

สภชงษ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible asset)

ผศ.เยาวรักษ์ สุขวิบูลย์ *

บทคัดย่อ

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ เช่น ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ และเครื่องหมายการค้า หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถระบุได้ เช่น ค่าความนิยม ซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์แน่นอน ให้ตัดจำหน่ายตามอายุการใช้งานและประเมินการด้อยค่า โดยเริ่มตัดจำหน่ายเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมจะให้ประโยชน์ได้ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ และต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบได้อย่างน่าเชื่อถือ และต้องทบทวนวิธีและระยะเวลาการตัดจำหน่ายทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่มีอายุการให้ประโยชน์แน่นอน ไม่ต้องตัดจำหน่าย แต่ต้องประเมินการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน แต่ถ้าผู้ซื้อไม่สามารถวัดมูลค่าราคาทุน (มูลค่ายุติธรรม) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือไม่ปฏิบัติตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ไม่มี



ตัวตนแยกต่างหาก ให้บันทึกรวมไว้กับค่าความนิยมสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในให้แบ่งออกเป็นขั้นตอนการวิจัยซึ่งต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย และขั้นตอนการพัฒนาให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อมีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ หรือนำมาขาย หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนดังกล่าวออกจากกันได้ กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการภายในที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น ส่วนการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการสามารถเลือกใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีราคาใหม่ในการแสดงมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย

บทความนี้สำเร็จสมบูรณ์ได้ด้วยความรู้ และคำปรึกษาที่ได้รับจากรองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ และขอขอบพระคุณที่พึงจะได้รับเป็นเครื่องสักการคุณแก่ผู้มีพระคุณทั้งหมด

Abstract

Intangible Assets are classified as Identifiable Intangible Assets such as Patents, Copyrights, Trademarks or Unidentifiable Intangible Assets such as Goodwill. An intangible asset with a definite useful life should be amortised over that life. The amortisation method should reflect the pattern of benefits. If the pattern cannot be determined reliably, amortise by the straight line method. The amortisation period should be reviewed at least annually. An intangible asset with an indefinite useful life should not be amortised. The asset should also be assessed for impairment. TAS 51 requires an enterprise to recognise an intangible asset at cost. An expenditure (included in the cost of acquisition) on an intangible item that does not meet both the definition of and recognition criteria for an intangible asset should form part of the amount attributed to the goodwill recognised at the acquisition date. All research costs must be charged to expense. Development costs are capitalised only after technical and commercial feasibility of the asset for sale or use have been established. If an enterprise cannot distinguish the research phase of an internal project to create an intangible asset from the development phase, the enterprise treats the expenditure for that project as if it were incurred in the research phase only. Intangible assets are initially measured at cost. After initial recognition an entity must choose either the cost model or the revaluation model for each class of intangible asset.

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 62/2550 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 28 ธันวาคม 2550 มีผลบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible asset) อยู่ 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ และ ฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 ใช้แทน

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา

2. การตีความฉบับที่ 4 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์-รายการที่กิจการในขั้นพัฒนา และกิจการที่พัฒนาแล้วบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์

3. (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ฉบับที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (2542 - 2544) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ พ.ศ. 2549 (IFRS N0. 3, Business Combination (2006)) เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 ในประเด็นของค่าความนิยม (Goodwill) ซึ่งกำหนดไว้ว่า ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้

1. รับรู้ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจเป็นสินทรัพย์

2. วัดมูลค่าเริ่มแรกของค่าความนิยมด้วยราคาทุน ซึ่งคือส่วนต่างของต้นทุนการรวมธุรกิจที่สูงกว่าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) กำหนดให้ใช้วิธีซื้อ (Purchase) ในการบันทึกบัญชี

การรวมธุรกิจ ซึ่งเป็นวิธีที่จะต้องมีการปรับมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกซื้อให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) และต้องบันทึกค่าความนิยมจากผลต่างระหว่างมูลค่าต้นทุนในการซื้อธุรกิจ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ที่กำหนดว่า หากผู้ซื้อไม่สามารถวัดมูลค่าราคาทุน (มูลค่ายุติธรรม) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องไม่รู้สินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหาก แต่ต้องบันทึกรวมไว้กับค่าความนิยมหลังจากรับรู้ค่าความนิยมเริ่มแรกแล้ว ผู้ซื้อต้องวัดค่าความนิยมด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ผู้ซื้อต้องไม่ตัดจำหน่ายค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ แต่ต้องทดสอบการด้อยค่าแทนทุกปี หรือทดสอบย่อยถี่ครั้งขึ้น ถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นตัวบ่งชี้การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (IAS No. 38, “Intangible asset” December 31, 2006) โดยไม่มีข้อแตกต่าง ซึ่งให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจซึ่งวันทีในสัญญาเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป กิจการต้องไม่ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอยู่แล้วก่อนวันที่ดังกล่าว แต่ในวันดังกล่าวกิจการต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐาน

