



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ สำนักบริหารกลาง ฝ่ายบริหารทั่วไป โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๒๔๐ - ๕๙ ต่อ ๒๑๑๖

ที่ กษ ๐๔๐๑/ว ๔๘

วันที่ ๑๓ มกราคม ๒๕๖๐

เรื่อง ส่งเอกสารแจ้งเวียน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
ผู้เชี่ยวชาญกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
ผู้อำนวยการสำนัก, ผู้อำนวยการศูนย์, และผู้อำนวยการกอง
หัวหน้ากลุ่มตรวจสอบภายใน
หัวหน้ากลุ่มพัฒนาระบบบริหาร
ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑-๑๐
ผู้เชี่ยวชาญสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑-๑๐
หัวหน้าสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ทุกจังหวัด
ผู้อำนวยการกลุ่มและหัวหน้าฝ่ายในสังกัดสำนักบริหารกลาง

สำนักบริหารกลาง ขอส่งหนังสือกลุ่มบริหารงานคลัง สำนักบริหารกลาง ที่ กษ ๐๔๐๑.๓/๔๕
ลงวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบและถือปฏิบัติต่อไป

(นางสาวศิริรัตน์ บุญประเสริฐ)

นักทรัพยากรบุคคลชำนาญการพิเศษ รักษาการในตำแหน่ง
ผู้เชี่ยวชาญด้านการการบริหารทรัพยากรบุคคล และ
ผู้อำนวยการกลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล
รักษาราชการแทน ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง



อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์
รับที่ ๒๓๓
วันที่ ๑๑ ม.ค. ๒๕๖๐
เวลา ๑๐.๓๓

รตส.จรัญพรชัย
รับที่ ๓๓
วันที่ ๑๐ ม.ค. ๒๕๖๐
เวลา ๑๓.๕๖ น.

สำนักบริหารกลาง
เลขรับ ๓๐๕
วันที่ ๑๐ ม.ค. ๒๕๖๐
เวลา ๑๕.๕๕

บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ สำนักบริหารกลาง กลุ่มบริหารงานคลัง โทร. ๒๒๒๕

ที่ กษ ๐๔๐๑.๓/๕๕ วันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๐๑.๒/ว ๔๔๖ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน ๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงให้หน่วยงานภาครัฐถือใช้มาตรฐานดังกล่าวในการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ปรากฏในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยกระทรวงการคลังได้ออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑. ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

ข้อ ๒. ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๔.๑ เรื่อง คำอธิบายศัพท์ เฉพาะคำว่า “สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน” ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม ๒๕๕๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๑๐ เรื่อง คำนิยาม คำว่า “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ในมาตรฐานบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทน

ข้อ ๓. ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๙.๑๑ - ๙.๑๒ และ ๙.๑๒.๑ เรื่อง คำตัดจำหน่ายในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม ๒๕๕๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๙๐ - ๙๙ เรื่อง คำตัดจำหน่าย ในมาตรฐานบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทน

ข้อ ๔. ให้ยกเลิกความในย่อหน้าดังต่อไปนี้ ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม ๒๕๕๖

๔.๑ ย่อหน้าที่ ๖.๓๗ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๔.๒ ย่อหน้าที่ ๖.๓๘ และ ๖.๓๘.๑ - ๖.๓๘.๒ เรื่อง โปรแกรมคอมพิวเตอร์

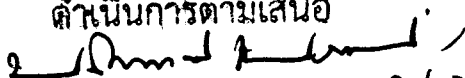
๔.๓ ย่อหน้าที่ ๖.๓๙ เรื่อง สิทธิการเช่า

ข้อ ๕. ให้หน่วยงานภาครัฐ รับทราบและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

อนึ่ง ในส่วนของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์จะได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อไป

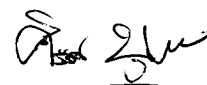
จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ เห็นสมควรแจ้งเวียนทุกหน่วยงานในสังกัดเพื่อทราบและถือปฏิบัติต่อไป

