

ร่างมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑  
เรื่อง  
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

คำแถลงการณ์

ร่างมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน พ.ศ. ๒๕๕๓ (IPSAS ๓๑ : INTANGIBLE ASSETS (January ๒๐๑๐)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๑) ปรับปรุงตาม IPSAS ๓๒ : SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR และปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๗ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๔) โดยมีข้อแตกต่างบางประการที่สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

## สารบัญ

## ย่อหน้าที่

### บทนำ

|                                                                                       |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| วัตถุประสงค์ .....                                                                    | ๑       |
| ขอบเขต .....                                                                          | ๒-๙     |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม .....                                       | ๙       |
| ค่านิยาม .....                                                                        | ๑๐-๑๙   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตน .....                                                             | ๑๑-๑๔   |
| การควบคุมของสินทรัพย์ .....                                                           | ๑๕-๑๘   |
| ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ .....                            | ๑๙      |
| การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า .....                                                  | ๒๐-๕๙   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก .....                                           | ๒๖-๓๓   |
| รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ..... | ๓๔-๓๕   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน .....                         | ๓๖-๓๗   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน .....                                       | ๓๘-๓๙   |
| ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน .....                                             | ๔๐-๔๒   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน .....                                             | ๔๓-๕๙   |
| ขั้นตอนการวิจัย .....                                                                 | ๔๖-๔๘   |
| ขั้นตอนการพัฒนา .....                                                                 | ๔๙-๕๖   |
| ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน .....                                   | ๕๗-๕๙   |
| การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย .....                                                         | ๖๐-๖๔   |
| ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ .....                                   | ๖๔      |
| การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ .....                                              | ๖๕-๘๐   |
| วิธีราคาทุน .....                                                                     | ๖๗      |
| วิธีการตีราคาใหม่ .....                                                               | ๖๘-๘๐   |
| อายุการให้ประโยชน์ .....                                                              | ๘๑-๘๙   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน .....                           | ๙๐-๙๙   |
| ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย .....                                     | ๙๐-๙๒   |
| มูลค่าคงเหลือ .....                                                                   | ๙๓-๙๖   |
| การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย .....                             | ๙๗-๙๙   |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน .....                           | ๑๐๐-๑๐๓ |
| การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ .....                                            | ๑๐๒-๑๐๓ |
| มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่า .....                              | ๑๐๔     |
| การเลิกใช้และการจำหน่าย .....                                                         | ๑๐๕-๑๑๐ |
| การเปิดเผยข้อมูล .....                                                                | ๑๑๑-๑๒๑ |
| การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป .....                                                          | ๑๑๑-๑๑๖ |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่ .....      | ๑๑๗-๑๑๘ |

## ย่อหน้าที่

|                                       |         |
|---------------------------------------|---------|
| รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา..... | ๑๑๙-๑๒๐ |
| การเปิดเผยข้อมูลอื่น .....            | ๑๒๑     |
| การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง.....   | ๑๒๒-๑๒๔ |
| วันถือปฏิบัติ .....                   | ๑๒๕     |
| ภาคผนวก                               |         |

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๒๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

### วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น โดยกำหนดให้หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเท่านั้น และกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามบัญชีรวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### ขอบเขต

๒. หน่วยงานภาครัฐที่จัดทำและนำเสนองบการเงินตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้างต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้น
  - (ก) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น
  - (ข) สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน\*
  - (ค) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า เช่น แหล่งทรัพยากรแร่
  - (ง) รายจ่ายในการพัฒนาและการขุดเจาะ แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
  - (จ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ
  - (ฉ) ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ
  - (ช) อำนาจและสิทธิที่เกิดขึ้นตามกฎหมาย รัฐธรรมนูญ หรือโดยวิธีการอย่างอื่นที่เทียบเท่ากับการตรากฎหมาย
  - (ซ) สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
  - (ฌ) ต้นทุนการได้มารอดัดจำหน่ายและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเกิดจากสิทธิตามสัญญากรรมธรรม์ประกันภัยของผู้รับประกันภัย
  - (ญ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่หมุนเวียนซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) เช่น สิทธิบัตรของหน่วยงานที่ได้ทำข้อตกลงในการขายแล้ว และ
  - (ฎ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม
๔. หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้ว หน่วยงานต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทน ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติมีดังต่อไปนี้

\* เมื่อมีการประกาศใช้

- (ก) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานตามปกติ (คู่มือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง\* และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ\*)
- (ข) สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า
- (ค) สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (คู่มือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๕ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน\*)
- (ง) สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน\* การรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินบางรายการที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะหน่วยงาน\* มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๗ เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม\* และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๘ เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า\* และ
- (จ) การรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาสัมปทานตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง ข้อตกลงตามสัญญาสัมปทาน ด้านผู้ให้สัมปทาน\* อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ดังกล่าว
๕. เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งที่มีตัวตน เช่น คอมแพคดิสก์ (ในกรณีของโปรแกรมคอมพิวเตอร์) เอกสารทางกฎหมาย (ในกรณีของใบอนุญาตหรือสิทธิบัตร) หรือแผ่นฟิล์ม ดังนั้น ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ดังกล่าวควรถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่นั้น ให้นำมาพิจารณาการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาพิจารณาเพื่อประเมินองค์ประกอบของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาและประเมินว่าหากองค์ประกอบใดมีนัยสำคัญมากกว่าก็ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบนั้น ตัวอย่างเช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ระบบนำวิถีสำหรับเครื่องบินขับไล่เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องบิน โดยเครื่องบินเป็นองค์ประกอบที่สำคัญมากกว่า ดังนั้น จึงถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เช่นเดียวกันกับระบบปฏิบัติการ (Operating System) เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นองค์ประกอบที่สำคัญมากกว่า ดังนั้น จึงถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทเดียวกัน ส่วนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Application Software) ซึ่งเป็นส่วนประกอบที่สามารถแยกออกจากเครื่องคอมพิวเตอร์ได้ โปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นจึงถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการในกิจกรรมด้านการโฆษณา การอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ การวิจัยและพัฒนา ทั้งนี้เนื่องจากการวิจัยและการพัฒนาถือเป็นกิจกรรมที่มุ่งพัฒนาความรู้และอาจนำไปสู่การสร้างผลิตภัณฑ์ใหม่ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น แม่แบบของผลิตภัณฑ์ แต่องค์ประกอบที่มีตัวตนของการวิจัยและการพัฒนาดังกล่าวถือว่ามีความสำคัญน้อยกว่าองค์ประกอบที่ไม่มีตัวตน (องค์ความรู้จากการวิจัยและพัฒนา)
๗. ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ให้ผู้เช่านำมาตราฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้สัญญาเช่าการเงินดังกล่าว สิทธิตามข้อตกลงที่อนุญาตให้ใช้รายการต่าง ๆ เช่น ฟิล์มภาพยนตร์ วิดีทัศน์ บทละคร บทภาพยนตร์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ ไม่อยู่

ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า และให้ถืออยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๘. ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีโดยทั่วไปอาจไม่ครอบคลุมถึงกิจกรรมบางกิจกรรม หรือรายการบัญชีบางรายการที่มีลักษณะเฉพาะจนทำให้เกิดประเด็นทางบัญชีที่อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างไป ตัวอย่างเช่น รายจ่ายในการสำรวจพัฒนาและขุดเจาะ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และแหล่งทรัพยากรแร่ ในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะ และกรณีของสัญญาการประกันภัย ดังนั้น หน่วยงานภาครัฐจึงไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาปฏิบัติกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หน่วยงานในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะหรือหน่วยงานผู้รับประกันภัยต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และรายจ่ายอื่น ๆ เช่น ต้นทุนในการเริ่มดำเนินงานใหม่

#### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม

๙. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม เนื่องจากมีความสำคัญทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม หรือประวัติศาสตร์ ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม เช่น บันทึกเหตุการณ์สำคัญทางประวัติศาสตร์ ตัวอย่างลักษณะบางประการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม มีดังนี้ (แม้ว่าลักษณะเหล่านี้จะไม่ใช้ลักษณะของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรมได้เพียงประเภทเดียว)
- (ก) คุณค่าทางด้านวัฒนธรรม สิ่งแวดล้อม และประวัติศาสตร์ ไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าทั้งหมดที่คิดจากราคาตลาดเพียงอย่างเดียว
  - (ข) มีข้อห้ามหรือข้อจำกัดทางกฎหมายอย่างเข้มงวดในเรื่องการจำหน่ายสินทรัพย์
  - (ค) เป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูงขึ้นตามกาลเวลา และ
  - (ง) การประมาณอายุการให้ประโยชน์อาจทำได้ยาก ซึ่งในบางกรณีอาจมีอายุได้ถึงหลายร้อยปี

#### คำนิยาม

๑๐. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้
- |                     |         |                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| การตัดจำหน่าย       | หมายถึง | การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น                                                                                                                                     |
| มูลค่าตามบัญชี      | หมายถึง | จำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินหลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์**                                                                                                                           |
| การพัฒนา            | หมายถึง | การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อการผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างมากก่อนที่จะเริ่มการผลิตหรือการใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตน | หมายถึง | สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ                                                                                                                                                                             |
| การวิจัย            | หมายถึง | การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้และความเข้าใจใหม่ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางเทคนิค                                                                                                                                   |

\*\* เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเช่นเดียวกัน และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ\*

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑. หน่วยงานมักใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อการค้า การพัฒนา การรักษาระดับ หรือการสร้างมูลค่าให้กับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ความรู้ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบ การนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ ใบอนุญาต ทรัพย์สินทางปัญญา และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์และชื่อเสียง ตัวอย่างของรายการที่เกิดจากทรัพยากรข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ภาพยนตร์ รายชื่อผู้ใช้บริการ ใบอนุญาตทำการประมง โควตานำเข้าสินค้า และสัมพันธภาพที่ดีระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการ
๑๒. รายการที่ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ ๑๑ อาจไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ทุกรายการ รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ต้องสามารถระบุได้ ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ หากรายการใดที่อยู่ภายใต้ขอบเขตการถือปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องรับรู้รายการที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือรายการที่เกิดขึ้นภายในเพื่อก่อให้เกิดรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
๑๓. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ**
- (ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกออกจากความเป็นหน่วยงานได้ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้ ไม่ว่าจะโดยเอกเทศหรือโดยรวมกัน ตามสัญญา หรือรวมกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่าหน่วยงานตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ
  - (ข) ได้มาจากการตกลงผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากหน่วยงาน หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่นหรือไม่
๑๔. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การตกลงผูกพัน หมายถึง การจัดทำข้อตกลงที่ก่อให้เกิดสิทธิหรือภาระผูกพันต่อทุกฝ่ายตามข้อตกลงเสมือนเป็นการทำสัญญา

### การควบคุมของสินทรัพย์

๑๕. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน หากหน่วยงานมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นใช้ประโยชน์ดังกล่าว โดยทั่วไปความสามารถในการควบคุมการใช้ประโยชน์ดังกล่าวจะเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการบังคับใช้สิทธิตามกฎหมายไม่ใช่เกณฑ์ที่จำเป็นเพียงอย่างเดียวสำหรับการควบคุม ทั้งนี้ เพราะหน่วยงานอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการในลักษณะอื่นได้
๑๖. หน่วยงานสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่เกิดจากความรู้ทางวิทยาศาสตร์และความรู้ทางเทคนิคได้ ตัวอย่างเช่น มีกฎหมายคุ้มครองความรู้ในรูปของลิขสิทธิ์ มีข้อตกลงในการคุ้มครองทางการค้า (หากกฎหมายอนุญาตให้ทำได้) หรือมีกฎหมายกำหนดหน้าที่ของพนักงานที่จะรักษาความลับเกี่ยวกับความรู้

\* เมื่อมีการประกาศใช้

๑๗. หน่วยงานอาจมีกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญ และหน่วยงานอาจสามารถระบุได้ว่าความเชี่ยวชาญของพนักงานที่เพิ่มขึ้นจากการอบรมจะทำให้หน่วยงานได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ และอาจคาดว่าพนักงานเหล่านั้นจะใช้ความเชี่ยวชาญ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่หน่วยงานได้ต่อไป อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในปัจจุบันหน่วยงานส่วนใหญ่ไม่มีการควบคุมที่เพียงพอสำหรับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะเกิดจากกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญและจากการอบรมพนักงานเหล่านี้ให้เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน ความสามารถเฉพาะในการบริหารหรือความสามารถพิเศษด้านเทคนิคอาจไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เว้นแต่หน่วยงานจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายที่จะใช้ประโยชน์และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากความสามารถดังกล่าวตามที่คาดไว้ นอกจากนี้ความสามารถนี้ต้องเป็นไปตามข้อกำหนดอื่นของคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๑๘. หน่วยงานอาจมีกลุ่มผู้ใช้บริการหรือมีอัตราความสำเร็จในการเข้าถึงกลุ่มผู้ใช้บริการที่คาดหวัง และคาดว่าผู้ใช้บริการดังกล่าวจะยังคงใช้บริการของหน่วยงานต่อไป เนื่องจากหน่วยงานได้สร้างความสัมพันธ์อันดีกับผู้ใช้บริการเหล่านั้น อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครอง หรือไม่มีวิธีการควบคุมอื่น เพื่อให้ผู้ใช้บริการมีความสัมพันธ์หรือความจงรักภักดีต่อหน่วยงาน หน่วยงานมักจะไม่มีอำนาจเพียงพอที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์และความจงรักภักดีของผู้ใช้บริการ ดังนั้น รายการข้างต้น (เช่น กลุ่มผู้ใช้บริการ ส่วนแบ่งการตลาด ความสัมพันธ์และความจงรักภักดีของผู้ใช้บริการ) จึงไม่เข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม อย่างไรก็ตาม การไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครองความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการ แต่หากมีรายการแลกเปลี่ยน เพื่อให้ได้มาซึ่งความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน แม้จะไม่ได้ทำเป็นสัญญาแต่ถือว่ามีหลักฐานที่หน่วยงานสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการได้ และมีหลักฐานว่าความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการดังกล่าวสามารถแยกออกจากความเป็นหน่วยงานได้ ดังนั้น ความสัมพันธ์กับผู้ใช้บริการดังกล่าวจะเข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม

#### **ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ**

๑๙. ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ที่หน่วยงานจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยหน่วยงาน เช่น ทรัพย์สินทางปัญญาที่นำมาใช้กับกระบวนการผลิตหรือการให้บริการ อาจช่วยลดต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนการให้บริการในอนาคต หรือปรับปรุงการให้บริการให้ดีขึ้นมากกว่าที่จะทำให้รายได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น เช่น ระบบออนไลน์ ที่ช่วยให้ประชาชนต่ออายุใบอนุญาตขับขี่ได้รวดเร็วขึ้น ส่งผลให้สามารถลดจำนวนพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่นี้ และช่วยเพิ่มความเร็วของกระบวนการทำงาน

