

# บทที่ 9

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### หัวเรื่อง

- การจัดประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- ลักษณะของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- หลักการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- การตีราคา
- ชนิดของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แลกเปลี่ยนได้
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แยกเป็นเอกเทศหรือระบุได้แต่แลกเปลี่ยนไม่ได้
- การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศหรือระบุได้ : ค่าความนิยม
- การด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- การด้อยค่าของค่าความนิยม
- รายงานการวิจัยและพัฒนา
- ราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการพัฒนา
- รายงานที่เกิดขึ้นภายหลัง
- การเลิกใช้และการจำหน่าย
- การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบการเงิน

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible asset)** หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปธรรมซึ่งกิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มักพบกันอยู่เสมอ ได้แก่ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าความนิยม ค่าใช้จ่ายในการก่อตั้งบริษัท และเครื่องหมายการค้า

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องมีคุณสมบัติครบทั้งสามประการ คือ

1. สามารถระบุได้
2. อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ
3. ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

## การจัดประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจปรากฏในงบดุลภายใต้ชื่อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible assets) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในการดำเนินงาน (Intangible operational assets) สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible fixed assets) หรือสินทรัพย์อื่น (Other assets)

## ลักษณะของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถจำแนกตามลักษณะได้ดังนี้

**1. สามารถระบุได้ (Identifiability)** สิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนบางชนิดสามารถแยกเป็นเอกเทศให้เห็นต่างหากจากสิทธิอื่นของกิจการได้ เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและสัมปทาน สิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนบางชนิดไม่สามารถแยกออกมาให้เห็นเป็นตัวเงินได้ แต่ทำให้มูลค่าของกิจการสูงขึ้น

**2. ลักษณะของการได้มา (Manner of acquisition)** สิทธิทรัพย์สินไม่มีตัวตนอาจได้มาหลายวิธี เช่น

- ซื้อจากหน่วยงานอื่น เช่น การซื้อสัมปทานหรือลิขสิทธิ์จากผู้อื่น
- การรวมธุรกิจ เช่น ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจ
- ได้จากการอุดหนุนของรัฐบาล เช่น สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ เป็นต้น
- ได้จากการแลกเปลี่ยน เช่น นำสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนหรือสิทธิอื่นของกิจการไปแลกเปลี่ยน
- เกิดขึ้นจากการพัฒนาการดำเนินงานภายในกิจการเอง เช่น ลิขสิทธิ์และเครื่องหมายการค้า เป็นต้น

**3. การคาดคะเนระยะเวลาของประโยชน์ที่ได้รับ (Expected period of benefit)** ระยะเวลาของประโยชน์ของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนจะถูกจำกัดด้วยปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือข้อกฎหมายหรือสัญญา เช่น สิทธิ

บัตรทางการประดิษฐ์มีอายุทางกฎหมาย 20 ปี นับจากวันขอรับสิทธิบัตร อย่างไรก็ตาม หากไม่มีข้อกำหนดของกฎหมาย กิจการต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสิทธิบัตรไม่มีตัวตนต้องไม่เกิน 20 ปี นับจากสิทธิบัตรนั้นใช้ประโยชน์ได้

**4. ความสามารถในการแลกเปลี่ยน (Exchangeability)** สิทธิบัตรไม่มีตัวตนบางประเภทสามารถแลกเปลี่ยนได้ เช่น ขายหรือซื้อ ได้แก่ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ล้มปทาน ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการไม่ถือเป็นสิทธิบัตร ไม่สามารถระบุได้และไม่สามารถแลกเปลี่ยนได้ ค่าความนิยมจะมีมูลค่าก็ต่อเมื่อมีการรวมธุรกิจเกิดขึ้นเท่านั้น

### หลักการบัญชีสำหรับสิทธิบัตรไม่มีตัวตน

หลักบัญชีสำหรับสิทธิบัตรไม่มีตัวตนจะเหมือนกับหลักการบัญชีที่ใช้สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

1. ใช้หลักราคาทุนบันทึกสิทธิบัตรไม่มีตัวตน ณ วันที่ได้สิทธิบัตรนั้นมา
2. ใช้หลักการจับคู่ในระหว่างงวดที่ใช้ประโยชน์จากสิทธิบัตร
3. ณ วันที่จำหน่ายสิทธิบัตร ใช้หลักการรับรู้รายได้ และบันทึกกำไรหรือขาดทุนเท่ากับผลต่างระหว่างเงินที่ได้รับและราคาตามบัญชีของสิทธิบัตร

## การตีราคา

### การซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ซื้อจากภายนอกจะถูกลงบันทึกในราคาทุน ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนในการซื้อและรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงที่จ่ายไปเพื่อให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งาน เช่น ค่าธรรมเนียมกฎหมายและค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดอื่น

หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งหมดหรือบางส่วนได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นที่ไม่คล้ายคลึงกัน **ต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา**

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากภายในกิจการเอง

ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในซึ่งก่อให้เกิดรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยปกติแล้วจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดทันที

ต้นทุนภายในกิจการจะตั้งรวมเป็นทุนได้คือรายจ่ายที่เกิดจากขั้นตอนการพัฒนา ซึ่งได้แก่ **ต้นทุนทางตรง (Direct costs)** ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น เช่น ค่าใช้จ่ายด้านกฎหมาย เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาตหรือเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

## ชนิดของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะแบ่งออกเป็น 2 ชนิดคือ

1. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ (Specifically identifiable)** หมายถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถระบุได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนชนิดนั้น
2. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทค่าความนิยม (Goodwill-type)** เป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดสิทธิหรือข้อได้เปรียบแต่มีอายุระบุได้แน่นอนและไม่สามารถกำหนดอายุของประโยชน์นั้นได้

ตารางที่ 9-1 แสดงวิธีการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทต่าง ๆ



## ตารางที่ 9-1 วิธีการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนประเภทต่าง ๆ

ชนิดของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน	ลักษณะของการได้มา	
	ซื้อ	เกิดขึ้นเองภายใน
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ (เช่น ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า)	<ol style="list-style-type: none"> <li>รวมเป็นทุนด้วยต้นทุนที่จ่ายซื้อ</li> <li>ตัดจำหน่ายภายในอายุทางกฎหมายหรืออายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณ แล้วแต่เวลาใดจะสั้นกว่า</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>ค่าใช้จ่ายหรือรวมเป็นทุนขึ้นอยู่กับชนิดของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน</li> <li>ถ้ารวมเป็นทุน ให้ตัดจำหน่ายเช่นเดียวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ซื้อ</li> </ol>
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศหรือระบุได้ (เช่น ค่าความนิยม)		<ol style="list-style-type: none"> <li>ค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการขึ้น</li> <li>ถ้าไม่สามารถรวมเป็นทุนได้ ก็ไม่ต้องตัดจำหน่าย</li> </ol>

### การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจะต้องจัดสรรเป็นค่าใช้จ่ายอย่างมีเหตุผลและมี**ระบบ**ตามอายุของกฎหมายหรือระยะเวลาที่สินทรัพย์นั้นให้ประโยชน์แล้วแต่เวลาใดจะสั้นกว่า กระบวนการจัดสรรนี้เรียกว่า **การตัดจำหน่าย (Amortization)**

## ปัจจัยต่อไปนี้จะต้องนำมาพิจารณาในการประมาณอายุของสินทรัพย์

1. กฎหมาย ข้อบังคับหรือระยะเวลาของสัญญา
2. ข้อกำหนดสำหรับการต่ออายุหรือขยายเวลาอาจเปลี่ยนอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ได้
3. ผลกระทบจากการล้มสมัยด้านเทคนิคหรือปัจจัยด้านเศรษฐกิจอื่น ๆ
4. ความคาดหวังอายุการใช้ประโยชน์ของบุคคลหรือกลุ่มพนักงาน
5. การโต้ตอบของคู่แข่งอาจเป็นข้อจำกัดของข้อได้เปรียบด้านการแข่งขันในปัจจุบันหรือในอนาคต
6. อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจขึ้นอยู่กับอายุการใช้งานของสินทรัพย์อื่น
7. เสถียรภาพของอุตสาหกรรมและการเปลี่ยนแปลงของตลาดสำหรับผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่มีราคาคงเหลือ ระยะเวลาการตัดจำหน่ายขึ้นอยู่กับประโยชน์ทางเศรษฐกิจหรืออายุทางกฎหมาย แล้วแต่เวลาใดจะสั้นกว่า โดยให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าอายุการใช้ประโยชน์ไม่เกิน 20 ปี เว้นแต่จะมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อมั่นว่าอายุประโยชน์จะเกิน 20 ปี การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องใช้**วิธีเส้นตรง** หากกิจการไม่สามารถกำหนดรูปแบบการใช้ประโยชน์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

## สิทธิบัตรที่ไม่มีตัวตนที่แลกเปลี่ยนได้

### สิทธิบัตร

**สิทธิบัตร (Patents)** หมายถึง หนังสือสำคัญที่รัฐออกให้เพื่อคุ้มครองการประดิษฐ์คิดค้น หรือการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด

สิทธิบัตรแบ่งออกเป็น 2 ชนิดคือสิทธิบัตรการประดิษฐ์ และสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์

- **การประดิษฐ์ (Invention)** หมายถึงความคิดสร้างสรรค์เกี่ยวกับ ลักษณะ องค์ประกอบ โครงสร้างหรือกลไกของผลิตภัณฑ์ รวมทั้งกรรมวิธีในการผลิต การเก็บรักษา หรือการปรับปรุงคุณภาพของผลิตภัณฑ์ให้ดีขึ้น หรือทำให้เกิดผลิตภัณฑ์ใหม่ขึ้นใหม่ที่แตกต่างไปจากเดิม
- **การออกแบบผลิตภัณฑ์ (Product design)** หมายถึงความคิดสร้างสรรค์เกี่ยวกับรูปร่าง ลักษณะภายนอกของผลิตภัณฑ์ที่แตกต่างไปจากเดิม

