปฏิบัติก่อนวันมีผลบังคับใช้                                           | 132 |
| การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม                                         | 133 |

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง **สินทรัพย์ไม่มีตัวตน** ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 133 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากันและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง **นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด** (เมื่อมีการประกาศใช้)

## บทนำ

บทนำ 1 – บทนำ 13 (บทนำเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง **สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**

### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนถ้าเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเท่านั้น นอกจากนี้ ยังกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและการเปิดเผยข้อมูล โดยเฉพาะเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้น
  - 2.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
  - 2.2 สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง **การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน**
  - 2.3 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของการสำรวจและการประเมินค่าสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง **การสำรวจ และการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่** (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ
  - 2.4 รายจ่ายในการพัฒนา และ ชุดแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
- 3 หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้วกิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติมีดังต่อไปนี้
  - 3.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง **สินค้าคงเหลือ** (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 3.2 สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 3.3 สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 3.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 3.5 สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง *การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน การรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงิน* บางรายการที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม* มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*
- 3.6 ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 3.7 ต้นทุนการได้มารอดัดจำหน่าย และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งเกิดจากสิทธิตามสัญญากรรมสิทธิ์ประกันภัยของผู้ให้ประกันภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งมาตรฐานดังกล่าวกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลโดยเฉพาะสำหรับต้นทุนการได้มารอดัดจำหน่าย แต่ไม่ได้ระบุการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวจึงให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีฉบับนี้ด้วย
- 3.8 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่หมุนเวียนซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งจัดประเภทไว้เป็นถือไว้เพื่อขาย) ตามนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 4 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งที่มีตัวตน เช่น คอมแพคดิสก์ (ในกรณีของโปรแกรมคอมพิวเตอร์) เอกสารทางกฎหมาย (ในกรณีของใบอนุญาตหรือสิทธิบัตร) หรือแผ่นฟิล์ม ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่มีองค์ประกอบทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนจะถือเป็นสินทรัพย์มีตัวตน ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาและประเมินว่าองค์ประกอบใดมีนัยสำคัญมากกว่ากัน เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำหรับเครื่องมือที่ควบคุมโดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ซึ่งไม่สามารถทำงานได้โดยปราศจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้น ให้ถือว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือและถือเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สำหรับระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ให้ถือหลักปฏิบัติเดียวกันกับข้างต้น เมื่อโปรแกรมคอมพิวเตอร์

เป็นส่วนประกอบที่สามารถแยกออกจากอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ได้ โปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นต้องถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 5 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายจ่ายในกิจกรรมด้านการโฆษณา การอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ การวิจัยและพัฒนา การวิจัยและการพัฒนาถือเป็นกิจกรรมที่มุ่งพัฒนาความรู้ ดังนั้น ถึงแม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวอาจก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น แม่แบบของผลิตภัณฑ์ แต่องค์ประกอบที่มีตัวตนของสินทรัพย์นั้นถือว่ามีความสำคัญรองจากองค์ประกอบที่ไม่มีตัวตนอันได้แก่ องค์ความรู้ที่อยู่ในสินทรัพย์มีตัวตนนั้น
- 6 ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ให้ผู้เช่านำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้สัญญาเช่าการเงินดังกล่าว สิทธิตามข้อตกลงที่อนุญาตให้ใช้รายการต่าง ๆ เช่น ภาพยนตร์ วิดีทัศน์ บทละคร บทภาพยนตร์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) และให้ถืออยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 7 ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีโดยทั่วไปอาจไม่ครอบคลุมถึงกิจกรรมบางกิจกรรมหรือรายการบัญชีบางรายการที่มีลักษณะเฉพาะจนทำให้เกิดประเด็นทางบัญชีที่อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันไป เช่น รายจ่ายในการสำรวจ พัฒนาและขุดเจาะน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและแหล่งทรัพยากรแร่ในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะ และกรณีของสัญญาการประกันภัย ดังนั้น กิจกรรมจึงไม่ตื่อนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจกรรมในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะหรือกิจการผู้รับประกันภัยตื่อนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น (เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์) และรายจ่ายอื่น ๆ (เช่น ต้นทุนในการเริ่มดำเนินงานใหม่)

## คำนิยาม

- 8 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

|                      |         |                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>การตัดจำหน่าย</b> | หมายถึง | การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น                                                                                                            |
| <b>สินทรัพย์</b>     | หมายถึง | ทรัพยากรที่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"><li>1) อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต และ</li><li>2) ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ</li></ol> |

|                                       |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| มูลค่าตามบัญชี                        | หมายถึง | จำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน<br>หลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจาก<br>การด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ราคาทุน                               | หมายถึง | จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการ<br>จ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่<br>กิจการมอบให้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่<br>ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น หรือจำนวนที่กิจการรับรู้<br>เป็นสินทรัพย์ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการ<br>รายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการ<br>รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557)<br>เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการ<br>ประกาศใช้) |
| จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่าย              | หมายถึง | ราคาทุนของสินทรัพย์หรือจำนวนอื่นที่ใช้แทนราคา<br>ทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| การพัฒนา                              | หมายถึง | การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในการ<br>แผนงานหรือ การออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่<br>ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือ<br>ใช้ในเชิงพาณิชย์ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบชิ้นส่วน<br>อุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ                                                                                                                                                    |
| มูลค่าเฉพาะกิจการ                     | หมายถึง | มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะ<br>ได้รับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการ<br>ขายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์หรือ<br>ที่คาดว่าจะเกิดเมื่อมีการโอนเพื่อชำระหนี้สิน                                                                                                                                                                                                     |
| มูลค่ายุติธรรม                        | หมายถึง | ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่าย<br>เพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ<br>ระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐาน<br>การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัด<br>มูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))                                                                                                                                                                    |
| ผลขาดทุนจากการด้อย<br>ค่าของสินทรัพย์ | หมายถึง | จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะ<br>ได้รับคืนของสินทรัพย์                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

|                                     |         |                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตน                 | หมายถึง | สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ                                                                                                                                      |
| สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน             | หมายถึง | เงินสดที่ถือครองหรือสินทรัพย์ที่กิจการจะได้รับเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน หรือที่สามารถระบุได้                                                                                                              |
| การวิจัย                            | หมายถึง | การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค                                                                                         |
| มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน | หมายถึง | จำนวนเงินโดยประมาณที่กิจการจะได้รับ ณ เวลาปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนโดยประมาณที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่าย หากสินทรัพย์ มีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็ ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์ |
| อายุการให้ประโยชน์                  | หมายถึง | กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้<br>1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ<br>2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์                          |