ทราบ

ดำเนินการตามเสนอ


(นางบริสุทธิ์ เปรมประพันธ์)

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



๑๐ ม.ค. ๒๕๖๐

(นางสาวศิริรัตน์ บุญประเสริฐ)

นักทรัพยากรบุคคลชำนาญการพิเศษ รักษาการในตำแหน่ง

ผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล และ

ผู้อำนวยการกลุ่มบริหารทรัพยากรบุคคล

รักษาราชการแทน ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง


(นางสาวจรัญพรชัย ปลัดศรีเทษ)

สุกัญหา / กลุ่มงานบัญชี



กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ
เลขที่รับ ๓๕๕๓
วันที่ ๓๐ ธ.ค. ๒๕๕๙
เวลา ๑๕.๑๕

สำนักบริหารกลาง
เลขที่รับ ๑๖๔๗๑ (๑๖๕๕๓)
วันที่ ๒๘ ธ.ค. ๒๕๕๙
เวลา ๐๙.๓๖ น.

บันทึกข้อความ

รตส.จิรทรัพย์
รับที่ ๒๑
วันที่ ๒๙ ธ.ค. ๒๕๕๙
เวลา ๑๑.๐๓ น.

ส่วนราชการ กลุ่มบริหารงานคลัง สำนักบริหารกลาง โทร ๒๒๒๕


ที่ กษ ๐๔๐๑.๓/๓๑๑๐ วันที่ ๒๘ ธันวาคม ๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑) เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

ตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๔๔๖ ลงวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๙ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐ สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ให้หน่วยงานภาครัฐใช้ถือปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ปรากฏในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ ให้ใช้ในการนำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และเห็นควรแจ้งเวียนทุกหน่วยงานในสังกัดกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดรายงานดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์กรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th หัวข้อ กฎหมาย/ระเบียบ/หนังสือเวียน ภารกิจควบคุมการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการ


๒๘ ธ.ค. ๒๕๕๙
(นางขวัญ ธาตาวีวรรณ)

ผู้อำนวยการกลุ่มประสานราชการ ศึกษาราชการแทน
ผู้อำนวยการสำนักบริหารกลาง

๒) เรียน อ.ค.ค.
- กลุ่มบัญชีกองรวมประเด็น ฐิติน และ
สิ่งนี้ ๓ นื่องใน ทอน ทมร. นื่องปฏิกรณ์
ไปน ทนอ เล็งคต้น และ สอดคล้องกับมาตรฐาน
- ฐิตินมาตรฐาน คับ เค็ม ๓๓๐: ๓ นื่องอน
สามารถ Download ได้ ๑๒๖ นก นื่องท.

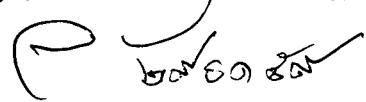
๓) เรียน อ.ค.ค.

- ด.เชษฐ

๒๘ ธ.ค. ๒๕๕๙

(นางสาวจิรทรัพย์ ปลอดกระโทก)
รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

พิษณุ/กลุ่มงานบัญชี


๒๘ ธ.ค. ๕๙



กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
 เลขรับ ๑๒๒๖
 วันที่ ๑๓ ธ.ค. ๒๕๕๙
 เวลา ๑๓.๓๓ น.

ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๔๕๖

กรมบัญชีกลาง
 ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๕๐๐

๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

เรียน อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
 เลขรับ ๕๐๓๒
 วันที่ ๑๓ ธ.ค. ๒๕๕๙
 เวลา ๑๕.๓๖

- อ้างอิง ๑. หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๖๔ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖
 ๒. หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค ๐๔๑๐.๒/ว ๖๕ ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖

สิ่งที่ส่งมาด้วย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน ๑ เล่ม

ตามหนังสือที่อ้างถึง ๑ และ ๒ กรมบัญชีกลางได้แจ้งให้หน่วยงานภาครัฐใช้หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามเกณฑ์ดังกล่าว นั้น