**ตัวอย่างที่ 9-1** บริษัทหนนทรี จำกัด จ่ายค่าใช้จ่ายด้านกฎหมายในวันที่ 1 มกราคม 25+5 เพื่อจดทะเบียนสิทธิบัตรสำหรับสิ่งประดิษฐ์ใหม่ที่คิดค้นสำเร็จ เป็นเงินทั้งสิ้น 340,000 บาท สิทธิบัตรมีอายุประโยชน์การใช้งาน

20 ปี ตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรง การบันทึกค่าธรรมเนียมนกฎหมายและการตัดจำหน่ายในวันสิ้นงวดบัญชี มีดังนี้

### 1 มกราคม 25+5

สิทธิบัตร .....	340,000
เงินสด .....	340,000
บันทึกค่าธรรมเนียมนกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิบัตร	

### 31 ธันวาคม 25+5

สิทธิบัตรตัดจำหน่าย .....	17,000
สิทธิบัตร .....	17,000
บันทึกสิทธิบัตรตัดจำหน่าย (340,000 ÷ 20 ปี)	

การตัดจำหน่ายสิทธิบัตรอาจใช้วิธีจำนวนหน่วยผลผลิต (Units-of-production) ก็ได้ วิธีนี้จะเหมือนกับวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์

### ลิขสิทธิ์

**ลิขสิทธิ์ (Copyrights)** หมายถึงสิทธิที่ชอบด้วยกฎหมายของนักประพันธ์ จิตรกร นักดนตรี ช่างแกะสลักและศิลปินสาขาอื่น ๆ สำหรับผลงานที่สร้างสรรค์ขึ้น เครื่องหมายการค้าและชื่อการค้า

## เครื่องหมายการค้าและชื่อการค้า

**เครื่องหมายการค้าและชื่อการค้า (Trademarks and Trade names)** คือเครื่องหมายซึ่งอาจเป็นภาพ หรือคำ ชื่อหรือตัวอักษร หรือสัญลักษณ์ที่ใช้กำกับสินค้าหรือบริการ เพื่อให้คนทั่วไปสามารถแยกแยะได้ว่าสินค้านั้นมีเอกลักษณ์พิเศษและแตกต่างกับสินค้าที่ใช้เครื่องหมายการค้าของผู้อื่น

เครื่องหมายการค้าแบ่งออกได้ดังนี้

- **เครื่องหมายสำหรับสินค้า (Goods mark)** คือเครื่องหมายที่ใช้กับสินค้าประเภทเครื่องอุปโภคและบริโภคทั่ว ๆ ไป
- **เครื่องหมายบริการ (Service mark)** คือเครื่องหมายที่ใช้กับการบริการต่าง ๆ
- **เครื่องหมายรับรอง (Certification mark)** คือเครื่องหมายที่ใช้รับรองคุณภาพของสินค้าหรือบริการ
- **เครื่องหมายร่วม (Collective mark)** คือเครื่องหมายที่ใช้กับสินค้าหรือบริการที่ผลิตจากกลุ่มบริษัทหรือบริษัทในเครือเดียวกัน

## สัมปทานและใบอนุญาต

**สัมปทาน (Franchises)** หมายถึงสัญญาข้อตกลงระหว่างเจ้าของสัมปทาน (Franchisor) และผู้รับสัมปทาน (Franchisee) ที่เจ้าของ

สัมปทานให้สิทธิแก่ผู้รับสัมปทานในการจำหน่ายผลิตภัณฑ์หรือบริการที่  
ระบุ หรือสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้า ชื่อการค้า หรือกระทำหน้าที่  
บางประการ ภายในพื้นที่ที่ระบุไว้

**ใบอนุญาต (Licenses)** หมายถึงสิทธิของเอกชนในการใช้ทรัพย์สิน  
ของรัฐ

**สิทธิการเช่า (Leaseholds)** คือสัญญาที่เกิดจากการตกลงระหว่าง  
สองฝ่ายคือผู้ให้เช่าหรือเจ้าของสินทรัพย์ (Lessor or owner of  
property) กับผู้เช่า (Lessee or renter of property) โดยผู้ให้เช่าให้  
สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์ที่ผู้ให้เช่าเป็นเจ้าของ ในระยะเวลาที่  
กำหนดด้วยผลตอบแทนที่ระบุ

รายการอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการเช่ามีดังนี้

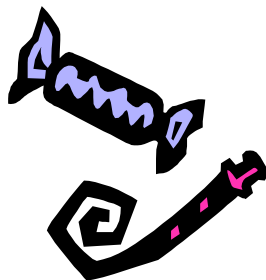
★ **ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า (Lease prepayment)** หมายถึง ค่าเช่าที่  
จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าหรือจ่ายเป็นยอดรวมล่วงหน้า กิจการต้องจัดสรรค่า  
เช่าล่วงหน้าไปตามงวดที่ถูกต้อง ผู้เช่าอาจซื้อสิทธิพิเศษในการใช้สิน  
ทรัพย์สำหรับระยะเวลาที่กำหนด ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าเหล่านี้ต้องแสดงเป็น  
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าไม่ใช่สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