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 9 กิจการมักใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อซื้อ พัฒนา รักษาระดับ หรือยกระดับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่างๆ เช่น ความรู้ทางวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบ การนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ สิทธิตามใบอนุญาต สินทรัพย์ทางปัญญา ความรู้ทางการตลาด และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อผลิตภัณฑ์และชื่อสิ่งพิมพ์ ตัวอย่างของรายการที่เกิดจากทรัพยากรข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ภาพยนตร์ รายชื่อลูกค้า สิทธิในการให้บริการสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย ใบอนุญาตทำการประมง โควต่านำเข้าสินค้า สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือกับผู้ขายสินค้า ความจงรักภักดีต่อสินค้า ส่วนแบ่งตลาด และสิทธิทางการตลาด
- 10 รายการที่ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ 9 อาจไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ทุกรายการ รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ต้องสามารถระบุได้ ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากรายการใดไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องรับรู้รายการที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือก่อให้เกิดซึ่งรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากรายการ

นั้นเกิดจากการรวมธุรกิจ รายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยมที่ต้องรับรู้ ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 68)

### สามารถระบุได้

- 11 คำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกำหนดให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องสามารถระบุแยกจากค่าความนิยมได้ ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจถือเป็นสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากได้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตดังกล่าวอาจเกิดขึ้นจากการผนวกระหว่างสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้หลายรายการที่ได้มารวมกัน หรือเกิดจากสินทรัพย์เหล่านั้น ซึ่งแต่ละรายการไม่เข้าเกณฑ์ที่จะรับรู้ในงบการเงิน
- 12 **สินทรัพย์สามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ**
  - 12.1 สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขายโอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือโดยร่วมกับสัญญา เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ
  - 12.2 ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ

### การควบคุม

- 13 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงประโยชน์ดังกล่าวตามปกติ ความสามารถที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมักเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ ดังนั้น การไม่มีสิทธิตามกฎหมาย เป็นการยากที่จะแสดงให้เห็นถึงการควบคุม อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการบังคับใช้สิทธิตามกฎหมายไม่ใช่เกณฑ์ที่จำเป็นเพียงอย่างเดียวสำหรับการควบคุม ทั้งนี้เพราะกิจการอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในลักษณะอื่นได้
- 14 ความรู้ทางการตลาดและความรู้ทางเทคนิคอาจก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตกิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเหล่านั้นได้ เช่น ถ้าความรู้นั้นได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายในรูปของลิขสิทธิ์ ข้อตกลงในการคุ้มครองทางการค้า (หากกฎหมายอนุญาตให้ทำ) หรือโดยหน้าที่ตามกฎหมายของพนักงานที่จะรักษาความลับเกี่ยวกับความรู้
- 15 กิจการอาจมีกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญและกิจการอาจสามารถระบุได้ว่าความเชี่ยวชาญของพนักงานที่เพิ่มขึ้นจากการอบรม จะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและยังอาจคาดได้ว่าพนักงานเหล่านั้นจะใช้เวลาเชี่ยวชาญเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการต่อไป อย่างไรก็ตามกิจการมักไม่มีการควบคุมที่เพียงพอกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญหรือจากการอบรมพนักงานเหล่านั้นจนเกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามดังกล่าว ในทำนองเดียวกันความสามารถในการบริหารหรือความสามารถ

พิเศษด้านเทคนิคไม่อาจเข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม เว้นแต่กิจการจะได้รับ ความคุ้มครองตามกฎหมายที่จะใช้ประโยชน์และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามที่ คาดหวัง นอกจากนี้ความสามารถนี้ยังต้องเข้าเกณฑ์อื่นของคำนิยามการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- 16 กิจการอาจมีส่วนแบ่งตลาดหรือกลุ่มลูกค้าที่คาดว่าจะดำเนินการค้ากับกิจการต่อไปได้ เนื่องจาก กิจการพยายามสร้างความสัมพันธ์อันดีกับลูกค้าและความจงรักภักดีของลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือ บริการของกิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครอง หรือไม่มีวิธีการ ควบคุมอื่นเพื่อให้ลูกค้ามีความสัมพันธ์หรือความจงรักภักดีต่อกิจการ กิจการจึงมักไม่มีอำนาจ เพียงพอที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์และความ จงรักภักดีของลูกค้า ดังนั้น รายการข้างต้น (กลุ่มลูกค้า ส่วนแบ่งการตลาด ความสัมพันธ์และ ความจงรักภักดีของลูกค้า) จึงไม่เข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม อย่างไรก็ตาม การ ไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครองความสัมพันธ์กับลูกค้า แต่หากมีรายการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ ได้มาซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (ที่ไม่ใช่มาจากการรวมกิจการ) แม้จะไม่ได้ทำเป็นสัญญา กรณีนี้มี หลักฐานว่า กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจาก ความสัมพันธ์กับลูกค้าได้ และมีหลักฐานว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวสามารถแยกเป็นเอกเทศ ได้ ดังนั้นความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวจะเข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม

#### **ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต**

- 17 ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จาก การขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยกิจการ เช่น สินทรัพย์ทางปัญญาที่นำมาใช้กับกระบวนการผลิตอาจ ช่วยลดต้นทุนการผลิตในอนาคตแทนที่จะทำให้รายได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น

#### **การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า**

- 18 ในการรับรู้รายการใดรายการหนึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่า รายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 18.1 เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ดูย่อหน้าที่ 8 ถึง 17)
- 18.2 เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ 21 ถึง 23)
- ข้อกำหนดนี้ ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเมื่อซื้อหรือสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้น ภายในกิจการเอง และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแทนบางส่วน หรือ บำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น
- 19 ย่อหน้าที่ 25 ถึง 32 เกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และย่อ หน้าที่ 33 ถึง 43 เกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 44 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล ย่อหน้าที่ 45 ถึง 47 เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 48 ถึง 50 เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติกับค่า ความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ ย่อหน้าที่ 51 ถึง 67 เกี่ยวกับการรับรู้รายการและวัดมูลค่า เริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการสร้างขึ้นภายในกิจการเอง

- 20 สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนโดยทั่วไปแล้วจะไม่มีเพิ่มในสินทรัพย์นั้น หรือเปลี่ยนแทนส่วนหนึ่ง ส่วนใดของสินทรัพย์ ดังนั้นรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่จึงเป็นการจ่ายเพื่อคงรักษาไว้ใน ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมากกว่าที่จะเป็นรายจ่ายเพื่อให้ เข้าเกณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม และเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่ กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้แล้วมักเป็นการยากที่จะกระจายรายจ่ายที่เกิดขึ้น ภายหลังไปยังสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใดโดยเฉพาะได้โดยตรง แต่จะถือเป็นรายจ่ายของกิจการ โดยรวมมากกว่า ดังนั้น จึงแทบจะไม่มีกรรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้สินทรัพย์ไม่มี ตัวตอนที่ได้มาในครั้งแรกหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายใน กิจการเสร็จเรียบร้อยแล้วเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนด ในย่อหน้าที่ 63 รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับตราสินค้า หัวนหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจาก ภายนอกกิจการหรือที่กิจการสร้างขึ้นเอง) ให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น ทั้งนี้เนื่องจาก รายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนจากรายจ่ายที่จ่ายเพื่อการพัฒนาธุรกิจโดยรวม
- 21 กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้
- 21.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะ เกิดจากสินทรัพย์นั้น และ
- 21.2 ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 22 กิจการต้องประเมินความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจาก สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติ ดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารต่อสถานะทางเศรษฐกิจที่ เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- 23 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักฐานที่มีอยู่ขณะที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยให้ น้ำหนักกับหลักฐานจากภายนอกมากกว่า
- 24 กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก
- 25 โดยทั่วไป ราคาที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาแบบแยกต่างหากจะสะท้อนถึงความ คาดหวังเกี่ยวกับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอน เกี่ยวกับเวลาหรือจำนวนที่จะได้รับ ดังนั้น จึงถือได้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก เข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 21.1 เสมอ
- 26 นอกจากนี้ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่าง น่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่สิ่งตอบแทนของการจ่ายซื้ออยู่ในรูปของเงินสดหรือ สิทธิประโยชน์ที่เป็นตัวเงินอื่น
- 27 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย

- 27.1 ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย และ
- 27.2 ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์
- 28 ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย
  - 28.1 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน
  - 28.2 ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน และ
  - 28.3 ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน
- 29 ตัวอย่างของรายการที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย
  - 29.1 ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
  - 29.2 ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
  - 29.3 ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป
- 30 การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการปรับปรุงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่
  - 30.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นขณะที่สินทรัพย์ซึ่งอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ แม้ว่าจะยังไม่ถูกนำมาใช้ก็ตาม และ
  - 30.2 ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่ต้องการผลผลิตยังอยู่ในระดับเริ่มต้น
- 31 การดำเนินงานบางอย่างอาจเกิดขึ้นโดยมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ไม่ถือเป็นสถานการณ์ที่จำเป็นเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร การดำเนินงานเหล่านี้ อาจเกิดขึ้นในช่วงก่อนหรือในระหว่างการพัฒนาสินทรัพย์นั้น เนื่องจากการดำเนินงานดังกล่าวไม่ได้จำเป็นในการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน โดยจัดประเภทเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
- 32 หากระยะเวลาการชำระสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับราคาขายเงินสด และบันทึกผลต่าง

ระหว่างราคาที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระจริงเป็นดอกเบี้ยตลอดอายุของการได้สินเชื่อ เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ต้นทุนการกู้ยืม* (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ**

- 33 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่าหากกิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก็คือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนถึงความคาดหวังของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเวลาหรือจำนวนที่จะได้รับ ดังนั้นจึงถือได้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเรื่องความเป็นไปได้ค่อนข้างแนบตามย่อหน้าที่ 21.1 เสมอ หากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ จะถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้นจึงถือได้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเข้าเกณฑ์การวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามย่อหน้าที่ 21.2 เสมอ
- 34 เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ซื้อกิจการสามารถรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ขายแยกจากค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ขายได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจหรือไม่ นั่นหมายความว่าผู้ซื้อรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยมหากโครงการดังกล่าวเข้าเกณฑ์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ขายจะเข้าเกณฑ์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามก็ต่อเมื่อเป็นไปตามทุกข้อดังต่อไปนี้
- 34.1 เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ และ
  - 34.2 สามารถระบุได้ กล่าวคือ แยกต่างหากหรือเกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ

#### **การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ**

- 35 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ จะถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่กิจการใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้มูลค่าต่าง ๆ กัน ซึ่งมีความน่าจะเป็นที่แตกต่างกันไป เป็นการแสดงให้เห็นว่าความไม่แน่นอนดังกล่าวได้นำไปรวมในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แล้ว