กรมบัญชีกลางขอเรียนว่า เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้อง โปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ กระทรวงการคลังจึงได้ออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ กันยายน ๒๕๕๙ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้ถือปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ปรากฏในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยให้ใช้ในการนำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป ทั้งนี้ สามารถดาวน์โหลดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th หัวข้อกฎหมาย/ระเบียบ/หนังสือเวียน การกิจการควบคุมการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการ

โท ล้วน น.ค. ๑๓

ขอแสดงความนับถือ

(นางพรกมล ประยูรสิน)
 ผู้บังคับการปฏิบัติราชการแทน
 อธิบดีกรมบัญชีกลาง

(นางพรกมล ประยูรสิน)
 รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน
 อธิบดีกรมบัญชีกลาง

กองบัญชีภาครัฐ
 กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
 โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๐๐๐ ต่อ ๖๕๐๑ ๖๘๖๑ และ ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕
 โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔



ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในหน่วยงาน และเพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งใช้แทนเนื้อหาเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์และสิทธิการเช่าในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการทรัพยากร เพื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน และเพื่อการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๔.๑ เรื่องคำอธิบายศัพท์ เฉพาะคำว่า “สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน” ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๑๐ เรื่องคำนิยาม คำว่า “สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน” ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทน

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๙.๑๑ - ๙.๑๒ และ ๙.๑๒.๑ เรื่องค่าตัดจำหน่าย ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๙๐ - ๙๙ เรื่องค่าตัดจำหน่าย ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทน

ข้อ ๔ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ต่อไปนี ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒

๔.๑ ย่อหน้าที่ ๖.๓๗ เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๖

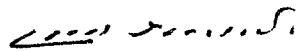
๔.๒ ย่อหน้าที่...

๔.๒ ย่อหน้าที่ ๖.๓๘ และ ๖.๓๘.๑ - ๖.๓๘.๒ เรื่องโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖

๔.๓ ย่อหน้าที่ ๖.๓๙ เรื่องสิทธิการเช่า ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖

ข้อ ๕ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙



(นายอภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑
เรื่อง
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน พ.ศ. ๒๕๕๓ (IPSAS 31 : INTANGIBLE ASSETS (January 2010)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – 2011) ปรับปรุงตาม IPSAS 32 : SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR และปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๗ (Improvements to IPSASs – 2014) โดยมีข้อแตกต่างบางประการที่สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

สารบัญ

ย่อหน้าที่

บทนำ	
วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต	๒-๙
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม	๙
คำนิยาม	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
วันที่ถือปฏิบัติ	๑๒๕
ภาคผนวก	

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๒๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ ให้นำปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น 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 ซึ่งเกิดจากสิทธิตามสัญญากรรมธรรม์ ประกันภัยของผู้รับประกันภัย
 - (ญ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่หมุนเวียนซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) เช่น สิทธิบัตรของหน่วยงานที่ได้ทำข้อตกลงในการขายแล้ว และ
 - (ฎ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นมรดกทางวัฒนธรรม
๔. หากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้ว หน่วยงานต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทน ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติมีดังต่อไปนี้