## ★ การปรับปรุงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า

สัญญาเช่าระยะยาวจะก่อให้เกิดรายการปรับปรุงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า (Leasehold improvement) ตามมา รายการดังกล่าวจะเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่เช่าซึ่งตกเป็นของผู้ให้เช่าเมื่อสัญญาเช่าครบกำหนด ถ้าผู้เช่าก่อสร้างอาคารใหม่บนที่ดินที่เช่าหรือปรับปรุงอาคารเดิมที่มีอยู่แล้ว ผู้เช่ามีสิทธิในการใช้สินทรัพย์ระหว่างอายุการเช่าแต่สินทรัพย์เหล่านี้จะตกเป็นของผู้ให้เช่าเมื่อหมดอายุการเช่า

## ★ สัญญาเช่าฝ่ายทุน

บางกรณีสัญญาเช่าอาจระบุการโอนผลประโยชน์ทั้งหมดและความเสี่ยงที่เกิดขึ้นให้กับเจ้าของสินทรัพย์ เรียกว่า สัญญาเช่าฝ่ายทุน (Capital lease) ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบทางเศรษฐกิจแก่ฝ่ายที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับการซื้อสินค้าผ่อนชำระ ดังนั้นจึงต้องรับรู้มูลค่าสินทรัพย์เมื่อจ่ายค่าเช่า และจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนแทนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน



## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แยกเป็นเอกเทศหรือระบุได้แต่แลกเปลี่ยนไม่ได้

### ค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี

ค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี (Deferred charges) หมายถึงรายจ่ายที่คาดว่าจะก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต ส่วนใหญ่แล้ว มักจะเป็นค่าใช้จ่ายล่วงหน้าในระยะยาว

### ค่าใช้จ่ายเริ่มต้นกิจการ

ค่าใช้จ่ายเริ่มต้นกิจการ (Startup costs) หมายถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับกิจการในขั้นพัฒนา (Development-stage company) ก่อนที่กิจการเหล่านี้จะมีรายได้เป็นสาระสำคัญจากการดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้มักจะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและตัดจำหน่ายในปีต่อมา (สูงสุดไม่เกิน 40 ปี)

### การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

บางกรณี กิจการจ่ายรายจ่ายเพื่อจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่กิจการไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดการเพิ่มขึ้น ได้แก่

1. ค่าใช้จ่ายในการก่อตั้งกิจการ (Organization costs) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการดำเนินงาน เช่น
  - รายจ่ายสำหรับการวางระบบบัญชี
  - ค่าธรรมเนียมด้านกฎหมายและค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการ
  - ค่าใช้จ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจ
  - ค่าใช้จ่ายในการเริ่มดำเนินงานใหม่หรือค่าใช้จ่ายในการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกรรมวิธีใหม่
2. รายจ่ายในการอบรมบุคลากร
3. รายจ่ายในการโฆษณา ประชาสัมพันธ์และส่งเสริมการขาย
4. รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศหรือระบุได้ :**  
**ค่าความนิยม**

### ค่าความนิยม

*ค่าความนิยม (Goodwill)* ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมีลักษณะพิเศษที่ไม่เหมือนลูกหนี้ สินค้าหรือสิทธิบัตรที่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนในท้องตลาดได้ แต่ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์เฉพาะของธุรกิจเท่านั้น ค่าความนิยมแสดงถึงมูลค่าคาดหวังทางการเงินในอนาคตสูงกว่าปกติ

ความคาดหวังนี้เกิดเนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ลักษณะที่น่าพอใจหรือปัจจัยที่ทำให้กิจการสามารถทำกำไรได้เกินกว่าระดับปกติ ได้แก่

- มีทีมผู้บริหารดีเยี่ยม
- องค์กรมียอดขายสูง
- การโฆษณาและประชาสัมพันธ์มีประสิทธิภาพ
- มีฝ่ายขายที่ยอดเยี่ยม
- มีกระบวนการผลิตหรือสูตรที่เป็นความลับ
- มีความสัมพันธ์ที่ดีกับลูกค้า
- ถูกจัดอันดับเครดิตอยู่ในเกณฑ์ดี
- ให้การฝึกอบรมระดับสูงกับพนักงานและลูกค้า
- คุณภาพของสินค้าหรือบริการเป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม
- มีความสัมพันธ์ที่ดีกับกิจการอื่น
- ฝ่ายจัดการของบริษัทคู่แข่งอ่อนแอ
- พัฒนาการในการบริหารงานของคู่แข่งไม่น่าพอใจ
- มีข้อได้เปรียบทางด้านทำเลที่ตั้งหรือข้อได้เปรียบทางด้านภาษี

### การวัดค่าและบันทึกค่าความนิยม

ค่าความนิยมเกิดจากการเปรียบเทียบมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิกับราคาซื้อขายธุรกิจ กล่าวอีกนัยหนึ่ง ค่าความนิยมคือมูลค่าที่