การบัญชีฉบับที่ 51 หากการประเมินดังกล่าวมีผลทำให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ผลกระทบจากการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ทั้ง 2 ฉบับนี้ ควรจะต้องมีการศึกษาว่าส่งผลกระทบด้านบวก และด้านลบอย่างไรต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเฉพาะกลุ่มอุตสาหกรรม ประเภถือและสิ่งพิมพ์ เช่น บริษัทอมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์ พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน) บริษัทบีอีซีเวิลด์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทอาร์เอส จำกัด (มหาชน) ฯลฯ ซึ่งมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคงเหลืออยู่ในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550 อันได้แก่ ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ในชื่อและเครื่องหมายการค้า สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ ละคร ค่าความนิยม และค่าความนิยมติดลบ เป็นต้น เมื่อต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป จะทำให้กำไรสุทธิของบริษัทเพิ่มขึ้นได้จากการที่ไม่ต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่าย และสามารถรับรู้ค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน หรืออาจทำให้กำไรสุทธิของบริษัทลดลง เนื่องจากกิจการจำเป็นต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตลอดจนทำการทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายวิธีการตัดจำหน่าย และทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย เพื่อส่งผลกระทบต่อผลมีความถูกต้อง น่าเชื่อถือและสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้มากขึ้น ตามแนวคิดทางการ

บัญชีที่เน้นความถูกต้องของงบดุล (Balance Sheet Approach) มากกว่างบกำไรขาดทุน (Income Statement Approach) เพราะการปฏิบัติดังกล่าวอาจส่งผลให้กำไรไม่มีคุณภาพ จากการที่กำไรสุทธิในแต่ละปีมีการผันผวนขึ้นลง หรือขาดเสถียรภาพ

จากผลงานวิจัยเรื่อง How informative are earnings numbers that exclude goodwill amortization? ของ Stephen R. Moehrle, Jennifer A. Reynolds-Moehrle, and James S. Wallace สรุปผลว่า กำไรสุทธิซึ่งไม่นำค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมารวมคำนวณมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งสนับสนุนแนวคิดของ FASB ที่ว่าการตัดจำหน่ายค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่ายทุกปีให้ข้อมูลที่ไม

เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน จึงควรยกเลิกการตัดจำหน่ายดังกล่าว เพราะจะทำให้การลงทุนผิดพลาด (สัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2544: 19) เนื่องจากว่า เดิมบริษัทที่มีการรวมกิจการตามวิธีชื่อนั้น จะต้องตัดมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่จะส่งผลกระทบต่อด้านลบต่อกำไรสุทธิกำไรต่อหุ้น และราคาหุ้นของบริษัท เมื่อผู้ใช้งบการเงินนำข้อมูลนั้นไปใช้ในการวิเคราะห์อาจก่อให้เกิดข้อผิดพลาดในการตัดสินใจลงทุนได้ เพราะการตัดจำหน่ายค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นๆ เป็นเพียงตัวเลขทางบัญชีเท่านั้น ไม่ส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในงบกระแสเงินสด หรือกำไรเงินสดต่อหุ้น (Cash Earning Per Share) ซึ่งคำนวณได้ดังนี้ (ดิขพงศ์ พงศ์ภัทรชัย, 2545: 37)

กำไรต่อหุ้นปรับลด	xx
บวก ค่าการวิจัยพัฒนาที่อยู่ในระหว่างดำเนินงาน*	xx
**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตัดบัญชี*	xx
ค่าความนิยมตัดบัญชี*	xx
กำไรเงินสดต่อหุ้น	xx
*ต่อหุ้นภายหลังการปรับปรุงผลกระทบทางภาษี	
**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ได้แก่ ชื่อธุรกิจ (Trade Name) และตราชื่อ (Trademark)	

อย่างไรก็ตาม ในการวิเคราะห์งบการเงินปี 2551 นี้ ผู้ใช้งบการเงินจะต้องระมัดระวังในการนำกำไรสุทธิและกำไรต่อหุ้น ไปใช้วิเคราะห์ตัดสินใจลงทุน เพราะอาจจะเข้าใจผิดเกี่ยวกับผลประกอบการของบริษัทที่อาจดีขึ้น หรือลดลง อันเป็นผลมาจากการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 รวมทั้งควรจะมีการวิเคราะห์คุณภาพกำไร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary expenses) เช่น ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้น

ภายในตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ได้มีข้อกำหนดในเรื่องนี้ไว้ ซึ่งในหลายๆ กิจการนั้นค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาจะมีจำนวนที่เป็นสาระสำคัญ และส่วนใหญ่มักจะเป็นต้นทุนคงที่ และเป็นตัวบ่งชี้ที่สำคัญว่ากิจการจะประสบความสำเร็จหรือล้มเหลวในที่สุดนักวิเคราะห์จึงจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวังในการแยกความแตกต่างระหว่างการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาในเชิงปริมาณและคุณภาพ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2542: 50)

จากผลงานวิจัยเรื่อง Capitalized intangibles and financial analysts ของ Zoltan Matolcsy and Anne Wyatt (2006: 457-479) กล่าวไว้ว่า “We conclude that there are benefits for analysts, for management to have the option to capitalize intangible assets. These findings suggest that IAS 38 *Intangible Assets* and AASB 138 *Intangible Assets* reduce the usefulness of financial statements.” ซึ่งสรุปว่า มันมีประโยชน์สำหรับนักวิเคราะห์ และฝ่ายบริหารที่จะมีทางเลือกปฏิบัติในการกำหนดให้รายจ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นได้ แต่การปฏิบัติตาม IAS No. 38 หรือมาตรฐานการบัญชีของออสเตรเลีย ฉบับที่ 138 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กับทำให้ประโยชน์ของงบการเงินลดลงไป