- (ก) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานตามปกติ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง* และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ*)
- (ข) สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า
- (ค) สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ 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 ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ดังกล่าวควรถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่นั้นให้นำมาตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มาพิจารณาเพื่อประเมินองค์ประกอบของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาและประเมินว่าหากองค์ประกอบใดมีนัยสำคัญมากกว่าก็ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบนั้น ตัวอย่างเช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ระบบนำวิถีสำหรับเครื่องบินขับไล่เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องบิน โดยเครื่องบินเป็นองค์ประกอบที่สำคัญมากกว่า ในกรณีนี้เครื่องบินพร้อมด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ระบบนำวิถีจึงถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เช่นเดียวกันกับระบบปฏิบัติการ (Operating System) เป็นส่วนหนึ่งของเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นองค์ประกอบที่สำคัญมากกว่า ดังนั้น จึงถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทเดียวกัน ส่วนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Application Software) ซึ่งเป็นส่วนประกอบที่สามารถแยกออกจากเครื่องคอมพิวเตอร์ได้ โปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นจึงถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๖. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายจ่ายในกิจกรรมด้านการโฆษณา การอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ การวิจัยและการพัฒนา ทั้งนี้ เนื่องจากการวิจัยและการพัฒนาถือเป็นกิจกรรมที่มุ่งพัฒนาความรู้และอาจนำไปสู่การสร้างผลิตภัณฑ์ใหม่ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น แม่แบบของผลิตภัณฑ์ แต่องค์ประกอบที่มีตัวตนของผลิตภัณฑ์ใหม่ดังกล่าวถือว่ามีความสำคัญน้อยกว่าองค์ประกอบที่ไม่มีตัวตน (องค์ความรู้จากการวิจัยและการพัฒนา)

๗. ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ให้ผู้เช่านำมาตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้สัญญาเช่าการเงินดังกล่าว สิทธิตามข้อตกลงที่อนุญาตให้ใช้รายการต่าง ๆ เช่น ฟิล์มภาพยนตร์ วิดีทัศน์ บทละคร บทภาพยนตร์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ ไม่อยู่ภายใต้

ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า และให้ถืออยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๘. ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีโดยทั่วไปอาจไม่ครอบคลุมถึงกิจกรรมบางกิจกรรม หรือรายการบัญชีบางรายการที่มีลักษณะเฉพาะจนทำให้เกิดประเด็นทางบัญชีที่อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างไป ตัวอย่างเช่น รายจ่ายในการสำรวจ การพัฒนาแหล่งและขุดเจาะ 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 ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค |

** เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเช่นเดียวกัน และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ*

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๑๑. หน่วยงานมักใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อการได้มา การพัฒนา การรักษาระดับ หรือการสร้างมูลค่าให้กับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ความรู้ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบ การนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ ใบอนุญาต ทรัพย์สินทางปัญญา และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อเสียงของผลิตภัณฑ์และชื่อเสียง ตัวอย่างของรายการที่เกิดจากทรัพยากรข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ฟิล์มภาพยนตร์ รายชื่อผู้ใช้บริการ ใบอนุญาตทำการประมง โควตานำเข้าสินค้า และสัมพันธภาพที่ดีระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการ
๑๒. รายการที่ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ ๑๑ อาจไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ทุกรายการ รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ต้องสามารถระบุได้ ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการ หากรายการใดที่อยู่ภายใต้ขอบเขตการถือปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องรับรู้รายการที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มา หรือรายการที่เกิดขึ้นภายในเพื่อก่อให้เกิดรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
๑๓. **สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ**
 - (ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกออกจากความเป็นหน่วยงานได้ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้ ไม่ว่าจะโดยเอกเทศหรือโดยรวมกันตามสัญญา หรือร่วมกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องที่สามารถระบุได้ 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 มีกฎหมายคุ้มครองความรู้นั้นในรูปแบบของลิขสิทธิ์ มีข้อตกลงในการคุ้มครองทางการค้า (หากกฎหมายอนุญาตให้ทำได้) หรือมีกฎหมายกำหนดหน้าที่ของพนักงานที่จะรักษาความลับเกี่ยวกับความรู้นั้น

* 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的增加หรือเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใด ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่ จึงเป็นการจ่ายเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมากกว่าที่จะเป็นรายจ่ายที่เข้าเกณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามค่านิยม และเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาคีฉบับนี้ นอกจากนี้แล้วเป็นการยากที่จะถือว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใดโดยตรง แต่จะถือเป็นรายจ่ายของหน่วยงานโดยรวมมากกว่า ดังนั้น จึงแทบจะไม่มีกรรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาในครั้งแรก หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงานเสร็จเรียบร้อยแล้วเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๕ รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับซื้อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากภายนอกหน่วยงานหรือหน่วยงานสร้างขึ้นเองภายใน) ให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนจากรายจ่ายที่จ่ายเพื่อการพัฒนาการดำเนินงานของหน่วยงานโดยรวม