- 36 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจสามารถแบ่งแยกได้ เฉพาะเมื่อพิจารณาพร้อมกับสัญญาที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้เท่านั้น ในกรณีดังกล่าวผู้ซื้อกิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยมแต่รวมกับรายการที่เกี่ยวข้อง
- 37 ผู้ซื้ออาจจะรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งประกอบกันเป็นสินทรัพย์ชุดเดียว โดยที่สินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการให้ประโยชน์ใกล้เคียงกัน เช่น คำว่า “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” มักใช้แทนเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่นๆ อย่างไรก็ตาม “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” โดยทั่วไปเป็นคำศัพท์ด้านการตลาด ซึ่งนำมาใช้เพื่อหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งประกอบกัน เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือเครื่องหมายของสินค้าประเภทบริการ) และชื่อการค้า สูตร ส่วนผสม และความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง
- 38 – 41 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ

42 รายการจ่ายในการวิจัยและพัฒนาซึ่ง

- 42.1 เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการซึ่งได้มาแยกต่างหากหรือได้มาจากการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ
- 42.2 เกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ

การบันทึกบัญชีของรายการดังกล่าวให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 54-62

- 43 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 54-62 กำหนดว่ารายการจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ไม่ว่าจะได้มาแยกต่างหากหรือได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้วจะต้อง
- 43.1 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หากเป็นรายการจ่ายในการวิจัย
- 43.2 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หากเป็นรายการจ่ายในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 57 และ
- 43.3 บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มาหากรายการจ่ายในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 57

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการอุดหนุนของรัฐบาล

- 44 ในบางกรณี กิจการอาจได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการอุดหนุนของรัฐบาล โดยไม่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใดๆ หรือที่เรียกว่าจ่ายแต่ในนาม ในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลโอน หรือปันส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้กับกิจการ เช่น สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า หรือสิทธิที่จะใช้ทรัพยากรที่มีข้อจำกัดอื่น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการอาจเลือกที่จะรับรู้ทั้งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและเงินอุดหนุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากกิจการเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ด้วยมูลค่าตาม

อำนาจซื้อเดิม (วิธีที่สามารถปฏิบัติได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล (เมื่อมีการประกาศใช้)) บวกกับรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามประสงค์

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

- 45 กิจการอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน รายการอื่น หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการอื่น อย่างไรก็ตามกิจการสามารถใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีที่กล่าวไว้ได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

45.1 รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ

45.2 มูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามแนวทางนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

- 46 ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากขนาดของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไข

46.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวน) ของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่ได้รับแตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

46.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

46.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 46.1 หรือ 46.2 ต้องมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ มูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยนต้องสะท้อนถึงกระแสเงินสดหลังหักภาษีผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องทำการคำนวณอย่างละเอียด

- 47 ย่อหน้าที่ 21.2 กำหนดเงื่อนไขที่กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าจะต้องสามารถวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่าสามารถวัดมูลค่าอย่างน่าเชื่อถือหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 47.1 ความผันผวนของช่วงการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้นไม่มีนัยสำคัญ หรือ
- 47.2 กิจกรรมสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่าง ๆ ได้อย่างสมเหตุสมผล

หากกิจกรรมสามารถที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจกรรมต้องกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกยกเว้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

#### ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ

- 48 กิจกรรมต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์
- 49 ในบางกรณี กิจกรรมอาจก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจกรรมมักอ้างว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนสนับสนุนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ อย่างไรก็ตามค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการไม่มีการรับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ (กล่าวคือ ไม่สามารถแยกออกได้หรือไม่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ) ภายใต้การควบคุมของกิจการซึ่งสามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 50 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของกิจการกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งอาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมของกิจการ อย่างไรก็ตามผลต่างดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

- 51 ในบางครั้งการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่นั้นทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาในเรื่องดังต่อไปนี้
- 51.1 กิจกรรมไม่สามารถระบุได้ว่ามีสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือไม่และเมื่อใด และ
- 51.2 การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณีกิจการจะไม่สามารถแยกต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในออกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อรักษาระดับหรือเพื่อยกระดับค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหรือจากต้นทุนที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันได้

ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจกรรมต้องนำข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 52 ถึง 67 มาประยุกต์กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่เกิดขึ้นภายในกิจการ นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

52 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ กิจกรรมต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

52.1 ขั้นตอนการวิจัย และ

52.2 ขั้นตอนการพัฒนา

คำว่า “ขั้นตอนการวิจัย” และ “ขั้นตอนการพัฒนา” มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่า “วิจัย” และ “พัฒนา” ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

53 หากกิจกรรมไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจกรรมต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

#### ขั้นตอนการวิจัย

54 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย (หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน) เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

55 ในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน กิจการไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นได้เกิดขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในทันที

56 ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัยมีดังต่อไปนี้

56.1 กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่

56.2 การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ

56.3 การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ และ

56.4 การคิด การออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ

#### ขั้นตอนการพัฒนา

57 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนา (หรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน) เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

57.1 มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้

57.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย

57.3 กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย

57.4 กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเหนืออื่นใด กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มี

- ตัวตนหรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหาก  
กิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึง  
ประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น
- 57.5 กิจการมีทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นพร้อมเพียงพอที่จะนำมาใช้  
เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์  
หรือนำมาขายได้
- 57.6 กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน  
ที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 58 ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน บางกรณีกิจการสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มี  
ตัวตนและสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิด  
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทั้งนี้เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่  
ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย
- 59 ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนาได้แก่
- 59.1 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบและแบบจำลองในระหว่างขั้นตอน  
ก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้
- 59.2 การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเบ้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
- 59.3 การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง ซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะ  
สามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์ได้ และ
- 59.4 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับ  
วัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น
- 60 กิจการต้องประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้  
ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์  
(เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิง  
เศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างไร หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้อง  
ใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่ระบุ  
ไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการ  
ประกาศใช้) มาปฏิบัติ
- 61 ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีทรัพยากรพร้อมเพียงพอที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จ  
สมบูรณ์ หรือทำให้กิจการสามารถใช้หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนงาน  
ธุรกิจที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็นและกิจการมี  
ความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี กิจการอาจแสดงถึง  
ความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงิน  
สนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้