ดังนั้น การนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 มาใช้ในปี 2551 นี้ จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิธีการปฏิบัติข้อกำหนดต่างๆ ที่จะได้กล่าวถึงในบทความนี้ รวมถึงสิ่งบ่งชี้ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ซึ่งผู้เขียนอยู่ระหว่างการเก็บข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มธุรกิจสื่อและสิ่งพิมพ์ เพื่อทำวิจัยต่อไป

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Asset)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง

1. สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ (Identifiable Non-Monetary Asset) และ
2. สินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง (No Physical Substance)

ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้า หรือให้บริการ เพื่อให้ผู้อื่นเช่าหรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน เช่น ลิขสิทธิ์

(Patents) ลิขสิทธิ์ (Copyrights) และสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ (Franchise) เป็นต้น

การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์มีตัวตน หรือไม่มีตัวตน

ในกรณีที่สินทรัพย์นั้นประกอบด้วยสินทรัพย์ทั้งที่มีตัวตน (Tangible Assets) และไม่มีตัวตน (Intangible Asset) ปฏิบัติงานร่วมกัน ให้อาศัยหลักเกณฑ์ดังนี้

1. ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา
2. ประเมินว่าองค์ประกอบใดมีความสำคัญมากกว่า ถ้าถือว่าเป็นสินทรัพย์มีตัวตน ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ถ้าถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง

1. โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่บันทึกอยู่ในเครื่องจักรซึ่งใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการทำงาน ไม่สามารถแยกออกจากเครื่องจักรได้ เนื่องจากเครื่องจักรจะไม่ทำงานถ้าไม่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์นี้ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 แต่ถ้าโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นส่วนประกอบที่สามารถแยกออกจากเครื่องจักรได้ และเครื่องจักรนั้นสามารถทำงานได้ถ้าไม่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์นี้ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51

Computer Software ที่พัฒนาขึ้นภายใน ไม่ว่าจะพัฒนาขึ้นเพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขาย ให้รับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่าย เมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้นจนกว่าจะมีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่จะทำให้ computer software เสร็จสมบูรณ์

รายจ่ายที่มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่จะทำให้ computer software เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์

หรือนำมาขาย โดยมีความตั้งใจ มีความสามารถและมีทรัพยากรเพียงพอที่จะนำมาใช้ให้การพัฒนาเสร็จสิ้นลง และนำ computer software นั้น มาใช้ประโยชน์หรือมาขาย ตลอดจนมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการที่เกี่ยวข้องกับ computer software ที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้รับรู้เป็นรายการในการพัฒนา software รอดัดบัญชี

2. รายการในกิจกรรมด้านการโฆษณา การอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ การวิจัยและพัฒนา (ที่อาจก่อให้เกิดสินทรัพย์มีตัวตน) ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เนื่องจากการตีความฉบับที่ 4 เรื่องการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ - รายการที่กิจการในขั้นพัฒนาและกิจการที่พัฒนาแล้วบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ ได้ถูกนำมารวมอยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แล้ว โดยให้บันทึกรายการก่อนเริ่มดำเนินงาน รายการในการจัดตั้งบริษัท รายการที่เกี่ยวกับ pre-operating cost รายการฝึกอบรม รายการโยกย้าย รายการปรับโครงสร้างองค์กร และรายการส่งเสริมการขาย เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น ยกเว้นรายการดังกล่าวนี้จำเป็นต้องมีเพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้หรือพร้อมขาย และเป็นการจ่ายครั้งแรก สามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ เช่น

2.1 รายการที่เกี่ยวกับ promotion เพื่อให้เกิดการจูงใจให้นำไปสู่การผลิตเพื่อขาย ให้บันทึกเป็นรายการรอดัดบัญชี

2.2 รายการที่เกี่ยวกับ promotion เพื่อต้องการเพิ่มยอดขายสินค้าที่ผลิตเสร็จแล้ว ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น

2.3 รายการในการโยกย้ายเครื่องจักรที่ได้ใช้ทำการผลิตไปแล้วออกจากโรงงานต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น

2.4 รายการฝึกอบรม ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

ของงวดบัญชีที่เกิดประโยชน์ ไม่ใช่งวดที่เกิดรายจ่ายนั้น เช่น ในวันที่ 1 ตุลาคม 2549 มีการจ่ายค่าฝึกอบรมล่วงหน้า 6 เดือน จำนวน 2 ล้านบาท ถ้าเป็นรายการที่ไม่มีนัยสำคัญ ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดรายการ แต่ถ้าเป็นรายการที่มีนัยสำคัญ ให้บันทึกเป็นรายการรอดัดบัญชี และปรับปรุงเป็นค่าใช้จ่ายในปี 2549 และปี 2550

3. สัญญาเช่าการเงิน ที่มีสินทรัพย์ที่เช่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น บทละครหรือภาพยนตร์ ภาพยนตร์ ลิขสิทธิ์ และลิขสิทธิ์ หลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51