๒๒. หน่วยงานต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

(ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ

(ข) ราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๒๓. หน่วยงานต้องประเมินความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

๒๔. หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินระดับความแน่นอนที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักฐานที่มีอยู่ขณะที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยให้ความสำคัญกับหลักฐานจากภายนอกมากกว่า

๒๕. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๖ - ๓๗ หากหน่วยงานได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ราคาทุนเริ่มแรก ณ วันที่ได้มาต้องเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก

๒๖. โดยทั่วไป ราคาที่หน่วยงานจ่ายเพื่อให้ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาแบบแยกต่างหากจะสะท้อนถึงความคาดหวังเกี่ยวกับความน่าจะเป็นที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ 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. ตัวอย่างของรายการจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย
- (ก) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
 - (ข) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับผู้ใช้บริการกลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
 - (ค) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป
๓๑. การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการปรับปรุงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่
- (ก) ต้นทุนที่เกิดขึ้นขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร แม้ว่าจะยังไม่ถูกนำมาใช้ก็ตาม และ
 - (ข) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่ต้องการผลผลิตยังอยู่ในระดับเริ่มต้น
๓๒. การดำเนินงานบางอย่างอาจมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ไม่ถือเป็นการดำเนินงานที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การดำเนินงาน (ที่ไม่สำคัญ) เหล่านี้ ไม่ว่าจะเกิดการดำเนินงานเหล่านี้ในช่วงก่อนหรือในระหว่างการพัฒนาสินทรัพย์นั้นก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานดังกล่าว ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย โดยจัดประเภทเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
๓๓. หากระยะเวลาการจ่ายชำระค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ หน่วยงานต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระเป็นดอกเบี้ยตลอดอายุของการได้รับสินเชื่อ เว้นแต่หน่วยงานรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
- รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ
๓๔. รายการในการวิจัยและพัฒนาซึ่ง
- (ก) เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ซึ่งได้มาแยกต่างหากและรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ

* เมื่อมีการประกาศใช้

(ข) เกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ

ให้หน่วยงานรับรู้รายการดังกล่าวตามย่อหน้าที่ ๕๒ - ๖๐

๓๕. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๕๖ - ๕๘ กำหนดว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ซึ่งได้มาแยกต่างหากและได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแล้วจะต้อง
- (ก) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายจ่ายในการวิจัย
 - (ข) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หากเป็นรายจ่ายในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๕๙ และ
 - (ค) บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มาหารายจ่ายในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๕๙

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน

๓๖. ในบางกรณี หน่วยงานอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน กรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานภาครัฐอื่นโอนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาให้หน่วยงาน โดยไม่มีการแลกเปลี่ยนตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่โอนให้กัน ได้แก่ สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด ใบอนุญาตดำเนินกิจการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า หรือสิทธิที่จะใช้ทรัพยากรที่มีข้อจำกัดอื่น หรืออาจเกิดจากลิขสิทธิ์ของผลงานของบุคคลที่ได้รับรางวัลอันเป็นที่ยอมรับ และได้ส่งมอบผลงานดังกล่าวให้แก่หน่วยงานภาครัฐโดยไม่มีการแลกเปลี่ยน

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

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

๓๘. หน่วยงานอาจได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหนึ่งรายการหรือมากกว่าจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น อย่างไรก็ตาม หน่วยงานสามารถประยุกต์ใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีตามที่กล่าวไว้ข้างต้น หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่ในกรณีที่หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามวิธีการนี้ แม้ว่าหน่วยงานจะไม่สามารถเล็กรับรู้รายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

๓๙. ย่อหน้าที่ ๒๒ (ข) ระบุถึงเกณฑ์ในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่า ราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ

(ข) หน่วยงานสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่าง สมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม

หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน

๔๐. **หน่วยงานต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์**

๔๑. ในบางกรณี หน่วยงานอาจก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพ ในการให้บริการ แต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานส่วนใหญ่ถือว่ารายจ่ายดังกล่าวมีส่วนทำให้เกิดค่าความนิยม ขึ้นภายในหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ (กล่าวคือ ไม่สามารถแยกออกได้ หรือไม่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากการตกลงผูกพัน (รวมถึงสิทธิจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ) ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานซึ่งสามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔๒. ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหน่วยงานกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง อาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม ผลต่างดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุม ของหน่วยงาน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

๔๓. ในบางครั้ง การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่นั้น ทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาในเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) หน่วยงานไม่สามารถระบุได้ว่ามีสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการหรือไม่ และเมื่อใด และ

(ข) การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณี หน่วยงานจะไม่สามารถแยกต้นทุน ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในออกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อคงไว้ซึ่งค่าความนิยมที่เกิดขึ้น ภายใน หรือทำให้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในนั้นดีขึ้นกว่าเดิม หรือไม่สามารถแยกออกจากต้นทุน ที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันได้

ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้จึงกำหนดให้หน่วยงานต้องนำข้อกำหนดและแนวปฏิบัติ ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๔ ถึง ๕๓ มาประยุกต์กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน เพิ่มเติมจากข้อกำหนดทั่วไปสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๔๔. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ หน่วยงานต้องแยก ขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

(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) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่หน่วยงานจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้
 - (ข) หน่วยงานมีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย
 - (ค) หน่วยงานมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย
 - (ง) หน่วยงานสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ นอกจากนี้หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหากหน่วยงานนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน หน่วยงานต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น
 - (จ) หน่วยงานมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้ เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้
 - (ฉ) หน่วยงานมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

๕๐. ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน หน่วยงานอาจสามารถระบุสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และสามารถแสดงให้เห็นว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ ทั้งนี้ เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย
๕๑. ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่
- (ก) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบ และแบบจำลอง ในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้
 - (ข) การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเข้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
 - (ค) การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง หรือการดำเนินงานอื่นซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์หรือที่จะใช้เพื่อให้บริการได้
 - (ง) การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้วในการใช้วัตถุดิบ ชิ้นส่วนผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น และ
 - (จ) ต้นทุนการพัฒนาเว็บไซต์ และต้นทุนการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
๕๒. หน่วยงานต้องประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด* หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด* เพื่อแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการได้อย่างไร หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น หน่วยงานต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด* มาถือปฏิบัติ
๕๓. ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้หน่วยงานสามารถใช้ หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนการดำเนินงานที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และหน่วยงานมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี หน่วยงานอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้หรือผู้ให้ทุนสนับสนุน
๕๔. ตามปกติ ระบบการเก็บต้นทุนของหน่วยงานจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องตราสัญลักษณ์ ลิขสิทธิ์ หรือใบอนุญาต หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
๕๕. หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการที่หน่วยงานก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่น ที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
๕๖. รายจ่ายสำหรับชื่อยี่ห้อของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อผู้ใช้บริการ และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งหน่วยงานก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาการดำเนินงานโดยรวม ดังนั้น หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

๕๗. ตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ ๒๕ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๒

๒๓ และ ๔๙ เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดที่ระบุไว้ตามย่อหน้าที่ ๖๔ ไม่อนุญาตให้หน่วยงานนำรายจ่ายที่เคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายกลับมานับเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

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 ค่าใช้จ่ายทางกฎหมายและค่าใช้จ่ายบริหารจัดการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นตามกฎหมาย รายจ่ายในการเปิดสถานที่ตั้งหน่วยบริการหรือแผนกดำเนินงานใหม่ (ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินงาน) หรือรายจ่ายสำหรับเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกระบวนการใหม่ (ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน)

(ข) รายจ่ายในกิจกรรมการฝึกอบรมบุคลากรต่าง ๆ

(ค) รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (รวมถึงรายการแผ่นพับให้ข้อมูล)