- 62 ตามปกติ ระบบต้นทุนของกิจการจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาต หรือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
- 63 กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวนหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 64 รายจ่ายสำหรับตราผลิตภัณฑ์ หัวนหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวม ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

#### ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

- 65 ตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ 24 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 21 ถึง 22 และ 57 เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดที่ระบุไว้ย่อหน้าที่ 71 ไม่อนุญาตให้ กิจการนำรายจ่ายที่เคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายกลับมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 66 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในประกอบด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้าง ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของผู้บริหาร ตัวอย่างของต้นทุนโดยตรงดังกล่าว ได้แก่
- 66.1 ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - 66.2 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - 66.3 ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย และ
  - 66.4 ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้ข้อกำหนดที่สามารถนำดอกเบี้ยมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
- 67 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
- 67.1 รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้
  - 67.2 ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรกที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่วางไว้ และ
  - 67.3 รายจ่ายในการอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

#### ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 65

กิจการกำลังพัฒนากระบวนการการผลิตใหม่ ในระหว่างปี 25x5 มีรายจ่ายเกิดขึ้น 1,000 บาท รายจ่ายจำนวน 900 บาทเกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 และรายจ่ายจำนวน 100 บาทเกิดขึ้นในระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 และวันที่ 31 ธันวาคม 25x5

กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่า ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x5 กระบวนการผลิตดังกล่าวเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของความรู้ความชำนาญซึ่งรวมอยู่ในกระบวนการผลิต (รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อให้กระบวนการผลิตเสร็จสมบูรณ์ก่อนที่จะพร้อมใช้) มีมูลค่าโดยประมาณ 500 บาท

ณ วันสิ้นปี 25x5 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับขั้นตอนการผลิตเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน 100 บาท (รายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x5) รายจ่ายจำนวน 900 บาทที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากยังไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการจนกระทั่งวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของกระบวนการการผลิตที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน

ในระหว่างปี 25x6 มีรายจ่ายเกิดขึ้น 2,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25x6 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากความรู้ความชำนาญที่รวมอยู่ในกระบวนการการผลิต (รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อให้กระบวนการการผลิตเสร็จสมบูรณ์ก่อนที่จะพร้อมใช้) มีมูลค่าโดยประมาณ 1,900 บาท

ณ วันสิ้นปี 25x6 ต้นทุนของกระบวนการการผลิตเท่ากับ 2,100 บาท (ประกอบด้วยรายจ่ายที่รับรู้เมื่อสิ้นปี 25x5 จำนวน 100 บาท และรายจ่ายที่รับรู้ในปี 25x6 จำนวน 2,000 บาท) กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 200 บาท เพื่อปรับให้มูลค่าตามบัญชีของกระบวนการการผลิตก่อนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ (2,100 บาท) เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (1,900 บาท) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นี้จะกลับรายการในงวดถัดไปหากเป็นไปได้ตามเงื่อนไขของการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

#### การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

- 68 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายสำหรับรายการไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

68.1 รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ 18 ถึง 67) หรือ

- 68.2    กิจการได้รายการดังกล่าวมาจากการรวมธุรกิจ และไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีนี้กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 69    ในบางกรณี กิจการก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ในกรณีของสินค้า กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในกรณีของบริการ กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการรับบริการนั้น เช่น รายจ่ายในการวิจัยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 54) เว้นแต่เป็นส่วนหนึ่งของการได้มาจากการรวมธุรกิจ ตัวอย่างของรายจ่ายประเภทอื่นที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายการต่อไปนี้
- 69.1    รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน (เช่น ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน) เว้นแต่รายจ่ายนั้นได้รวมเป็นราคาทุนในรายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอาจประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งกิจการให้เป็น นิติบุคคล รายจ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจใหม่ (เช่น รายจ่ายก่อนเปิดดำเนินงาน) หรือ รายจ่ายสำหรับเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือ การเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกรรมวิธีใหม่ (เช่น รายจ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน)
- 69.2    รายจ่ายในกิจกรรมการอบรมบุคลากรต่าง ๆ
- 69.3    รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (รวมถึงรายการสั่งซื้อสินค้าทางไปรษณีย์)
- 69.4    รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน
- 69ก    กิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าก็ต่อเมื่อกิจการเป็นเจ้าของสินค้านี้ดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน กิจการจะมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าก็ต่อเมื่อสินค้านี้ดังกล่าวถูกสร้างขึ้นตามเงื่อนไขของสัญญาจ้าง และกิจการสามารถได้รับสินค้านี้ดังกล่าวเป็นสิ่งที่ตอบแทนจากการจ่ายเงิน กิจการจะได้รับบริการก็ต่อเมื่อได้มีการให้บริการดังกล่าวตามสัญญาแก่กิจการและไม่ใช่เมื่อกิจการได้ใช้บริการนั้นเพื่อให้บริการอื่น เช่น การส่งมอบโฆษณาให้แก่ลูกค้า
- 70    ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 มิได้ห้ามกิจการรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้าเป็นการจ่ายเพื่อให้กิจการได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในทำนองเดียวกัน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 มิได้ห้ามกิจการรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้าเป็นการจ่ายเพื่อให้กิจการได้รับบริการเหล่านั้น

ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์

- 71 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการที่ไม่มีตัวตนที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง

#### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

- 72 กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 74 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ 75 เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น

- 73 ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของธุรกิจ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงการเลือกตีราคาใหม่เฉพาะสินทรัพย์บางรายการและการรายงานจำนวนเงินในงบการเงินด้วยราคาทุนและมูลค่าที่ตีใหม่ในเวลาต่างๆ ปะปนกัน