#### **การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า**

๒๐. ในการรับรู้รายการใดรายการหนึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ดูย่อหน้าที่ ๑๑ ถึง ๑๙)
  - (ข) เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ ๒๒ ถึง ๒๔)

ข้อกำหนดดังกล่าว ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเมื่อรับรู้รายการ (ต้นทุนในรายการที่มีการแลกเปลี่ยนหรือในการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงานเอง หรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานได้รับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแปลงบางส่วน หรือบำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น

๒๑. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทั่วไปแล้วจะไม่มี การเพิ่มขึ้นหรือเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใด ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่ จึงเป็นการจ่ายเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมากกว่าที่จะเป็นรายจ่ายที่เข้าเกณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม และเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ นอกจากนี้แล้วเป็นการยากที่จะถือว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใดโดยตรง แต่จะถือเป็นรายจ่ายของหน่วยงานโดยรวมมากกว่า ดังนั้น จึงแทบจะไม่มี การรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาในครั้งแรก หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงานเสร็จเรียบร้อยแล้วเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๕ รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับซื้อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากภายนอกหน่วยงานหรือหน่วยงานสร้างขึ้นเองภายใน) ให้รับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนจากรายจ่ายที่จ่ายเพื่อการพัฒนา การดำเนินงานของหน่วยงานโดยรวม

๒๒. หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ

(ข) ราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๒๓. หน่วยงานต้องประเมินความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

๒๔. หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินระดับความแน่นอนที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักฐานที่มีอยู่ขณะที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยให้ความสำคัญกับหลักฐานจากภายนอกมากกว่า

๒๕. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๖ – ๓๗ หากหน่วยงานได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ราคาทุนเริ่มแรก ณ วันได้มา ต้องเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก**

๒๖. โดยทั่วไป ราคาที่หน่วยงานจ่ายเพื่อให้ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาแบบแยกต่างหากจะสะท้อนถึง ความคาดหวังเกี่ยวกับความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง หน่วยงานคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเวลา หรือจำนวนที่จะได้รับ ดังนั้น จึงถือได้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหากเข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ ๒๒ (ก) เสมอ

๒๗. นอกจากนี้ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะในกรณีที่สิ่งตอบแทนของการจ่ายซื้ออยู่ในรูปของเงินสดหรือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่น
๒๘. ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย
- (ก) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย และ
  - (ข) ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์
๒๙. ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย
- (ก) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๕ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน\*) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน
  - (ข) ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน และ
  - (ค) ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน
๓๐. ตัวอย่างของรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย
- (ก) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
  - (ข) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ ณ สถานที่ตั้งใหม่หรือกับผู้ใช้บริการกลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
  - (ค) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป
๓๑. การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการปรับปรุงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่
- (ก) ต้นทุนที่เกิดขึ้นขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร แม้ว่าจะยังไม่ถูกนำมาใช้ก็ตาม และ
  - (ข) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่ต้องการการผลิตยังอยู่ในระดับเริ่มต้น
๓๒. การดำเนินงานบางอย่างอาจมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ไม่ถือเป็นการดำเนินงานที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การดำเนินงาน (ที่ไม่สำคัญ) เหล่านี้ ไม่ว่าจะเกิดการดำเนินงานเหล่านี้ในช่วงก่อนหรือในระหว่างการพัฒนาสินทรัพย์นั้นก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานดังกล่าวในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย โดยจัดประเภทเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
๓๓. หากระยะเวลาการจ่ายชำระค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ หน่วยงานต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระเป็นดอกเบี้ยตลอดอายุของการได้รับสินเชื่อ เว้นแต่หน่วยงานรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ

๓๔. รายการในการวิจัยและพัฒนาซึ่ง

(ก) เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ซึ่งได้มาแยกต่างหากและรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ

(ข) เกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ

ให้หน่วยงานรับรู้รายการดังกล่าวตามย่อหน้าที่ ๕๒ - ๖๐

๓๕. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๖ - ๕๔ กำหนดว่ารายการที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ซึ่งได้มาแยกต่างหากและได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้วจะต้อง

(ก) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายการในการวิจัย

(ข) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายการในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๔๙ และ

(ค) บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มาหารายการในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๔๙

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน**

๓๖. ในบางกรณี หน่วยงานอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน กรณีนี้อาจเกิดขึ้น เมื่อหน่วยงานภาครัฐอื่นโอนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาให้หน่วยงาน โดยไม่มีการแลกเปลี่ยนตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่โอนให้กัน ได้แก่ สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด ใบอนุญาตดำเนินกิจการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า หรือสิทธิที่จะใช้ทรัพยากรที่มีข้อจำกัดอื่น หรืออาจเกิดจากลิขสิทธิ์ของผลงานของบุคคลที่ได้รับรางวัลอันเป็นที่ยอมรับ และได้ส่งมอบผลงานดังกล่าว ให้แก่หน่วยงานภาครัฐโดยไม่มีการแลกเปลี่ยน

๓๗. ภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว ราคาทุนของสินทรัพย์ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์ เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๖๘ ไม่ถือเป็นการตีราคาใหม่ ดังนั้น ข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ในย่อหน้าที่ ๖๘ และข้ออภิปรายเพิ่มเติมในย่อหน้าที่ ๖๙ - ๘๐ จะใช้กับกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ในงวดการรายงานภายหลังการรับรู้รายการเท่านั้น

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน**

๓๘. หน่วยงานอาจได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหนึ่งรายการหรือมากกว่าจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนและไม่เป็นตัวแทน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนอื่น อย่างไรก็ตาม หน่วยงานสามารถประยุกต์ใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีตามที่กล่าวไว้ข้างต้น หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่ในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนอย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามวิธีการนี้ แม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถรับรู้รายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

๓๙. ย่อหน้าที่ ๒๒ (ข) ระบุถึงเกณฑ์ในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่า ราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ
- (ข) หน่วยงานสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม
- หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า
- ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน**

๔๐. **หน่วยงานต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์**
๔๑. ในบางกรณี หน่วยงานอาจก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ แต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานมักชี้แจงว่ารายจ่ายดังกล่าวมีส่วนทำให้เกิดค่าความนิยมขึ้นภายในหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ (กล่าวคือ ไม่สามารถแยกออกได้หรือไม่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากการตกลงผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ) ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานซึ่งสามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ
๔๒. ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหน่วยงานกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง อาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ผลต่างดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน

#### **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน**

๔๓. ในบางครั้ง การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่นั้นทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาในเรื่องดังต่อไปนี้
- (ก) หน่วยงานไม่สามารถระบุได้ว่ามีสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการหรือไม่ และเมื่อใด และ
- (ข) การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณี หน่วยงานจะไม่สามารถแยกต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในออกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อคงไว้ซึ่งค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน หรือทำให้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในนั้นดีขึ้นกว่าเดิม หรือไม่สามารถแยกออกจากต้นทุนที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันได้
- ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้จึงกำหนดให้หน่วยงานต้องนำข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๔ ถึง ๕๙ มาประยุกต์กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานเพิ่มเติมจากข้อกำหนดทั่วไปสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๔๔. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ หน่วยงานต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้
- (ก) ขั้นตอนการวิจัย และ
  - (ข) ขั้นตอนการพัฒนา
- คำว่า “ขั้นตอนการวิจัย” และ “ขั้นตอนการพัฒนา” มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่า “วิจัย” และ “พัฒนา” ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้
๔๕. หากหน่วยงานไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนา สำหรับโครงการภายในของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