เหลืออยู่ ซึ่งเป็นส่วนต่างของต้นทุนการซื้อธุรกิจที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มา

$$\begin{aligned}
 & \text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ} \\
 & \text{ที่ซื้อ} \\
 & \text{ค่าความนิยม} \\
 & = \text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้} \\
 & = \text{ราคาที่จ่ายซื้อกิจการ} \\
 & \quad - \text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ} \\
 & \quad - \text{มูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน} \\
 & \quad - \text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ}
 \end{aligned}$$

**ตัวอย่างที่ 9-2** บริษัทนันทรี จำกัด ตัดสินใจที่ซื้อบริษัทเลิศปรีชา จำกัด เมื่อต้นปี 25+2 เพื่อขยายช่องทางการค้า โดยจะจ่ายซื้อด้วยเงินสดในราคา 800,000 บาท งบดุลของบริษัทเลิศปรีชา มีดังนี้

บริษัทเลิศปรีชา จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1

	สินทรัพย์		ส่วนของผู้ถือหุ้น
เงินสด	50,000	หนี้สินหมุนเวียน	110,000
ลูกหนี้	70,000	ส่วนของผู้ถือหุ้น	200,000
สินค้า	84,000	กำไรสะสม	200,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	306,000		
รวมสินทรัพย์	510,000	รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	510,000

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทเลิศปรีชา มีดังนี้	
เงินสด	50,000
ลูกหนี้	70,000
สินค้า	244,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	410,000
สิทธิบัตร	36,000
หนี้สิน	<u>(110,000)</u>
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิรวม	<u>700,000</u>

บริษัทนนทรีจะบันทึกบัญชีสำหรับการซื้อบริษัทเลิศปรีชา ดังนี้

เงินสด .....	50,000
ลูกหนี้ .....	70,000
สินค้า .....	244,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์.....	410,000
สิทธิบัตร .....	36,000
ค่าความนิยม .....	100,000
หนี้สิน .....	110,000
เงินสด .....	800,000

## การตัดจำหน่ายค่าความนิยม

วิธีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมมี 3 แนวคิด คือ

1. ตัดจำหน่ายค่าความนิยมทั้งหมดเข้าบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้น  
(Charge goodwill off immediately to stockholders' equity)
2. คงบัญชีค่าความนิยมไว้ตราบเท่าที่มูลค่าไม่ลดลง (Retain goodwill indefinitely unless reduction in value occurs)
3. ตัดจำหน่ายค่าความนิยมภายในระยะเวลาที่ให้ประโยชน์  
(Amortize goodwill over useful life)

มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมกิจการ กำหนดให้บันทึกค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์และให้ตัดจำหน่ายอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมในอนาคต โดยใช้**วิธีเส้นตรง**เว้นแต่จะมีหลักฐานสนับสนุนว่าวิธีอื่นเหมาะสมกว่า ระยะเวลาตัดจำหน่าย**ไม่ให้เกิน 20 ปี**

สมมติว่าบริษัทนนทรีคาดว่าค่าความนิยมจะให้ประโยชน์ในอนาคตเป็นเวลา 5 ปี ดังนั้นบริษัทนนทรีจะต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยม ณ วันสิ้นงวดบัญชีดังนี้

ค่าความนิยมตัดจำหน่าย .....20,000

ค่าความนิยม ..... 20,000

ค่าความนิยมตัดจำหน่ายจะนำไปแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาด  
ทุน

## ค่าความนิยมติดลบ

ค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill or badwill) เกิดขึ้น  
เมื่อมีการผู้ลงทุนสามารถซื้อกิจการอื่นด้วยราคาที่ต่อรองกันได้  
(Bargaining purchase) ค่าความนิยมติดลบเกิดขึ้นเมื่อมูลค่ายุติธรรม  
ของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อสูงกว่าต้นทุนการซื้อธุรกิจ

## การด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Impairment of intangible  
assets) สามารถนำหลักการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวรมา  
ใช้ได้ ดังนั้นการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเกิดขึ้นเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่า  
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะไม่สามารถฟื้นขึ้นมาสู่ปกติได้ การทดสอบ  
การด้อยค่าทำได้โดยประมาณกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต  
จากการใช้สินทรัพย์นั้น

**สินทรัพย์จะด้อยค่า** เมื่อ

ผลรวมของกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ

จากการขายหรือการใช้สินทรัพย์ในอนาคต (คิดลดแล้ว) น้อยกว่า

ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์

$$\text{ขาดทุนจากการด้อยค่า} = \text{ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์} \\ - \text{มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ด้อยค่า}$$

### การด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้

**ตัวอย่างที่ 9-3** บริษัทนันทรี จำกัด มีสิทธิบัตรสำหรับใช้ในการผลิตสินค้าชนิดหนึ่ง ในปัจจุบันนี้เนื่องจากความต้องการสินค้าชนิดนี้ในท้องตลาดมีปริมาณลดลงมาก จึงทำให้การผลิตและขายสินค้าชนิดนี้ประสบผลขาดทุน สิทธิบัตรที่บริษัทมีอยู่จึงก่อให้เกิดกำไรแก่กิจการน้อยมาก

บริษัทจึงมีการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์โดยประมาณกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสิทธิบัตรเท่ากับ 7,000,000 บาท และเมื่อคิดลด (Discounting) โดยใช้อัตราดอกเบี้ยท้องตลาดปรากฏว่ามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิเท่ากับ 400,000 บาท สิทธิบัตรนี้มีราคาตามบัญชีเหลืออยู่เท่ากับ 600,000 บาท

เนื่องจากกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต (คิดลดแล้ว) มีค่าน้อยกว่าราคาตามบัญชีของสิทธิบัตร ดังนั้นจึงต้องคำนวณขาดทุนจากการด้อยค่า ดังนี้

ราคาตามบัญชีของสิทธิบัตร	600,000	บาท
หัก มูลค่ายุติธรรม (มูลค่าปัจจุบัน)	<u>400,000</u>	
ขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>200,000</u>	

การบันทึกบัญชีในสมุดของบริษัทหนนทรี ทำได้ดังนี้

ขาดทุนจากการด้อยค่า.....200,000

สิทธิบัตร..... 200,000

### การด้อยค่าของค่าความนิยม

ค่าความนิยมเป็นการประมาณค่าจากหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going concern) และไม่สามารถแยกออกจากสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ๆ ได้ ผลที่ตามมาคือการด้อยค่าของค่าความนิยมจะเกี่ยวข้องกับกลุ่มสินทรัพย์สุทธิ

**ตัวอย่างที่ 9-4** บริษัทหนนทรี จำกัดแบ่งการดำเนินงานออกเป็น 3 แผนก แผนกที่ 1 ผลิตสินค้า ก ซึ่งซื้อกิจการมาเมื่อ 5 ปีที่แล้วเป็นเงิน 4,000,000 บาท ผลการดำเนินงานในสามไตรมาสที่ผ่านมาปรากฏว่าขาดทุนโดยตลอด ฝ่ายบริหารจึงทบทวนการดำเนินงานของแผนกที่ 1 เพื่อรับรู้การด้อยค่า สินทรัพย์สุทธิของแผนกที่ 1 รวมค่าความนิยมมีราคาตามบัญชี 4,800,000 บาท ดังนี้

เงินสด	400,000
ลูกหนี้	600,000
สินค้า	800,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	1,600,000
ค่าความนิยม	2,400,000

หัก: เจ้าหนี้และตัวเงินรับ	(1,000,000)
สินทรัพย์สุทธิ	<u>4,800,000</u>

การทดสอบการด้อยค่าพบว่ากระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากแผนกที่ 1 เท่ากับ 4,000,000 บาท เมื่อคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันแล้วมีค่าเท่ากับ 2,600,000 บาท ขาดทุนจากการด้อยค่าจึงเกิดขึ้นเท่ากับ

ราคาตามบัญชีของแผนกที่ 1	4,800,000
มูลค่ายุติธรรม	<u>2,600,000</u>
ขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>2,200,000</u>

ขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับค่าความนิยม จึงถูกบันทึกบัญชีดังนี้

ขาดทุนจากการด้อยค่า.....2,200,000

ค่าความนิยม ..... 2,200,000

ถ้าขาดทุนจากการด้อยค่าสูงกว่าราคาตามบัญชีของค่าความนิยม ขาดทุนที่เพิ่มขึ้นนี้จะนำไปลดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ถาวรที่เหลืออยู่

## รายการวิจัยและพัฒนา

*การวิจัย (Research)* หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

**การพัฒนา (Development)** หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่ หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างเป็นสาระสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิต ขยายหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วน อุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่

ข้อยุ่งยากในการบันทึกบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา คือ (1) การกำหนดต้นทุนให้สัมพันธ์กับกิจการ โครงการหรือผลที่ได้รับ และ (2) การกำหนดจำนวนผลประโยชน์ในอนาคตและระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์

ร่างมาตรฐานการบัญชี (กรกฎาคม 2543) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดให้กิจการต้องแยกประเภทขั้นตอนของการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ออกเป็น 2 ขั้นตอนคือ ขั้นตอนการวิจัยและขั้นตอนการพัฒนา

### ขั้นตอนการวิจัย

กิจการต้อง**ไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**ที่เกิดจากการวิจัยหรือในขั้นตอนของการวิจัยของโครงการภายใน แต่ให้รับรู้รายจ่ายในการวิจัยหรือขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็น**ค่าใช้จ่าย**เมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากกิจการไม่สามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีอยู่จริงและจะก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต

กิจกรรมการวิจัย ได้แก่ กิจกรรมที่มุ่งหาความรู้ใหม่ การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ ผลิตภัณฑ์ การประเมินผลและการคัดเลือกขั้นสุดท้ายเพื่อนำผลการวิจัยมาประยุกต์ใช้ การค้นหาสูตร การออกแบบ เพื่อให้ได้สิ่งที่ดีกว่าเดิม