#### วิธีราคาทุน

- 74 หลังจากที่ยกกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม

#### วิธีการตีราคาใหม่

- 75 หลังจากที่ยกกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม ในการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้การแสดงผลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

- 76 วิธีการตีราคาใหม่ไม่อนุญาตให้กิจการ

76.1 นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่ หรือ

76.2 รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

- 77 วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาปฏิบัติหลังจากที่ยกกิจการได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากกิจการรับรู้ต้นทุนเพียงบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งเวลาได้ผ่านไประยะหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ 65) วิธีการตีราคาใหม่อาจถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งรายการ ทั้งนี้ วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการอุดหนุนของรัฐบาลและกิจการได้รับรู้ไว้ด้วยมูลค่าตามอำนาจซื้อเดิม (ดูย่อหน้าที่ 44)

- 78 ตามปกติ ตลาดซื้อขายคลองของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งมีลักษณะตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8 มักไม่มีอยู่ แต่ในบางครั้ง ตลาดซื้อขายคลองสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางชนิดอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ตลาดซื้อขายคลองอาจมีอยู่ในบางประเทศสำหรับใบอนุญาตประกอบการรถแท็กซี่ ใบอนุญาตประกอบการประมง หรือโควตาการผลิต ซึ่งใบอนุญาตดังกล่าวสามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ อย่างไรก็ตาม ตลาดซื้อขายคลองไม่มีสำหรับตราผลิตภัณฑ์ หัวนั่งสื่อบิมพ์ สิทธิในการเผยแพร่ดนตรีและภาพยนตร์ สิทธิบัตร หรือ เครื่องหมายการค้า เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะตัว ถึงแม้จะมีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกันบ้าง แต่สัญญาที่สร้างขึ้นก็เป็นการต่อรองระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายแต่ละราย และการซื้อขายดังกล่าวยังคงค่อนข้างเกิดขึ้นไม่บ่อย ด้วยเหตุผลดังกล่าวราคาที่จ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์เพียงรายการเดียวอาจไม่เพียงพอที่จะใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้กับรายการอื่น นอกจากนี้ราคาที่ซื้อขายกันก็มักจะไม่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
- 79 ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีความผันผวนอย่างไม่มีนัยสำคัญกิจการไม่จำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่บ่อย ๆ
- 80 เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ กิจการต้องนำค่าตัดจำหน่ายสะสมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่ตีราคาใหม่ไปปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 80.1 ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสมตามสัดส่วนการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์เพื่อทำให้มูลค่าตามบัญชีสุทธิที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่ตีใหม่ หรือ
- 80.2 ให้นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และนำมูลค่าตามบัญชีสุทธิมาปรับให้เป็นราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์
- 81 หากกิจการไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่เนื่องจากสินทรัพย์รายการนั้นไม่มีตลาดซื้อขายคลองรองรับ กิจการต้องแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม
- 82 หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ไม่สามารถกำหนดโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคลองได้อีกต่อไป มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่มีการตีราคาครั้งล่าสุดที่อ้างอิงกับราคาตลาดซื้อขายคลอง หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากราคาที่ตีใหม่ล่าสุด และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมนับจากวันที่ตีราคาครั้งล่าสุดนั้น

- 83 การที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่มีตลาดซื้อขายคล่องมารองรับอีกต่อไปอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจเกิดการด้อยค่าและกิจการจำเป็นต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 84 หากกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องได้ ณ วันที่วัดมูลค่าภายหลังการได้มา กิจการต้องปฏิบัติตามวิธีการตีราคาใหม่นับจากวันนั้นเป็นต้นมา
- 85 กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และรับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่เคยลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันซึ่งได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนแล้วในงวดก่อน
- 86 กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุนทันที อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกัน โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะมีผลทำให้จำนวนที่สะสมไว้ในส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ลดลงตามไปด้วย
- 87 ส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของต้องโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนทั้งจำนวนไปยังกำไรสะสมหากกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจทยอยโอนไปกำไรสะสมเมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าว จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปกำไรสะสมจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมต้องไม่โอนผ่านกำไรหรือขาดทุน

### อายุการให้ประโยชน์

- 88 กิจการต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าเป็นรายการที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่ และถ้าสามารถทราบได้แน่นอน อายุการให้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนก็ต่อเมื่อจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ไม่พบข้อจำกัดที่สามารถคาดได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่กิจการจะได้รับ

- 89 การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจกรรมต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (ดูย่อหน้าที่ 97 ถึง 106) แต่ไม่ต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (ดูย่อหน้าที่ 107 ถึง 110) ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แตกต่างกันและการบัญชีภายหลังการได้สินทรัพย์นั้น ซึ่งจะขึ้นอยู่กับกำหนดอายุการให้ประโยชน์
- 90 ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง
- 90.1 การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการที่ผู้บริหารคณะอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
  - 90.2 วงจรชีวิตตามปกติของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
  - 90.3 ความล้ำสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ
  - 90.4 เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - 90.5 การโต้ตอบที่คาดว่าจะเกิดจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคต
  - 90.6 ระดับของรายจ่ายบำรุงรักษาที่ต้องมีเพื่อดำรงไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุระดับของรายจ่ายนั้น ๆ
  - 90.7 ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และสิทธิทางกฎหมาย หรือข้อจำกัดที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ
  - 90.8 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นๆของกิจการ หรือไม่
- 91 “อายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน”มิได้หมายถึงไม่มีที่สิ้นสุด อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้มีการประเมินไว้ ณ เวลาที่มีการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และยังรวมถึงความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุถึงระดับดังกล่าว สรุปได้ว่าอายุการให้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบแน่นอนต้องไม่ขึ้นกับรายจ่ายในอนาคตที่ได้วางแผนไว้ที่เกินกว่ารายจ่ายที่ต้องการเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีผลการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมาตรฐานเดิมที่เคยประเมินไว้
- 92 เนื่องจากวิทยาการสมัยใหม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว โปรแกรมคอมพิวเตอร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหลายชนิดจึงมีแนวโน้มที่จะเกิดการล้าสมัยในด้านเทคโนโลยีเร็วขึ้น ดังนั้นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวจึงน่าที่จะมีอายุการให้ประโยชน์ที่สั้น
- 93 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีเวลายาวนานหรือแม้กระทั่งไม่ทราบได้แน่นอน ความไม่แน่นอนเป็นเหตุให้กิจการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลักความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่กิจการจะสามารถนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นอย่างไม่สมจริง