#### **ขั้นตอนการวิจัย**

๔๖. หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น
๔๗. ในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน หน่วยงานไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้เกิดขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการแก่หน่วยงาน ดังนั้น หน่วยงานต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในทันที
๔๘. ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัยมีดังต่อไปนี้
- (ก) กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้ความรู้ใหม่
  - (ข) การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ
  - (ค) การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุประสงค์ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ และ
  - (ง) การคิด การออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุประสงค์ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอนระบบ หรือบริการ

#### **ขั้นตอนการพัฒนา**

๔๙. หน่วยงานจะรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนา หรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อหน่วยงานสามารถแสดงให้เห็นว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่หน่วยงานจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้
  - (ข) หน่วยงานมีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย
  - (ค) หน่วยงานมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย
  - (ง) หน่วยงานสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ นอกจากนี้หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหากหน่วยงานนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

- (จ) หน่วยงานมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้
- (ฉ) หน่วยงานมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ
๕๐. ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน หน่วยงานอาจสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถแสดงให้เห็นว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ทั้งนี้ เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย
๕๑. ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่
- (ก) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบ และแบบจำลอง ในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิต หรือขั้นตอนก่อนการใช้
  - (ข) การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเบ้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
  - (ค) การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง หรือการดำเนินงานอื่นซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์หรือที่จะใช้เพื่อให้บริการได้
  - (ง) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ ทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว ในการใช้วัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น และ
  - (จ) ต้นทุนการพัฒนาเว็บไซต์ และต้นทุนการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
๕๒. หน่วยงานต้องประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด\* หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\* เพื่อแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการได้อย่างไร หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น หน่วยงานต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่ระบุไว้ใน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\* มาถือปฏิบัติ
๕๓. ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้หน่วยงานสามารถใช้ หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนการดำเนินงานที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และหน่วยงานมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี หน่วยงานอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้หรือผู้ให้ทุนสนับสนุน
๕๔. ตามปกติ ระบบการเก็บต้นทุนของหน่วยงานจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องตราสัญลักษณ์ ลิขสิทธิ์ หรือใบอนุญาต หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
๕๕. หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการที่หน่วยงานก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัตถ์หนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่น ที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๕๖. รายจ่ายสำหรับซื้อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวนหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งหน่วยงานก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาการดำเนินงานโดยรวม ดังนั้น หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

#### **ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน**

๕๗. ตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ ๒๕ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๒ ๒๓ และ ๔๙ เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดที่ระบุไว้ตามย่อหน้าที่ ๖๔ ไม่อนุญาตให้หน่วยงานนำรายจ่ายที่เคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายกลับมามันทิกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๕๘. ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ประกอบด้วย รายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์ เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างของต้นทุนโดยตรงดังกล่าว ได้แก่
- (ก) ต้นทุนวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - (ข) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน\* ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - (ค) ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย และ
  - (ง) ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ให้แนวทางที่อาจเลือกนำดอกเบี้ยมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
๕๙. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
- (ก) รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้
  - (ข) ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก ที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่วางไว้
  - (ค) รายจ่ายในการอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

#### **การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย**

๖๐. หน่วยงานต้องรับรู้รายจ่ายสำหรับรายการที่ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ ๒๐ ถึง ๕๙)
๖๑. ในบางกรณี หน่วยงานก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ในกรณีของสินค้า หน่วยงานรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในกรณีของบริการ หน่วยงานรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อหน่วยงานได้รับบริการนั้น เช่น รายจ่ายในการวิจัยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ๔๖) ตัวอย่างของรายจ่ายประเภทอื่นที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายการต่อไปนี้
- (ก) รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน (ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน) เว้นแต่รายจ่ายนั้นได้รวมอยู่ในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอาจประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งหน่วยงาน เช่น ค่าใช้จ่ายทางกฎหมายและค่าใช้จ่าย

บริหารจัดการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นตามกฎหมาย รายจ่ายในการเปิดสถานที่ตั้งหน่วยบริการหรือแผนดำเนินงานใหม่ (ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินงาน) หรือรายจ่ายสำหรับการเริ่มดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกระบวนการใหม่ (ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน)

- (ข) รายจ่ายในกิจกรรมการฝึกอบรมบุคลากรต่าง ๆ
- (ค) รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (รวมถึงรายการแผ่นพับให้ข้อมูล)
- (ง) รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน

๖๒. หน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อหน่วยงานเป็นเจ้าของสินค้านั้น กล่าว ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อสินค้านั้นได้สร้างขึ้นตามเงื่อนไขของสัญญาจ้าง และหน่วยงานได้รับมอบสินค้านั้นเป็นสิ่งที่ตอบแทนการจ่ายเงิน สำหรับการบริการ หน่วยงานถือว่าได้รับการบริการเมื่อมีการให้บริการดังกล่าวแก่หน่วยงานตามสัญญา และไม่ใช่เมื่อหน่วยงานใช้บริการนั้นเพื่อให้บริการอื่น เช่น การส่งข้อมูลเกี่ยวกับการบริการให้แก่ผู้ที่ใช้บริการนั้น
๖๓. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๖๐ ไม่ได้ห้ามหน่วยงานรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายค่าสินค้านั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้หน่วยงานได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้านั้น ในทำนองเดียวกัน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๖๐ ไม่ได้ห้ามหน่วยงานรับรู้การจ่ายค่าบริการล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้าเป็นการจ่ายเพื่อให้หน่วยงานได้รับบริการเหล่านั้น

#### ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์

๖๔. หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการที่ไม่มีตัวตนซึ่งได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง

#### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

๖๕. หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๓ หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ ๖๔ เป็นนโยบายการบัญชีของหน่วยงาน ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่เช่นเดียวกัน เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น
๖๖. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของหน่วยงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเลือกตีราคาใหม่เฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และการรายงานจำนวนเงินในงบการเงินผสมผสานกันระหว่างราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ที่แตกต่างกัน

#### วิธีการราคาทุน

๖๗. หลังจากการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\*

#### วิธีการตีราคาใหม่

๖๘. หลังจากการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่หมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่า

\*\* เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

สะสม\*\* สำหรับวัตถุประสงค์ของการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

๖๙. วิธีการตีราคาใหม่ไม่อนุญาตให้หน่วยงาน

(ก) นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่ หรือ

(ข) รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

๗๐. วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาถือปฏิบัติหลังจากที่หน่วยงานได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพียงบางส่วนเป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์นั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งเวลาได้ผ่านไประยะหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ ๕๗) วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งจำนวน ทั้งนี้ วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน (ดูย่อหน้าที่ ๓๖ ถึง ๓๗)