4. สิทธิตามข้อตกลง หรือการอนุญาตให้ใช้ผลิตหรือประดิษฐ์จากสิทธิบัตร หรือลิขสิทธิ์ในการพิมพ์หนังสือ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51

คุณสมบัติในการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1. ต้องสามารถระบุได้ (identifiability) เช่น สินทรัพย์นั้นสามารถระบุแยกจากค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจได้อย่างชัดเจน หรือโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Computer Software) ให้แยกออกเป็น Software Application เช่น โปรแกรม Microsoft Word, Excel, และ PowerPoint เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วน Operating System ที่อยู่ใน Hardware ให้บันทึกรวมเป็นราคาทุนของเครื่องคอมพิวเตอร์ในบัญชีอุปกรณ์ ไม่จัดเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

2. ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ (control) เช่น สินทรัพย์นั้นกิจการมีสิทธิตามกฎหมาย หรือสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ได้ แม้ว่าจะไม่มีสิทธิตามกฎหมาย (power to obtain benefits from the asset)

3. ต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future Economic Benefits)

ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ (Identifiable Intangible Asset) เช่น ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ และเครื่องหมายการค้า ซึ่งสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ คือ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ

2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถระบุได้ (Unidentifiable Intangible Asset) เช่น ค่าความนิยม ไม่สามารถแยกขายต่างหากจะต้องถูกขายรวมไปกับสินทรัพย์อื่น หรือพร้อมกับการซื้อขายกิจการ

การรับรู้ และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Recognition and Initial Measurement of an Intangible Asset)

รายการที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

2. เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการทุกข้อดังนี้

2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น

2.2 ราคาทุน (Cost) ของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การบันทึกราคากุณของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจได้มาจากวิธีการต่าง ๆ ดังนี้

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก (Separate Acquisition)
2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ (Acquisition as Part of a Business Combination)
3. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล (Acquisition by a Government Grant)
4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน (Exchanges of Asset)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก (Separate Acquisition)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหากจากการซื้อด้วยเงินสด (Acquisition by Cash) หรือจากการซื้อเป็นเงินเชื่อ (Credit Purchase) ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น คำนวณจากราคาซื้อ* + ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง**

* ราคาซื้อสุทธิหลังหักส่วนลดการค้า และส่วนที่ได้รับคืน บวกค่าภาษีนำเข้า และภาษีซื้อที่ไม่อาจเรียกคืนได้

** ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามความประสงค์ เช่น ต้นทุนผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพ และต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน เป็นต้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการ รวมธุรกิจ (Acquisition as Part of a Business Combination)

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ ต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ คือ มูลค่ายุติธรรม* (Fair Value) ณ วันที่ได้สินทรัพย์ ดังนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการต้องพิจารณาและพอใจกับความเป็นไปได้ของเกณฑ์การรับรู้ก่อน

2. กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหากจากค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ขายได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจหรือไม่

3. หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจมีอายุการให้ประโยชน์ที่สามารถกำหนดได้ ให้ถือว่า มีข้อสันนิษฐานที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ตัวอย่างที่ 1 ผู้ซื้อรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยม หากโครงการนั้นเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และสามารถระบุได้ คือแยกต่างหากหรือเกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่นๆ

ตัวอย่างที่ 2 ชื่อหนังสือ วารสาร หรือนิตยสารอาจจะไม่สามารถแยกต่างหากจากรายชื่อฐานข้อมูลสมาชิก หรือลูกค้า หรือเครื่องหมายการค้าสำหรับผลิตภัณฑ์ น้ำแร่อาจจะเกี่ยวข้องกับแหล่งน้ำแร่ และไม่สามารถแยกต่างหากจากแหล่งน้ำแร่ได้ ให้ผู้ซื้อกิจการรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจาก

ค่าความนิยม หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ตัวอย่างที่ 3 คำว่า “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” มักใช้แทนเครื่องหมายการค้าซึ่งเกี่ยวข้องกับ ชื่อการค้า สูตร ส่วนผสม และความชำนาญด้านเทคโนโลยี ผู้ซื้อรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้ เป็นสินทรัพย์รายการเดียวได้ ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ถ้าผู้ซื้อสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้ออาจรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์รายการเดียวได้โดยให้สินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการให้ประโยชน์ใกล้เคียงกัน

รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการได้ โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่าง ดำเนินการ

รายจ่ายในการวิจัยและพัฒนาซึ่งเกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการซึ่งได้มาแยกต่างหาก หรือได้มาจากการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ ต้องรับรู้ดังนี้

1. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หากเป็นรายจ่ายในการวิจัย

2. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หากเป็นรายจ่ายในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

3. บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มา หากรายจ่ายในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล (Acquisition by a Government Grant)

ในกรณีที่กิจการได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการช่วยเหลือ หรืออุดหนุนของรัฐบาล โดยมีต้องจ่ายเงินตอบแทน (Free of Charge) หรือจ่ายแต่ในนาม (Payment of Nominal Consideration) เช่น สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ และใบอนุญาตนำเข้า เป็นต้น ควรจะต้องเปิดเผยให้ทราบในงบการเงิน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้บันทึกราคาดังนี้

ราคาคงของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล

= มูลค่ายุติธรรม หรือ จำนวนเงินที่จ่ายแต่ในนามบวก กับรายจ่ายที่เกิดขึ้นโดยตรงในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์*

*ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 55 (ปรับปรุง 255x) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

การบันทึกบัญชี เมื่อได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาล

เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เครดิต ทุนหรือส่วนเกินทุนจากการอุดหนุนของรัฐบาล

ตัวอย่าง กิจการแห่งหนึ่งได้รับการช่วยเหลือจากรัฐบาลให้นำเข้าสินค้าชนิดหนึ่ง โดยที่กิจการมีต้องจ่ายค่าใบอนุญาตนำเข้า ซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม* 1,000,000 บาท

การบันทึกบัญชี

เดบิต ใบอนุญาตนำเข้า	1,000,000
เครดิต ทุน หรือส่วนเกินทุนจากการอุดหนุนของรัฐบาล	1,000,000

*มูลค่ายุติธรรมจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนยากที่จะหาได้ เนื่องจากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ เพราะโดยปกติสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มาจากอุดหนุนของรัฐบาลจะโอนเปลี่ยนมือไม่ได้ จึงมีผู้แสดงความเห็นว่าควรจะบันทึกด้วยราคาทุน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน (Exchanges of Assets)

กิจการอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

1. รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (พิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลง)

2. มูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนหากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม

หากกิจการสามารถที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ (การกำหนดมูลค่ายุติธรรมอาจทำได้ยากในทางปฏิบัติ) กิจการต้องกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาตามลำดับดังนี้

1. บันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่า
ยุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลก

เครดิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน /สินทรัพย์
อื่นที่นำไปแลก (ราคาทุน)

2. บันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่า
ยุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา ถ้ามูลค่ายุติธรรมของ
สินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

*กำไรขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ จะ
คำนวณได้จากผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
ที่นำไปแลก กับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลก

การบันทึกบัญชี เมื่อมีการแลกเปลี่ยน สินทรัพย์

เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มา
(มูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ที่นำไปแลก)
ค่าเสื่อมราคาสะสมหรือค่าตัดจำหน่าย
สะสม-สินทรัพย์ที่นำไปแลก (ถ้ามี)
(ผลต่าง) กำไรขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน
สินทรัพย์*

ตัวอย่าง กิจการแห่งหนึ่งนำอาคาร ราคาทุน 1,000,000
บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม (คำนวณถึงวันที่แลกเปลี่ยน)
400,000 บาท ราคาตามบัญชีของอาคาร 600,000 บาท
ไปแลกกับสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจของบริษัท
ที่มีชื่อเสียงแห่งหนึ่ง

การบันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน-สิทธิที่จะใช้
ชื่อและดำเนินธุรกิจ ที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับอาคาร
แต่ละกรณีเป็นดังนี้

กรณีที่ 1 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิฯ และอาคารเป็น 600,000 บาท เท่ากัน

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ	600,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
เครดิต	อาคาร		1,000,000

กรณีที่ 2 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิฯ และอาคารเป็น 500,000 บาท เท่ากัน

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ	500,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
	ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	100,000*	
เครดิต	อาคาร		1,000,000

*ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ = ราคาตามบัญชีของอาคาร - มูลค่ายุติธรรมของอาคาร
= 600,000 - 500,000 = 100,000 บาท

กรณีที่ 3 แบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 3.1 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิฯ เป็น
550,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมของอาคารเป็น
500,000 บาท

การบันทึกบัญชีตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด
ไว้ว่า หากกิจการสามารถที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรม
ของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้
อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์
ที่ได้มาตามลำดับดังนี้

**ข้อ 1. บันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วย
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลก**

**ข้อ 2. บันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วย
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา ถ้ามูลค่ายุติธรรม
ของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า**

การบันทึกบัญชีตามข้อ 1

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ซื้อและดำเนินการธุรกิจ	500,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
	ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	100,000	
	เครดิต อาคาร		1,000,000

$$\begin{aligned} \text{*ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์} &= \text{ราคาตามบัญชีของอาคาร} - \text{มูลค่ายุติธรรมของอาคาร} \\ &= 600,000 - 500,000 = 100,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

การบันทึกบัญชีตามข้อ 2

กิจการต้องจ่ายเงินสดเพิ่ม $550,000 - 500,000 = 50,000$ บาท ในการแลกเปลี่ยน

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ซื้อและดำเนินการธุรกิจ	550,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
	ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	100,000	
	เครดิต อาคาร		1,000,000
	เงินสด		50,000

กรณีที่ 3.2 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิฯ เป็น 650,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมของอาคารเป็น 750,000 บาท

การบันทึกบัญชีตามข้อ 1

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ซื้อและดำเนินการธุรกิจ	750,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
	เครดิต อาคาร		1,000,000
	กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์		150,000*

$$\begin{aligned} \text{*กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์} &= \text{มูลค่ายุติธรรมของอาคาร} - \text{ราคาตามบัญชีของอาคาร} \\ &= 750,000 - 600,000 = 150,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

การบันทึกบัญชีตามข้อ 2

กิจการจะได้รับเงินสด $750,000 - 650,000 = 100,000$ บาท ในการแลกเปลี่ยน

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ	650,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
	เงินสด	100,000	
เครดิต	อาคาร		1,000,000
	กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์		150,000*