## ขั้นตอนการพัฒนา

กิจการจะรับรู้**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**ที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำ**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**ให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อให้**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**นั้นสามารถมีไว้เพื่อใช้งานหรือเพื่อขาย
2. กิจการมีความตั้งใจที่จะทำ**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**ให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อใช้งานหรือเพื่อขาย**สินทรัพย์**นั้น
3. กิจการมีความสามารถที่จะใช้งานหรือขาย**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**นั้น
4. กิจการสามารถแสดงให้เห็นวิธีที่**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าผลของ**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**หรือ**สินทรัพย์ไม่มีตัวตน**นั้นมีตลาดรองรับอยู่แล้วในปัจจุบัน หรือหากกิจการนำ**สินทรัพย์ไม่มี**

ตัวตนไปใช้เป็นการภายในกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้น

5. กิจการมีทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และทรัพยากรอื่นเพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นลงและนำสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมาใช้งานหรือนำมาขาย
6. กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจกรรมของขั้นตอนการพัฒนา ได้แก่ การออกแบบ การก่อสร้าง การทดสอบแบบจำลองในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้

### ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นจากการพัฒนา

ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในจากการพัฒนาจะประกอบด้วยรายการทุกรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอให้กับการสร้างสรรค์ การผลิตและการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ได้แก่ รายการต่อไปนี้

1. รายจ่ายสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
2. เงินเดือน ค่าจ้างและต้นทุนในการจ้างบุคลากรที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
3. รายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสินทรัพย์ เช่น ค่าธรรมเนียมในการลงทะเบียนเพื่อให้ได้สิทธิตามกฎหมาย และค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
4. ค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือค่าใช้จ่ายทั่วไปที่จำเป็นในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและที่สามารถปันส่วนตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอให้กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เช่น การปันส่วนค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ ค่าเบี้ยประกัน ค่าเช่า)

ในการคำนวณราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน กิจการต้องไม่รวมรายการต่อไปนี้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุน

1. รายจ่ายในการขาย การบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อการใช้
2. ขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก ก่อนที่จะนำสินทรัพย์นั้นไปใช้งานตามที่วางแผนไว้

3. ระบายย่ำในการอบรมพนักงานเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้งาน

ระบายย่ำดังกล่าวให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการเหล่านี้ขึ้น

**ตัวอย่างที่ 9-5** บริษัทหนนทรีจำกัด มีระบายย่ำที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนาเกิดขึ้น ดังนี้

ชนิดของระบายย่ำ	วิธีปฏิบัติทางการบัญชี
1. การก่อสร้างอาคาร 3 ชั้น พื้นที่ 200,000 ตารางเมตรซึ่งจะใช้เป็นสถานที่ในการค้นคว้าวิจัยระยะยาวในปัจจุบันและอนาคต	ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรและคิดค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าพัฒนา
2. ซื้ออุปกรณ์ในการค้นคว้าวิจัยสำหรับใช้ในโครงการปัจจุบันเท่านั้น	ระบายย่ำเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
3. ซื้อเครื่องมือที่จะใช้ในโครงการปัจจุบันและอนาคต	ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรและคิดค่าเสื่อมราคาเป็นระบายย่ำเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
4. ซื้อวัตถุดิบที่จะใช้ในโครงการวิจัยในปัจจุบันและอนาคต	ถือเป็นของคงคลังและตัดเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเบิกวัตถุดิบไปใช้

(ต่อ)

ชนิดของรายจ่าย	วิธีปฏิบัติทางการบัญชี
5. เงินเดือนสำหรับพนักงานฝ่ายวิจัยเพื่อพัฒนาเครื่องพิมพ์รุ่นใหม่	รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
6. ต้นทุนในการทดสอบต้นแบบและออกแบบผลิตภัณฑ์	รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
7. วัสดุดิบ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิตของต้นแบบผลิตภัณฑ์	รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
8. ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิบัตรสำหรับผลิตภัณฑ์ชิ้นใหม่	ถือเป็นต้นทุนของสิทธิบัตรและตัดจำหน่ายเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิต
9. เงินเดือนฝ่ายบริหาร	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (ค่าใช้จ่ายในการบริหาร)
10. ต้นทุนในการวิจัยตลาดเพื่อประชาสัมพันธ์สินค้าชนิดใหม่	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (ค่าใช้จ่ายในการขาย)
11. ต้นทุนวิศวกรรมที่เกิดขึ้นในการปรับปรุงผลิตภัณฑ์เพื่อให้สามารถผลิตได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ	รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

(ต่อ)

ชนิดของรายจ่าย	วิธีปฏิบัติทางการบัญชี
12. ค่านายหน้าพนักงานฝ่ายตลาด ของผลิตภัณฑ์ใหม่	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (ค่าใช้จ่าย ในการขาย)