๗๑. โดยปกติ มักจะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ในบางครั้งตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในบางประเทศอาจมีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับใบอนุญาตประเภทที่โอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ หรือโควตาการผลิตที่หน่วยงานได้รับจากหน่วยงานอื่น อย่างไรก็ตาม ตลาดซื้อขายคล่องไม่เหมาะสำหรับซื้อหรือขายของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือพิมพ์ สิทธิในการเผยแพร่ดนตรีและภาพยนตร์ สิทธิบัตร หรือเครื่องหมายการค้า เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะตัว แม้ว่าจะมีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการ แต่ข้อตกลงที่สร้างขึ้นเป็นการเจรจาต่อรองระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายแต่ละราย และการซื้อขายดังกล่าวเกิดขึ้นไม่บ่อยครั้งด้วยเหตุผลดังกล่าวราคาที่จ่ายซื้อสินทรัพย์รายการใดรายการหนึ่ง อาจจะยังไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานที่เพียงพอสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการอื่น นอกจากนี้ราคาที่ซื้อขายกันมักไม่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน

๗๒. ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีความผันผวนอย่างไม่มีนัยสำคัญหน่วยงานไม่จำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่บ่อยครั้ง

๗๓. เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าวต้องปรับปรุงให้เป็นราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติกับสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันที่ตีราคาใหม่ ตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\* ในลักษณะที่สอดคล้องกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\* โดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับปรุงเป็นสัดส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ต้องปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\* หรือ

\*\* เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

- (ข) นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\*
- จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๗๘ และ ๗๙
๗๔. หากหน่วยงานไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ เนื่องจากสินทรัพย์รายการนั้นไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ หน่วยงานต้องแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\*
๗๕. หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ไม่สามารถวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องได้อีกต่อไป มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับราคาที่ดีใหม่ ณ วันที่มีการตีราคาครั้งล่าสุดที่มีการอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม\*\*
๗๖. ข้อเท็จจริงที่ว่าไม่มีตลาดซื้อขายคล่องมารองรับสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกต่อไป อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจเกิดการด้อยค่าและหน่วยงานจำเป็นต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด\*
๗๗. หากหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่อง ณ วันที่วัดมูลค่าภายหลังการได้มา หน่วยงานต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่นับตั้งแต่วันที่ดังกล่าว
๗๘. หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นเป็นผลจากการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเพื่อกลับรายการในจำนวนที่ไม่เกินมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันที่ได้รับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายแล้วในงวดก่อน
๗๙. หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงเป็นผลจากการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มีตัวตนที่ลดลงดังกล่าวในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ เป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้โดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์นั้น โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงโดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุน จะมีผลทำให้จำนวนที่สะสมไว้ในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ลดลง
๘๐. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ ส่วนทุนอาจโอนไปยังรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยส่วนเกินทุนทั้งจำนวนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อหน่วยงานใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าวจำนวนของส่วนเกินทุนที่เกิดขึ้นจริงจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ดีใหม่กับค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากราคาทุนเดิม

\* เมื่อมีการประกาศใช้

\*\* เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

ของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ต้องไม่โอนผ่านรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

### อายุการให้ประโยชน์

๘๑. หน่วยงานต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าสามารถทราบได้แน่นอนหรือไม่ และถ้าสามารถทราบได้แน่นอน อายุการให้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน หน่วยงานต้องถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน เมื่อผลจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดไม่พบขอบเขตที่สามารถคาดคะเนได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิหรือศักยภาพในการให้บริการแก่หน่วยงาน
๘๒. การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (ดูย่อหน้าที่ ๙๐ ถึง ๙๙) แต่ไม่ต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (ดูย่อหน้าที่ ๑๐๐ ถึง ๑๐๓) ตัวอย่างแบบทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้แสดงการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แตกต่างกัน และการบัญชีภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ซึ่งจะขึ้นอยู่กับการกำหนดอายุการให้ประโยชน์
๘๓. ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง
- (ก) การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ และหากเป็นคณะผู้บริหารอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
  - (ข) วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
  - (ค) ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ
  - (ง) เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลผลิตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - (จ) การโต้ตอบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคต
  - (ฉ) ระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความตั้งใจของหน่วยงานเพื่อให้บรรลุระดับของรายจ่ายดังกล่าว
  - (ช) ระยะเวลาที่หน่วยงานสามารถควบคุมสินทรัพย์และขอบเขตตามกฎหมาย หรือขอบเขตอื่นเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ
  - (ซ) อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นของหน่วยงานหรือไม่
๘๔. “อายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน” มิได้หมายถึงอายุการให้ประโยชน์ไม่มีที่สิ้นสุด อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์คงไว้ซึ่งมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้มีการประเมินไว้ ณ เวลาที่มีการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ รวมถึงความสามารถและความตั้งใจของหน่วยงานที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว การสรุปว่าอายุการให้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่ทราบแน่นอนต้องไม่เกิดจากรายจ่ายในอนาคตที่ได้วางแผนไว้เกินกว่ารายจ่ายที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์มีผลการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมาตรฐานเดิมที่เคยประเมินไว้

๘๕. เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว โปรแกรมคอมพิวเตอร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหลายรายการจึงมีแนวโน้มที่จะเกิดการล้าสมัยในด้านเทคโนโลยีเร็วขึ้น ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวจึงมีแนวโน้มที่จะมีอายุการให้ประโยชน์ที่สั้น ราคาขายที่คาดว่าจะลดลงในอนาคตของรายการที่ผลิตขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงการคาดการณ์ว่าจะเกิดความล้าสมัยทางเทคโนโลยีหรือทางการพาณิชย์ของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ที่ลดลง
๘๖. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีระยะเวลายาวนานหรือแม้กระทั่งไม่สามารถทราบได้แน่นอน ความไม่แน่นอนเป็นเหตุให้หน่วยงานต้องประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลักความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่หน่วยงานจะสามารถนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นกว่าความเป็นจริง
๘๗. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) ต้องไม่เกินระยะเวลาของการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่หน่วยงานคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น หากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมาย) มีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่หลักฐานสนับสนุนได้ว่าหน่วยงานไม่มีต้นทุนที่เป็นนัยสำคัญ
๘๘. ปัจจัยทางเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และกฎหมายอาจมีอิทธิพลต่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ปัจจัยทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม กำหนดระยะเวลาที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วนปัจจัยทางกฎหมายอาจจำกัดระยะเวลาที่หน่วยงานสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น หน่วยงานต้องประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากระยะเวลาที่กำหนดโดยปัจจัยทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยทางกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
๘๙. ปัจจัยที่บ่งชี้ว่าหน่วยงานจะสามารถต่ออายุการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) โดยไม่เกิดต้นทุนที่มีนัยสำคัญดังนี้
- (ก) มีหลักฐาน (ซึ่งอาจเกิดจากประสบการณ์) ที่แสดงให้เห็นว่าการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) จะได้รับการต่ออายุ กรณีที่การต่ออายุนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นชอบของบุคคลที่สาม หลักฐานดังกล่าวต้องรวมไปถึงหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สามจะให้ความเห็นชอบด้วย
  - (ข) มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการต่ออายุ และ
  - (ค) ต้นทุนในการต่ออายุไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้จากการต่ออายุนั้น
- หากต้นทุนในการต่ออายุมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุสัญญานี้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ณ วันที่ต่ออายุ