- 94 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ต้องไม่เกินอายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายนั้นมี ระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้อง รวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่ มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการไม่มีต้นทุนที่เป็น นัยสำคัญจากการต่ออายุดังกล่าว อายุการให้ประโยชน์ของสิทธิที่ได้กลับมาใหม่ที่ได้รับเป็น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมธุรกิจคือระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่ของสิทธิที่ได้รับตาม สัญญาและต้องไม่รวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่
- 95 ปัจจัยทางเศรษฐกิจและปัจจัยทางกฎหมายอาจมีอิทธิพลต่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่ มีตัวตน ปัจจัยทางเศรษฐกิจกำหนดระยะเวลาที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วนปัจจัยทางกฎหมายอาจจำกัดระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุม ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น กิจการต้องกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือปัจจัยทางกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
- 96 ปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดว่ากิจการจะสามารถต่ออายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น โดยไม่เกิด ต้นทุน ที่มีนัยสำคัญดังนี้
- 96.1 หลักฐาน (ซึ่งอาจเกิดจากประสบการณ์) ที่แสดงให้เห็นว่าสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมาย อื่นจะได้รับการต่ออายุ หากการต่ออายุนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นชอบของบุคคลที่สาม ก็ ต้องรวมไปถึงหลักฐานที่แสดงว่าจะได้ความเห็นชอบจากบุคคลที่สามด้วย
  - 96.2 มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขที่จำเป็นในการต่ออายุ และ
  - 96.3 ต้นทุนในการต่ออายุไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ที่กิจการคาดว่าจะได้จากการต่ออายุนั้น
- หากต้นทุนในการต่ออายุสัญญามีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่า กิจการจะได้รับจากต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุสัญญาที่สำคัญนี้จะถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่ง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ณ วันต่ออายุสัญญา

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

### ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

- 97 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ ทราบได้แน่นอนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้อง เริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่ให้ประโยชน์ได้ เช่น เมื่อ สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร กิจการ ต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันใดวันหนึ่งที่เกิดขึ้นก่อนระหว่างวันที่ กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่ม

สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ ยกเลิก และวันที่กิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้อง สะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากไม่สามารถ กำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัด จำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ได้

- 98 วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตาม เกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธี เส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต กิจการต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายตาม รูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัด จำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอในทุกงวด นอกจากว่ารูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจาก สินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป
- 99 ตามปกติ กิจการต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน แต่ในบางครั้งประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว ค่าตัดจำหน่ายจะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์อื่น และต้องนำไปรวม เป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ใน ขั้นตอนการผลิตต้องรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้))

#### มูลค่าคงเหลือ

- 100 กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้ แน่นนอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - 100.1 บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการ ให้ประโยชน์ หรือ
  - 100.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ (ตามที่นิยามในมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการ ประกาศใช้)) และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
    - 100.2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อ ขายคล่อง และ
    - 100.2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุ การให้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

- 101 จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนต้องกำหนดหลังจากที่หักมูลค่าคงเหลือแล้ว มูลค่าคงเหลือที่ไม่เท่ากับศูนย์แสดงเป็นนัยว่ากิจการคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 102 กิจการต้องประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคาขายที่มีอยู่ ณ วันที่มีการประมาณสำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่อายุการให้ประโยชน์กำลังจะสิ้นสุดลง และที่ได้นำมาใช้ประโยชน์ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ที่กิจการคาดว่าจะนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ในอนาคต กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกงวดปีบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 103 มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะมีมูลค่าเป็นศูนย์จนกระทั่งหากในภายหลังมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

#### การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

- 104 กิจการต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย กิจการต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากอายุการให้ประโยชน์ที่คาดไว้ของสินทรัพย์นั้นแตกต่างจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่เปลี่ยนไป หากลักษณะของรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองประเภทเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 105 ในระหว่างอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการอาจเห็นได้ชัดเจนขึ้นว่าอายุการให้ประโยชน์ที่ประมาณไว้นั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป เช่น การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าระยะเวลาการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงไป
- 106 เมื่อเวลาผ่านไปรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเปลี่ยนแปลงไป เช่น กิจการอาจเห็นได้ชัดเจนในภายหลังว่าการตัดจำหน่ายด้วยวิธียอดคงเหลือลดลงเหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง อีกตัวอย่างหนึ่งคือในกรณีที่ประโยชน์ของสิทธิที่จะได้รับจากใบอนุญาตจำเป็นต้องเลื่อนเวลาออกไปเนื่องจากต้องรอให้ส่วนประกอบอื่นของแผนงานธุรกิจอื่นเริ่มดำเนินการก่อน ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสิทธินั้นจนกระทั่งในงวดต่อมา

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

107 กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

108 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

108.1 เป็นรายปี และ

108.2 เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจด้อยค่า

### การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์

109 กิจการต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่ายทุกงวดบัญชี เพื่อประเมินว่ายังคงมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดหรือไม่ที่สนับสนุนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอน หากไม่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่สนับสนุนว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

110 เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การที่กิจการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเป็นข้อบ่งชี้อย่างหนึ่งว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และบันทึกผลต่างของมูลค่าตามบัญชีที่เกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

## มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน-ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

111 ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอธิบายว่าเมื่อใดที่กิจการจะทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และทบทวนมูลค่าดังกล่าวอย่างไร วิธีกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และเมื่อใดที่ต้องรับรู้หรือกลับบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

## การเลิกใช้และการจำหน่าย

### 112 กิจการต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากบัญชี เมื่อ

112.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ

112.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

113 กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนเมื่อตัดรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากบัญชี (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน) ผลกำไรจากการจำหน่ายดังกล่าวต้องไม่จัดประเภทเป็นรายได้

114 การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดขึ้นได้ในหลายวิธี (เช่น การขาย การทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการบริจาค) กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าในการกำหนดวันที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าว และใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน

115 เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้า 21 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการเปลี่ยนแทนบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ๆ และตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนออก กรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนได้ กิจการอาจใช้ต้นทุนการเปลี่ยนแทนใหม่เป็นตัวกำหนดต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ วันที่ได้มาหรือวันที่เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการ

115ก ในกรณีของการได้สิทธิกลับมาใหม่จากการรวมธุรกิจ หากได้มีการออกสิทธิดังกล่าวใหม่อีกครั้ง (ขาย) ให้แก่บุคคลภายนอกในภายหลัง มูลค่าตามบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ต้องนำไปใช้ในการประเมินผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการออกสิทธิใหม่อีกครั้ง

116 กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับการจำหน่ายรายการที่เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากไม่ได้รับชำระทันที กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าการขายด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่จะได้รับชำระกับราคาขายเงินสดให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับ

117 กิจการต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเมื่อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นไม่ได้ใช้อีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่กิจการได้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้วหรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมสินทรัพย์ดังกล่าวไว้กับกลุ่มสินทรัพย์จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตาม

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การเปิดเผยข้อมูล

### การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป

- 118 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น
- 118.1 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอน หากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยอายุการให้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่าย
- 118.2 วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน
- 118.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด
- 118.4 รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้
- 118.5 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้
- 118.5.1 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแยกแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นภายในกิจการ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ
- 118.5.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) และการจำหน่ายอื่นๆ
- 118.5.3 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 75 และ 85 ถึง 86 และที่เกิดจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ซึ่งรับรู้หรือกลับรายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 118.5.4 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 118.5.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 118.5.6 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด
  - 118.5.7 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าทางการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้รายงาน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้รายงานของกิจการ และ
  - 118.5.8 การเปลี่ยนแปลงอื่นที่เกิดขึ้นกับมูลค่าตามบัญชีในระหว่างงวด
- 119 ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือ กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะและมีประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการที่คล้ายคลึงกัน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจแยกประเภทได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้
- 119.1 ชื่อตราผลิตภัณฑ์
  - 119.2 หัตถหนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์
  - 119.3 โปรแกรมคอมพิวเตอร์
  - 119.4 ใบอนุญาต และสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ
  - 119.5 ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานและการให้บริการ
  - 119.6 สูตรอาหาร สูตรอื่น แบบจำลอง การออกแบบ และแม่แบบ และ
  - 119.7 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำลังพัฒนา
- ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กล่าวถึงข้างต้นสามารถแยกเป็นประเภทย่อยหรือรวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้นได้หากผลในการแยกย่อยหรือการรวมนั้นทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น
- 120 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามข้อ 118.5.3 ถึง 118.5.5
- 121 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดต่อไป การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของรายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 121.1 การประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

121.2 วิธีการตัดจำหน่าย หรือ

121.3 มูลค่าคงเหลือ

**122 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน**

122.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนและเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผล กิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างป็นนัยสำคัญในการกำหนดให้สินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

122.2 คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

122.3 สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาลและรับรู้สินทรัพย์นั้นเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 44)

122.3.1 มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์เหล่านั้น

122.3.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น และ

122.3.3 สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่

122.4 การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

122.5 จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

123 เมื่อกิจการอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างป็นนัยสำคัญในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 90

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่

124 หากกิจการบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

124.1 แสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

124.1.1 วันที่ตีราคาใหม่

124.1.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และ

124.1.3 มูลค่าตามบัญชีซึ่งมีการรับรู้ตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ ซึ่งมีการวัดมูลค่าหลังจากการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 74 และ

124.2 จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดโดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้น

124.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

- 125 ในการเปิดเผยข้อมูลกิจการอาจจำเป็นต้องนำประเภทย่อย ๆ ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมารวมเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้น อย่างไรก็ตามกิจการต้องไม่นำสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนประเภทย่อย ๆ มารวมเป็นประเภทเดียวกันหากการรวมนั้นจะทำให้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนแสดงด้วยจำนวนที่วัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่

รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

- 126 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด

- 127 รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วยรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 67 สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับชนิดของรายจ่ายที่ต้องนำมารวมเพื่อเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 126)

การเปิดเผยข้อมูลอื่น

- 128 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 128.1 คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้วแต่กิจการยังใช้ประโยชน์อยู่ และ
- 128.2 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของกิจการ แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือเนื่องจากกิจการได้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมาหรือก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนขึ้นก่อนที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

- 129 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 130 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป
- 130ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130ค การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีการแก้ไขย่อหน้า 36 และ 37 ให้นำมาปฏิบัติโดยวิธีเปลี่ยนทันที สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป
- 130ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 130จ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 130ฉ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 3จ ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน มาถือปฏิบัติ

- 130ข มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 8 33 47 50 75 78 82 84 100 และ 124 และยกเลิกย่อหน้าที่ 39 ถึงย่อหน้าที่ 41 และย่อหน้าที่ 130จ ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ

**การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน**

- 131 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

**การปฏิบัติก่อนวันมีผลบังคับใช้**

- 132 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

**การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม**

- 133 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ฉบับปรับปรุง 2555) เรื่อง **สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**