**ตัวอย่างที่ 9-6** ในปี 25+6 บริษัทนन्हรี จำกัดคิดค้นผลิตภัณฑ์ชนิดใหม่  
ได้อย่างหนึ่ง โดยคาดว่าจะผลิตออกขายได้ในปี 25+7 รายจ่ายที่เกี่ยวข้อง  
ข้องกับการพัฒนาผลิตภัณฑ์ในปี 25+6 มีดังนี้

เงินเดือนของกรรมการผู้จัดการ.....	200,000 บาท
ค่าวิจัยและพัฒนาของแผนก .....	600,000
ค่าวัสดุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ .....	100,000
ค่าจ้างบริษัท R&D ในการทำวิจัย .....	160,000
ค่าจดทะเบียนสิทธิบัตร .....	80,000

บริษัทคาดว่ารายจ่ายดังกล่าวจะได้รับผลตอบแทนในปี 25+7 การ  
บันทึกบัญชีในปี 25+6 มีดังนี้

ค่าใช้จ่ายในการบริหาร .....	200,000
รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา .....	860,000*
สิทธิบัตร .....	80,000
เงินสด .....	1,140,000

\* 600,000+100,000+160,000

## รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง

กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ยกเว้นกิจการสามารถนำรายจ่ายดังกล่าว**รวมเป็นทุน**ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายจ่ายนั้นจะทำให้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนสามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตสูงกว่าที่ได้ประมาณไว้แต่เดิม
2. รายจ่ายนั้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

## การเลิกใช้และการจำหน่าย

หากกิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนหรือหากกิจการต้องการจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนออกไป กิจการจะต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนออกจากงบดุล โดยต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยให้นำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนทันที

## การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบการเงิน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถนำไปแสดงในงบดุลได้ 2 วิธีคือ

1. แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากจากสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน และแสดงด้วยจำนวนสุทธิหลังหักจำนวนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว (ไม่แสดงบัญชีปรับมูลค่า)
2. แสดงภายใต้หัวข้อสินทรัพย์อื่นด้วยจำนวนสุทธิหลังจำนวนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อไปนี้อาจแสดงในงบการเงินโดยแยกแต่ละรายการหรือแสดงยอดรวมก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าการแสดงในลักษณะใดจะให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบในการตัดสินใจได้ดีกว่ากัน

1. ชื่อผลิตภัณฑ์
2. หัวหนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์
3. โปรแกรมคอมพิวเตอร์
4. ใบอนุญาตและสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ
5. สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ และสิทธิอื่นในการดำเนินอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานหรือการให้บริการ
6. สูตรอาหาร สูตรอื่น การออกแบบ การจำลอง และแม่แบบ
7. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำลังพัฒนา

**ตัวอย่างที่ 9-7** การแสดงสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเป็นรายการหนึ่งต่อจากรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

**สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน** (หมายเหตุ 3)

สิทธิบัตร	100,000	
สัมปทาน	400,000	
ค่าความนิยม	<u>500,000</u>	1,000,000

หมายเหตุที่ 3 สิทธิบัตรตัดจำหน่ายตามจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ภายในระยะเวลา 6 ปี สัมปทานตัดจำหน่ายภายในระยะเวลา 20 ปี ด้วยวิธีเส้นตรง ค่าความนิยมเกิดขึ้นจากการซื้อบริษัทสยามเครื่องกล จำกัดและตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรง ภายในเวลา 10 ปี

**ตัวอย่างที่ 9-8** การแสดงสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนภายใต้หัวข้อสินทรัพย์อื่น

**สินทรัพย์อื่น** (หมายเหตุ 3)

สิทธิบัตร	280,000	
สัมปทาน	455,000	
ค่าความนิยม	<u>500,000</u>	
รวมสินทรัพย์อื่น		1,235,000

หมายเหตุที่ 3

สิทธิบัตรตัดจำหน่ายตามจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ภายในระยะเวลา 6 ปี

สัมปทานตัดจำหน่ายภายในระยะเวลา 20 ปี ด้วยวิธีเส้นตรง

ค่าความนิยมเกิดขึ้นจากการซื้อบริษัทสยามเครื่องกล จำกัดและตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรง ภายในเวลา 10 ปี

## การแสดงรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาในงบการเงิน

กิจการควรเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาที่คิดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

	บริษัทศูนย์วิจัยนนทรี จำกัด		
	สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม		
	25+4	25+3	25+2
ค่าใช้จ่าย:			
วิจัยและพัฒนา (หมายเหตุ 1ก)	XXX	XXX	XXX
การผลิต	XXX	XXX	XXX
ขายและบริหารทั่วไป	XXX	XXX	XXX
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตัดจำหน่าย (หมายเหตุ 1ข)	XXX	XXX	XXX
	XXX	XXX	XXX
หมายเหตุ 1: สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ			
(ก) ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนา			
บริษัทบันทึกต้นทุนการวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นภายในงวดเป็นค่าใช้จ่ายรวมทั้งต้นทุนที่จัดสรรมาจากห้องปฏิบัติการและแผนกบริการส่วนกลาง			