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

### ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

๙๐. หน่วยงานต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ได้ กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร หน่วยงานต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันใดวันหนึ่งที่เกิดขึ้นก่อนระหว่างวันที่หน่วยงานจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง\* กับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกกับวันที่หน่วยงานเลิกรับรู้สินทรัพย์นั้น วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่หน่วยงานคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้หน่วยงานนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ
๙๑. วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอทุกงวดการรายงาน เว้นแต่รูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป
- ๙๑ก. มีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่าวิธีการคิดค่าตัดจำหน่ายจากรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม โดยทั่วไปรายได้ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมซึ่งรวมการใช้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนปัจจัยที่ไม่เชื่อมโยงโดยตรงกับการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น รายได้ซึ่งถูกระงับโดยปัจจัยนำเข้าอื่น ๆ และกระบวนการกิจกรรมการขาย และการเปลี่ยนแปลงของยอดขายและราคา องค์ประกอบด้านราคาของรายได้อาจได้รับผลกระทบจากเงินเฟ้อซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับการที่สินทรัพย์ถูกใช้ประโยชน์ ข้อสันนิษฐานนี้จะถูกหักล้างได้ในสถานการณ์จำกัดบางอย่างเท่านั้น ได้แก่
- (ก) เมื่อใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นหน่วยวัดรายได้ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๙๑ค หรือ
  - (ข) เมื่อสามารถแสดงให้เห็นได้ว่ารายได้และการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นมีความเกี่ยวข้องกันเป็นอย่างมาก
- ๙๑ข. ในการเลือกวิธีตัดจำหน่ายที่เหมาะสมตามย่อหน้าที่ ๙๑ หน่วยงานสามารถระบุปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น สัญญาที่กำหนดสิทธิของหน่วยงานเหนือการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจจะระบุให้หน่วยงานใช้งานสินทรัพย์ได้แค่เพียงช่วงเวลาหนึ่ง หรือแค่สำหรับจำนวนหน่วยผลิตหนึ่ง หรือระดับรายได้หนึ่งตามที่กำหนดไว้แล้วเท่านั้น การระบุปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดถือเป็นจุดเริ่มต้นของการบ่งชี้เกณฑ์การตัดจำหน่ายที่เหมาะสม หน่วยงานอาจถือปฏิบัติตามเกณฑ์อื่นได้ถ้าเกณฑ์นั้นสะท้อนรูปแบบที่คาดหวังของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ได้ใกล้เคียงกว่า

- ๙๑ค. ในสถานการณ์ที่ปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นตัวชี้วัดของระดับรายได้ หน่วยงานสามารถใช้รายได้ที่จะเกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการตัดจำหน่าย เช่น สิทธิในการบริหารจัดการทางด่วนสามารถกำหนดตามจำนวนรายได้ทั้งหมดซึ่งจะเกิดขึ้นจากการเก็บค่าผ่านทาง (เช่น สัญญาอาจจะให้สิทธิหน่วยงานในการบริหารจัดการทางด่วนได้ไม่เกินจำนวนรายได้ค่าผ่านทาง ๑๐๐ ล้านบาท) ในกรณีที่รายได้ถูกกำหนดเป็นปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดในสัญญาสำหรับการใช้งานสินทรัพย์ไม่มีตัวตน รายได้ที่จะเกิดขึ้นอาจเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้เงื่อนไขว่าสัญญาระบุจำนวนรวมของรายได้ที่จะเกิดขึ้นตามระยะเวลาใช้งานไว้แล้ว
๙๒. โดยปกติ หน่วยงานต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย แต่ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว ค่าตัดจำหน่ายจะถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์อื่น และต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในกระบวนการผลิตต้องรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้น (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้านั้น)

### มูลค่าคงเหลือ

๙๓. หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- (ก) บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์หรือ
- (ข) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขข้อต่อไปนี้
- (๑) มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่องนั้น และ
- (๒) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
๙๔. จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนต้องกำหนดหลังจากที่หักมูลค่าคงเหลือ มูลค่าคงเหลือที่ไม่เท่ากับศูนย์บ่งชี้ว่าหน่วยงานคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
๙๕. หน่วยงานต้องประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคา ณ วันที่ประมาณการ สำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ และมีการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ในอนาคต หน่วยงานต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
๙๖. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีมูลค่าคงเหลือเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเท่ากับศูนย์จนกว่ามูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์จะลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีในภายหลัง

## การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

๙๗. หน่วยงานต้องทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างน้อยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หากอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ที่คาดไว้แตกต่างจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลง วิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่เปลี่ยนไป หากรูปแบบของ การให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลง ไป หน่วยงานต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองกรณีเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางบัญชี และข้อผิดพลาด
๙๘. ในระหว่างช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หน่วยงานอาจเห็นว่าอายุการให้ประโยชน์ ที่ประมาณไว้นั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป ตัวอย่างเช่น การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า\*\* อาจบ่งชี้ว่า ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลง
๙๙. เมื่อเวลาผ่านไป รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงาน คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอาจเปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจเห็นว่า การตัด จำหน่ายด้วยวิธียอดคงเหลือลดลงเหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง อีกตัวอย่างหนึ่งคือ ในกรณีที่ใช้สิทธิ ที่ได้รับจากใบอนุญาตจำเป็นต้องเลื่อนเวลาออกไป เนื่องจากต้องรอให้ส่วนประกอบอื่นของแผน ยุทธศาสตร์ของหน่วยงานดำเนินการก่อน ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานอาจไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์จนกว่าจะถึงเวลาต่อมา

## สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

๑๐๐. หน่วยงานต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน
๑๐๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐาน การบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด\* กำหนดให้หน่วยงาน ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะ ได้รับคืนแล้วแต่ความเหมาะสม กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น
- (ก) เป็นประจำทุกปี และ
- (ข) เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า

## การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์

๑๐๒. หน่วยงานต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่ายทุกงวด การรายงาน เพื่อประเมินว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ยังคงสนับสนุนว่าอายุการให้ประโยชน์ ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอนหรือไม่ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ไม่สนับสนุนว่าสินทรัพย์ ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงการประเมิน อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

\* เมื่อมีการประกาศใช้

\*\* เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

๑๐๓. เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\* สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาคงที่นั้น การที่หน่วยงานประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน เป็นข้อบ่งชี้อย่างหนึ่งว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจเกิดการด้อยค่า ดังนั้น หน่วยงานต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\* กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และบันทึกผลต่างของมูลค่าตามบัญชีที่เกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์\*

#### มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

๑๐๔. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาคงที่นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\* มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวอธิบายว่าเมื่อใดที่หน่วยงานจะทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และทบทวนมูลค่าดังกล่าวอย่างไร วิธีกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และเมื่อใดที่ต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

#### การเลิกใช้และการจำหน่าย

๑๐๕. หน่วยงานต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ

- (ก) หน่วยงานจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (รวมถึงการจำหน่ายสินทรัพย์ออกจากบัญชีจากการทำรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) หรือ
- (ข) หน่วยงานคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

๑๐๖. หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เว้นแต่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน)

๑๐๗. การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดขึ้นได้ในหลายวิธี (เช่น การขาย การทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการทำรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) ในการกำหนดวันที่การจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าว หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน\* สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน

๑๐๘. เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๒๘ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนการเปลี่ยนแทนบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น และเลิกรับรู้มูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน กรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่า

\* เมื่อมีการประกาศใช้

ตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนการเปลี่ยนแทนเพื่อบ่งชี้ต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ วันที่ได้มาหรือวันที่เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงาน

๑๐๙. หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ค้างรับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากมีการยืดเวลาที่จะได้รับชำระออกไป หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาขายเป็นเงินสด ผลต่างระหว่างมูลค่าที่กำหนดไว้ของสิ่งตอบแทนกับราคาขายเป็นเงินสด ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน\* ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่ค้างรับ
๑๑๐. หน่วยงานต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน เมื่อไม่ได้ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่หน่วยงานได้คิดค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้ว หรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