กรณีที่ 4 ถ้ามูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือหรือรายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการ

ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม

การบันทึกบัญชี

เดบิต	สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ	600,000*	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	400,000	
เครดิต	อาคาร		1,000,000

*สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ = มูลค่าตามบัญชีของอาคาร
 $= 1,000,000 - 400,000 = 600,000$ บาท

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ (Internally Generated Goodwill)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุว่า กิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ เนื่องจาก

1. รายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้น ไม่ถือเป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ ภายใต้การควบคุมของกิจการ และไม่สามารถวัดราคาทุนของค่าความนิยมได้อย่างน่าเชื่อถือ
2. ผลต่างระหว่างราคาตลาดของกิจการกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ไม่ได้แสดงถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน (Internally Generated Intangible Assets)

การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการหรือไม่ กิจการต้องแยกประเภทขั้นตอนของการก่อให้เกิดสินทรัพย์ออกเป็น 2 ขั้นตอน ดังนี้

1. ขั้นตอนการวิจัย (Research Phase) และ
2. ขั้นตอนการพัฒนา (Development Phase)

หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนดังกล่าวออกจากกันได้ กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการภายใน

ที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น เป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น ซึ่งต่างจากแนวปฏิบัติที่ผ่านมาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา ที่ไม่แยกจ่ายในการวิจัยและพัฒนาออกจากกัน และให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายรายการตัดบัญชี เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้

ขั้นตอนการวิจัย (Research Phase)

กิจการต้องรับรู้รายจ่ายในการวิจัยหรือขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็น **ค่าใช้จ่าย** เมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น ตัวอย่างของกิจกรรมขั้นตอนการวิจัย ได้แก่ กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่ การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยมาประยุกต์ สูตร การออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมของวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์หรือบริการ ฯลฯ

ขั้นตอนการพัฒนา (Development Phase)

กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนา หรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ หรือนำมาขาย
2. มีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ หรือนำมาขาย
3. มีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์ หรือนำมาขาย

4. สามารถแสดงให้เห็นวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่แล้วในปัจจุบัน หรือถ้านำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการภายในต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับด้วย

5. มีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงินและทรัพยากรอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ หรือนำมาขายได้ เช่น มีแหล่งเงินทุน หรือมีเงินสนับสนุนโครงการจากสถาบันการเงิน หรือจากต่างประเทศ เป็นต้น

6. มีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น เงินเดือน หรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์ หรือใบอนุญาต หรือเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

ตัวอย่างของกิจกรรมขั้นตอนการพัฒนา ได้แก่ การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบ การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเป่าหลอมที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่ และการทดสอบวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ๆ หรือที่ได้รับการปรับปรุงให้ดีขึ้น และเป็นทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว ฯลฯ

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวนหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนารูปร่างโดยรวม

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน (Cost of an Internally Generated Intangible Asset)

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในคือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ซึ่งประกอบด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามความประสงค์ของผู้บริหาร ได้แก่

- ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- ต้นทุนผลประโยชน์ตอบแทนพนักงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ ไม่มีตัวตน เช่น เงินเดือน ค่าจ้างและต้นทุนในการจ้างบุคลากรที่เกี่ยวข้องโดยตรง
- ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย และ
- ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (Recognition of an Expense)

กิจการต้องรับรู้รายจ่าย สำหรับรายการไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นแล้วและจะเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ
2. กิจการได้รายการไม่มีตัวตนดังกล่าวมาจากการรวมกิจการ และไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหาก ในกรณีนี้ กิจการต้องถือรายจ่ายที่เกิดขึ้นซึ่งรวมอยู่ในราคาทุนของการรวมธุรกิจเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ในบางกรณี กิจการจ่ายรายจ่ายเพื่อจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่กิจการไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เช่น

- รายจ่ายกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการในการจัดตั้งกิจการให้เป็นนิติบุคคล รายจ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือกรรมวิธีใหม่
- รายจ่ายในกิจกรรมการอบรมบุคลากร
- รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณา และการส่งเสริมการขาย
- รายจ่ายในการย้ายสถานที่ หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดองค์กรใหม่ทั้งหมด หรือบางส่วน

สำหรับค่าใช้จ่ายในอดีตที่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์นั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 กำหนดว่า กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการไม่มีตัวตนที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง แต่กิจการสามารถรับรู้**ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เป็นสินทรัพย์ได้** เมื่อกิจการจ่ายค่าใช้จ่ายนั้นเพื่อให้ได้มา ซึ่งสินค้าหรือบริการที่จะได้รับในภายหลัง

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (Measurement Subsequent to Initial Recognition)

กิจการสามารถเลือก**วิธีราคาทุน หรือวิธีตีราคาใหม่**เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคา

ที่ตีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีราคาตีใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น

วิธีราคาทุน

หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

ดังนั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังจากที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

= ราคาทุน หัก ค่าตัดจำหน่ายสะสม หัก ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

วิธีตีราคาใหม่

หลังจากที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่

ดังนั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังจากที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