## การเปิดเผยข้อมูล

### การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป

๑๑๑. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น
- (ก) ข้อเท็จจริงที่ว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอน หากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอายุการให้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่ายที่ใช้
  - (ข) วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน
  - (ค) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนสะสมจากการด้อยค่าของสินทรัพย์\*\*) ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด
  - (ง) รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้
  - (จ) การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้
    - (๑) จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแยกแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นภายในหน่วยงาน และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก
    - (๒) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น
    - (๓) จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๖๘ และ ๗๘ - ๗๙ (ถ้ามี)
    - (๔) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่า

\* เมื่อมีการประกาศใช้

\*\* เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

ของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\*

- (๕) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับรายการในรายได้สูง/ (ต่ำ) กว่า ค่าใช้จ่ายระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\*
- (๖) ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด
- (๗) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้เสนอรายงาน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้เสนอรายงานของหน่วยงาน และ
- (๘) การเปลี่ยนแปลงอื่นของมูลค่าตามบัญชีในระหว่างงวด

๑๑๒. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือ กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของหน่วยงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจแยกประเภทได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้

- (ก) ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์
- (ข) หัวหนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์
- (ค) โปรแกรมคอมพิวเตอร์
- (ง) ใบอนุญาต
- (จ) ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานและการให้บริการ
- (ฉ) สูตรอาหาร สูตรอื่น แบบจำลอง การออกแบบ และแม่แบบ และ
- (ช) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนา

ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กล่าวถึงข้างต้นสามารถแยกเป็นประเภทย่อยหรือรวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้นได้ หากผลในการแยกย่อยหรือการรวมนั้นทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

๑๑๓. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด\* เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามย่อหน้าที่ ๑๑๑ (จ) (๓) ถึง ๑๑๑ (จ) (๕)

๑๑๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในงวดปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในงวดต่อไป การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของรายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- (ก) การประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- (ข) วิธีการตัดจำหน่าย หรือ
- (ค) มูลค่าคงเหลือ

๑๑๕. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

- (ก) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน และเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผล หน่วยงานต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างมีนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน
- (ข) คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของหน่วยงาน
- (ค) สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนและรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ ๓๖ ถึง ๓๗)
  - (๑) มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์เหล่านั้น
  - (๒) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น และ
  - (๓) สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่
- (ง) การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในเรื่องสิทธิ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
- (จ) จำนวนเงินที่หน่วยงานมีข้อผูกมัดตามสัญญาสำหรับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑๖. กรณีที่หน่วยงานอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างเป็นนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๘๓

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่

๑๑๗. หากหน่วยงานบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

- (ก) แสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
  - (๑) วันที่ตีราคาใหม่
  - (๒) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และ
  - (๓) มูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๗ ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการกับประเภทของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยวิธีการตีราคาใหม่
- (ข) จำนวนเงินของส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดการรายงาน โดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดการรายงาน และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับเจ้าของ และ
- (ค) วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑๘. ในการเปิดเผยข้อมูล หน่วยงานอาจจำเป็นต้องนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้น อย่างไรก็ตามหน่วยงานต้องไม่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทเดียวกัน หากการรวมนั้นจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงด้วยจำนวนเงินที่วัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่

รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

๑๑๙. หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด

๑๒๐. รายงานเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วยรายงานทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา (ดูย่อหน้าที่ ๕๘ ถึง ๕๙ สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับประเภทของรายงานที่ต้องนำมารวมเพื่อเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑๙)

#### การเปิดเผยข้อมูลอื่น

๑๒๑. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- (ก) คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้คิดค่าตัดจำหน่ายเต็มจำนวนแล้ว แต่หน่วยงานยังใช้ประโยชน์อยู่ และ
  - (ข) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

#### การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๒๒. สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง
๑๒๓. สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์และสิทธิการเช่า ให้หน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวโดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง
๑๒๔. สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนประเภทอื่น นอกจากรายการตามย่อหน้าที่ ๑๒๒ ซึ่งได้มีการรับรู้ไว้ในงบการเงินของหน่วยงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ให้หน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป และสำหรับกรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอื่นๆ นอกจากรายการดังกล่าวข้างต้น ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กับรายการที่ได้มานับตั้งแต่วันที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีผลใช้บังคับ

#### วันถือปฏิบัติ

๑๒๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป โดยสนับสนุนให้นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากหน่วยงานปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ก่อนวันที่กำหนด หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

## ภาคผนวก

### แนวปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### ต้นทุนเว็บไซต์

๑. หน่วยงานอาจมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานในการพัฒนาและใช้งานเว็บไซต์เพื่อการเข้าถึงทั้งจากภายในและภายนอก เว็บไซต์ที่ถูกออกแบบเพื่อการเข้าถึงจากภายนอกอาจจะถูกใช้งานเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลาย เช่น เพื่อเผยแพร่ข้อมูลข่าวสาร เพื่อสร้างความตระหนักในเรื่องการให้บริการ เพื่อขอความเห็นต่อร่างกฎหมาย เพื่อโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าและบริการของหน่วยงาน เพื่อให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ และเพื่อขายสินค้าและบริการ เว็บไซต์ที่ถูกออกแบบเพื่อการเข้าถึงจากภายใน อาจจะถูกใช้เพื่อเก็บข้อมูลนโยบายของหน่วยงาน และข้อมูลผู้มาใช้บริการ และใช้ค้นหาข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

๒. ขั้นตอนในการพัฒนาเว็บไซต์สามารถอธิบายได้ดังนี้

๒.๑ การวางแผน รวมถึงการศึกษาความเป็นไปได้ การระบุวัตถุประสงค์และความต้องการ การประเมินทางเลือก และการจัดลำดับทางเลือก

๒.๒ การพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์และระบบโครงสร้างพื้นฐาน ได้แก่ การจัดหาชื่อโดเมน การจัดซื้อและพัฒนาอุปกรณ์และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงาน การติดตั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่พัฒนาขึ้น และการทดสอบระบบ

๒.๓ การพัฒนาการออกแบบกราฟิก ได้แก่ การออกแบบภาพลักษณ์ของเว็บไซต์ และ

๒.๔ การพัฒนาเนื้อหา ได้แก่ การออกแบบ จัดซื้อ จัดเตรียม และนำเข้าข้อมูลทั้งที่เป็นตัวหนังสือและเป็นรูปภาพเข้าสู่เว็บไซต์ก่อนการพัฒนาจะเสร็จสมบูรณ์ ข้อมูลเหล่านี้อาจจะถูกจัดเก็บในฐานข้อมูลที่แยกออกมาซึ่งเชื่อมต่อหรือสามารถเข้าถึงได้จากเว็บไซต์ หรือข้อมูลอาจถูกเข้ารหัสโดยตรงไปยังหน้าเว็บไซต์

๓. ขั้นตอนการใช้งานจะเริ่มต้นขึ้นเมื่อการพัฒนาเว็บไซต์เสร็จสิ้นลง ในขั้นตอนนี้ หน่วยงานจะบำรุงรักษาและยกระดับแอปพลิเคชัน อุปกรณ์โครงสร้างพื้นฐาน การออกแบบกราฟิก และเนื้อหาของเว็บไซต์

๔. ในการบันทึกบัญชีสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในในการพัฒนาและดำเนินการในเว็บไซต์ของหน่วยงาน สำหรับการเข้าถึงทั้งจากภายนอกและภายใน ประเด็นที่ควรพิจารณา ได้แก่

๔.๑ เว็บไซต์ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือไม่

๔.๒ การปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมต่อรายการรายจ่ายดังกล่าว

๕. แนวปฏิบัตินี้ไม่สามารถใช้ถือปฏิบัติได้กับรายจ่ายที่เป็นการจัดซื้อ พัฒนา และใช้งานอุปกรณ์ต่าง ๆ (เช่น เว็บเซิร์ฟเวอร์ สเตจจิงเซิร์ฟเวอร์ โปรตักซ์เซิร์ฟเวอร์ และระบบการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต) ของเว็บไซต์ รายจ่ายเหล่านี้จะถูกบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ นอกจากนี้ เมื่อหน่วยงานมีรายจ่ายค่าบริการอินเทอร์เน็ตเกิดขึ้นให้แก่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตที่รองรับเว็บไซต์ของหน่วยงาน รายจ่ายดังกล่าวให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานเมื่อหน่วยงานได้รับบริการ

๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ไม่สามารถใช้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อขายในการดำเนินงานปกติของหน่วยงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง และ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ\*) หรือสัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้น แนวปฏิบัตินี้ไม่ใช่ถือปฏิบัติกับรายจ่ายเพื่อการพัฒนาหรือใช้งานเว็บไซต์ (หรือเว็บไซต์ซอฟต์แวร์) ที่จะขายให้หน่วยงานอื่น เมื่อเว็บไซต์ถูกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่า ให้ผู้ให้เช่าถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัตินี้ เมื่อเว็บไซต์ถูกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ให้ผู้เช่าถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัตินี้ หลังจากการรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเริ่มแรก

๗. เว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกิดขึ้นจากการพัฒนาและใช้ เพื่อการเข้าถึงทั้งจากภายในหรือภายนอก ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานที่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๘. หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เว็บไซต์ที่เกิดขึ้นจากการพัฒนาเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อ นอกจากมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดทั่วไปตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๒๘ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในเรื่องการรับรู้และวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกแล้วจะต้องเข้าเงื่อนไขของข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๙ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง หน่วยงานจะสามารถแสดงให้เห็นว่าเว็บไซต์มีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการตามย่อหน้าที่ ๔๙ (ง) ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐก็ต่อเมื่อตัวอย่างเช่น เว็บไซต์สามารถก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งรวมถึงรายได้ทางตรงจากการรับคำสั่งซื้อ หรือให้บริการโดยใช้เว็บไซต์ แทนการใช้บุคลากรภาครัฐที่ให้บริการ ณ สถานที่ให้บริการของรัฐ หากหน่วยงานไม่สามารถแสดงให้เห็นว่า เว็บไซต์ที่พัฒนาขึ้นโดยมีจุดประสงค์หลักในการโฆษณาบริการและสินค้าของหน่วยงานนั้นสามารถก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ รายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการพัฒนาเว็บไซต์ดังกล่าว จะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดรายการ

๙. รายจ่ายภายในใด ๆ ในการพัฒนาและใช้งานเว็บไซต์ของหน่วยงาน จะต้องถูกบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ลักษณะของแต่ละกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายจ่าย (เช่น การฝึกอบรมบุคลากร และการบำรุงรักษาเว็บไซต์) และขั้นตอนการพัฒนาหรือภายหลังการพัฒนาเว็บไซต์จะถูกประเมินเพื่อระบุวิธีการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสม

๙.๑ ขั้นตอนการวางแผนมีลักษณะคล้ายกับขั้นตอนการวิจัยตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๖ – ๔๘ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ

๙.๒ ขั้นตอนการพัฒนาแอปพลิเคชันและโครงสร้างพื้นฐาน ขั้นตอนการออกแบบกราฟิก และขั้นตอนการพัฒนาเนื้อหาในส่วนเนื้อหาเว็บไซต์ที่พัฒนาขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการโฆษณาหรือประชาสัมพันธ์บริการและสินค้าของหน่วยงาน จะมีลักษณะคล้ายกับขั้นตอนพัฒนาตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๔๙ – ๕๖ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนเหล่านี้ ถือเป็นต้นทุนของเว็บไซต์ซึ่งต้องบันทึกบัญชีเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๘ ของแนวปฏิบัติฉบับนี้ หากรายจ่ายนั้นเกิดขึ้นโดยตรง และจำเป็นต่อการได้มา ผลิต หรือเตรียมการให้เว็บไซต์พร้อมใช้งานตามเจตนารมณ์ของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างเช่น รายจ่ายในการซื้อหรือออกแบบเนื้อหา (เนื้อหาอื่นนอกเหนือไปจากเพื่อโฆษณาประชาสัมพันธ์บริการและสินค้าของหน่วยงาน) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เว็บไซต์ หรือรายจ่ายอื่นที่ทำให้เนื้อหาของเว็บไซต์ใช้งานได้ (เช่น ค่าธรรมเนียมในการได้มาซึ่งใบอนุญาตในการผลิตซ้ำ) ถือเป็นต้นทุนของการพัฒนาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนด อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๗๗ ว่ารายจ่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ครั้งแรกได้ถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบการเงินงวดก่อนแล้ว จะไม่ถูกรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง (เช่น ถ้าต้นทุนของลิขสิทธิ์ได้ถูกตัดจำหน่ายหมดแล้ว และต่อมาเนื้อหาได้ถูกนำเข้าสู่เว็บไซต์)

\* เมื่อมีการประกาศใช้

๙.๓ รายงานที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการพัฒนาเนื้อหาเว็บไซต์ ในส่วนเนื้อหาเว็บไซต์ที่พัฒนาขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการโฆษณาหรือประชาสัมพันธ์บริการและสินค้าของหน่วยงาน (เช่น รูป หรือสินค้าดิจิทัล) ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๖๑ (ค) ตามมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐฉบับนี้ เช่น เมื่อบันทึกบัญชีรายการรายจ่ายค่าบริการทางวิชาชีพ ในการถ่ายภาพสินค้าของหน่วยงาน เพื่อเพิ่มความน่าสนใจในการนำเสนอ รายงานดังกล่าวให้บันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินค่าบริการ ทางวิชาชีพระหว่างงวดงาน ไม่ใช่เมื่อมีการนำรูปที่ถ่ายนั้นไปแสดงบนเว็บไซต์ และ

๙.๔ ขั้นตอนการใช้งานเริ่มต้นเมื่อขั้นตอนการพัฒนาเว็บไซต์เสร็จสมบูรณ์ รายงานที่เกิดขึ้น ในขั้นตอนนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่กรณีที่เข้าเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ๒๒ ของมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐฉบับนี้

๑๐. เว็บไซต์ที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้ย่อหน้าที่ ๘ ของแนวปฏิบัติฉบับนี้ ให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ ครั้งแรก โดยถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๖๕ - ๘๐ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ การประมาณการอายุการให้ประโยชน์ที่ดีที่สุดของเว็บไซต์ควรจะสั้น ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๘๕

๑๑. ย่อหน้าที่ ๑ - ๑๐ ของแนวปฏิบัติฉบับนี้ไม่ได้ถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะเจาะจงกับต้นทุนการพัฒนา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ อย่างไรก็ตามหน่วยงานสามารถถือปฏิบัติตามหลักการในย่อหน้าเหล่านี้ได้