= ราคาที่ตีใหม่ = มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

เมื่อกิจการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ กิจการต้องนำค่าตัดจำหน่ายสะสมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่ตีราคาใหม่ไปปฏิบัติตามกรณีที่ 1 หรือกรณีที่ 2 ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง ณ วันที่ 1 มกราคม 25x3 กิจการแห่งหนึ่งมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนราคาทุน 390,000 บาท อายุการให้ประโยชน์ประมาณ 6 ปี กิจการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเท่ากับ 400,000 บาท อายุการให้ประโยชน์ไม่เปลี่ยนแปลง

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 เป็นดังนี้

กรณีที่ 1 ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสมตามสัดส่วนการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชี (ก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์) เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีสุทธิที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่ตีใหม่ หรือ

	ราคาเดิม	ราคาใหม่	ราคาที่ตีเพิ่มขึ้น
ราคาทุน	390,000	600,000	210,000
หัก ค่าตัดจำหน่ายสะสม	<u>130,000</u>	<u>200,000</u>	<u>70,000</u>
ราคาตามบัญชี	<u>260,000</u>	<u>400,000</u>	<u>140,000</u>
เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน			210,000
เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสม			70,000
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์			140,000
บันทึกการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่			

กรณีที่ 2 ให้นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักจากมูลค่าตามบัญชี (ก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์) เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีสุทธิ แล้วนำมูลค่าตามบัญชีสุทธิมาปรับให้เป็นราคาที่ตีใหม่

	ราคาเดิม	ราคาใหม่	ราคาที่ตีเพิ่มขึ้น(ลดลง)
ราคาทุน	390,000	400,000	10,000
หัก ค่าตัดจำหน่ายสะสม	<u>130,000</u>	<u>-</u>	<u>(130,000)</u>
ราคาตามบัญชี	<u>260,000</u>	<u>400,000</u>	<u>140,000</u>
เดบิต ค่าตัดจำหน่ายสะสม		130,000	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		10,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์			140,000

บันทึกการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่

ถ้าสมมติว่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5 มีการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกไปในราคา 500,000 บาท ให้บันทึกดังนี้

กรณีที่ 1

เดบิต เงินสด	500,000	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		140,000
ค่าตัดจำหน่ายสะสม		200,000
เครดิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		600,000
รายการกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		100,000
กำไรสะสม		140,000

บันทึกการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และโอนปิดบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม

กรณีที่ 2

เดบิต เงินสด	500,000	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		140,000
เครดิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		400,000
รายการกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		100,000
กำไรสะสม		140,000

บันทึกการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และโอนปิดบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม

ในกรณีที่กิจการยังคงมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้อยู่ในปี 25x5 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าตัดจำหน่าย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 เป็นดังนี้

เดบิต	ค่าตัดจำหน่าย	100,000	
	เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสม		100,000
บันทึกค่าตัดจำหน่ายตามราคาที่ดีใหม่ (400,000/4ปี)			
เดบิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	35,000	
	เครดิต กำไรสะสม		35,000
บันทึกการจำหน่ายส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ *			

* เมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์บางส่วนจะเปลี่ยนเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าตัดจำหน่ายตามราคาทุนเดิม 65,000 บาท กับราคาที่ดีใหม่ 100,000 บาท คือ 35,000 บาท ให้โอนไปยังกำไรสะสมโดยตรง

อายุการให้ประโยชน์ (Useful Life)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (definite useful life) ให้ตัดจำหน่ายตามอายุใช้งาน และประเมินการด้อยค่า

2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (indefinite useful life) ไม่ต้องตัดจำหน่าย แต่ต้องประเมินการด้อยค่า

โดยการกำหนดอายุจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารในการใช้งาน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

กิจการจะกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ดังนี้

1. กำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่นๆ ที่คล้ายคลึงกัน
2. กำหนดจากการทำสัญญาหรือสิทธิทาง

กฎหมายอื่น และระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้นๆ

3. การกำหนดอายุการให้ประโยชน์ต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่ เฉพาะกรณีที่หลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการไม่มีต้นทุนที่เป็นนัยสำคัญจากการต่ออายุดังกล่าว

ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย (Amortisation Period and Amortisation Method)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ได้กำหนดระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนไว้ ดังนี้

1. กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ ได้แน่นอนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
2. กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์พร้อมจะให้ประโยชน์
3. กิจการต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มี

ตัวตน ณ วันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือวันที่กิจการตัดบัญชีสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน

4. วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้ใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย และรับรู้ค่าตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้ไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นๆ ได้

มูลค่าคงเหลือ (Residual Value)

กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

2. สินทรัพย์นั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขข้อต่อไปนี้

2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้ โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง

2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

การบวกระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย (Review of Amortisation Period and Amortisation Method)

กิจการต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน กิจการต้องถือว่าการ

เปลี่ยนแปลงทั้งสองประเภทเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550)

การเลิกใช้และการจำหน่าย

กิจการต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนออกจากบัญชี เมื่อ

1. กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หรือ
2. กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

สรุป

การนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 มาใช้ในปี 2551 นี้ จะต้องศึกษาวิธีการปฏิบัติ ข้อกำหนดต่างๆ รวมถึงสิ่งบ่งชี้ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ที่จะต้องทำการวิจัยต่อไป ดังนี้

สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ (Identifiable Intangible Asset) เช่น สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ และเครื่องหมายการค้า ซึ่งสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

1.1 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์แน่นอน (definite useful life) ให้ตัดจำหน่ายตามอายุใช้งาน และประเมินการด้อยค่า

1.2 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่มีอายุการให้ประโยชน์แน่นอน (indefinite useful life) ไม่ต้องตัดจำหน่าย แต่ต้องประเมินการด้อยค่า

2. สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถระบุได้ (Unidentifiable Intangible Asset) เช่น ค่าความนิยม ไม่สามารถแยกขายต่างหากจะต้องถูกขายรวมไปกับสินทรัพย์อื่น หรือพร้อมกับการซื้อขายกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ แต่หากผู้ซื้อไม่สามารถวัดมูลค่าราคาทุน (มูลค่ายุติธรรม) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็น การซื้อได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์นั้น เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหาก ให้บันทึกรวมไว้ กับค่าความนิยม

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในแบ่งออกเป็น

1. ขั้นตอนการวิจัย (Research Phase) บันทึก เป็นค่าใช้จ่าย
2. ขั้นตอนการพัฒนา (Development Phase) บันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนด ทุกข้อ

หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนดังกล่าวออกจากกันได้ กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการภายใน ที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น เป็นรายจ่ายที่เกิดใน ขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการ สามารถเลือกวิธีราคาทุน หรือวิธีราคาใหม่ ซึ่งราคา ตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังจากที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก จะเท่ากับ ราคาทุน หัก ค่าตัดจำหน่ายสะสม หัก ค่าเพื่อ

การด้อยค่าของสินทรัพย์ หรือราคาใหม่ที่ใหม่ ซึ่งเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัด จำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเพื่อ การด้อยค่าของสินทรัพย์

สำหรับระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการ ตัดจำหน่าย (Amortisation Period and Amortisation Method) กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมจะให้ประโยชน์ได้ตลอดอายุการ ให้ประโยชน์ และต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบได้อย่างน่าเชื่อถือ และ ต้องทบทวนวิธีและระยะเวลาการตัดจำหน่ายทุกงวด ปีบัญชีเป็นอย่างน้อย

กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือ (Residual Value) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่บุคคลที่สามให้ สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้น สุดอายุการให้ประโยชน์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมี ตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ

กิจการต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจาก บัญชี เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือคาดว่า จะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำ สินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

บรรณานุกรม

- ดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย. 2545. “กำไรเงินสดต่อหุ้น.” วารสารบริหารธุรกิจ ฉบับที่ 95: 34-42.
- บริษัทหลักทรัพย์ เอเซีย พลัส จำกัด (มหาชน). 2549. ผลกระทบจากการเปลี่ยนมาตรฐานบัญชีไทยสู่ IAS มีทั้ง บวกและลบ. สืบค้นเมื่อ 10 ธันวาคม 2549, จาก <http://www.asiaplus.co.th>
- ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์. 2544. “ควรยกเลิกการตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจหรือไม่.” จุฬาลงกรณ์ ธุรกิจปริทัศน์ 23, 90: 11-22.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. 2542. “มารู้จักกับคุณภาพกำไร.” จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ 21, 79: 27-52.

- _____. 2550. “เตรียมพร้อมกับการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี.” เอกสารประกอบการสัมมนาโครงการบัญชีวิชาการ ปีการศึกษา 2549, 23 เมษายน 2550, มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.
- _____. 2550. “ตามให้ทันกับมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงล่าสุด.” เอกสารประกอบการสัมมนาโครงการเวทีพนักวิเคราะห์ (SAA FORUM) เพื่อการกุศล, 3 ตุลาคม 2550, ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. 2551 **งบการเงิน**. สืบค้นเมื่อ 10 มกราคม 2551, จาก <http://www.sec.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. 2550. **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**. สืบค้นเมื่อ 5 มกราคม 2551, จาก <http://www.fap.or.th>
- _____. 2550. **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ**. สืบค้นเมื่อ 5 มกราคม 2551, จาก <http://www.fap.or.th>
- Deloitte Touche Tohmatsu. 2007. **IAS 38 INTANGIBLE ASSETS, IFRS 3 BUSINESS COMBINATIONS**. Retrieved November 8, 2007, from <http://www.iasplus.com/index.htm>
- Stephen R. Moehrle and Jennifer A. Reynolds-Moehrle. 2001, September. “Say good-bye to pooling and goodwill amortization.” **Journal of Accountancy**. อ้างถึงใน รัชลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์. 2544. “ควรยกเลิกการตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจหรือไม่.” **จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์** 23, 90: 11-22.
- Stephen R. Moehrle and Jennifer A. Reynolds-Moehrle, and James S. Wallace. 2001, September. “How informative are earnings numbers that exclude goodwill amortization.” **Accounting Horizons**, Vol.15, อ้างถึงใน รัชลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์. 2544. “ควรยกเลิกการตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจหรือไม่.” **จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์** 23, 90: 11-22.
- Zoltan Matolcsy and Anne Wyatt. 2006. “Capitalized intangibles and financial analysts.” **Accounting and Finance** 46, 457-479.