(ง) รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน

* เมื่อมีการประกาศใช้

๖๒. หน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อหน่วยงานเป็นเจ้าของสินค้านั้น กล่าว ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเมื่อสินค้านั้นได้สร้างขึ้นตามเงื่อนไขของสัญญาจ้าง และหน่วยงานได้รับมอบสินค้านั้นเป็นสิ่งตอบแทนการจ่ายเงิน สำหรับการบริการ หน่วยงานถือว่าได้รับบริการเมื่อมีการให้บริการดังกล่าวแก่หน่วยงานตามสัญญา และไม่ใช่เมื่อหน่วยงานใช้บริการนั้นเพื่อให้บริการอื่น เช่น การส่งข้อมูลเกี่ยวกับการบริการให้แก่ผู้ที่จะใช้บริการนั้น
๖๓. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๖๐ ไม่ได้ห้ามหน่วยงานรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายค่าสินค้านั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้หน่วยงานได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้านั้น ในทำนองเดียวกัน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๖๐ ไม่ได้ห้ามหน่วยงานรับรู้การจ่ายค่าบริการล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้านั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้หน่วยงานได้รับบริการเหล่านั้น

ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์

๖๔. หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการที่ไม่มีตัวตนซึ่งได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลังการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

๖๕. หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๗ หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ ๖๘ เป็นนโยบายการบัญชีของหน่วยงาน ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่เช่นเดียวกัน เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น

๖๖. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของหน่วยงาน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเลือกตีราคาใหม่เฉพาะสินทรัพย์บางรายการและการรายงานจำนวนเงินในงบการเงินผสมผสานกันระหว่างราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ที่แตกต่างกัน

วิธีราคาทุน

๖๗. หลังจากการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม**

วิธีการตีราคาใหม่

๖๘. หลังจากการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่หมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม** สำหรับวัตถุประสงค์ของการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

๖๙. วิธีการตีราคาใหม่ไม่อนุญาตให้หน่วยงาน

(ก) นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่ หรือ

(ข) รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

๗๐. วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาถือปฏิบัติหลังจากที่หน่วยงานได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพียงบางส่วนเป็นสินทรัพย์เนื่องจาก

** เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

สินทรัพย์นั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งเวลาได้ผ่านไประยะหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ ๕๗) วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งจำนวน ทั้งนี้ วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน (ดูย่อหน้าที่ ๓๖ ถึง ๓๗)

๗๑. โดยปกติ มักจะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ในบางครั้งตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในบางประเทศอาจมีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับใบอนุญาตประเภทที่โอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ หรือโควตาการผลิตที่หน่วยงานได้รับจากหน่วยงานอื่น อย่างไรก็ตาม ตลาดซื้อขายคล่องไม่มีสำหรับซื้อหรือหือของผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือพิมพ์ สิทธิในการเผยแพร่ดนตรีและภาพยนตร์ สิทธิบัตร หรือเครื่องหมายการค้า เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะตัว แม้ว่าจะมีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการ แต่ข้อตกลงที่สร้างขึ้นเป็นการเจรจาต่อรองระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแต่ละราย และการซื้อขายดังกล่าวเกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง ด้วยเหตุผลดังกล่าวราคาที่จ่ายซื้อสินทรัพย์รายการใดรายการหนึ่ง อาจจะยังไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานที่เพียงพอสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการอื่น นอกจากนี้ราคาที่ซื้อขายกันมักไม่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน

๗๒. ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ หน่วยงานจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีความผันผวนอย่างไม่มีนัยสำคัญ หน่วยงานไม่จำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่บ่อยครั้ง

๗๓. เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าวต้องปรับปรุงให้เป็นราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติกับสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันที่ตีราคาใหม่ตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม** ในลักษณะที่สอดคล้องกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม** โดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับปรุงเป็นสัดส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ต้องปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม** หรือ

(ข) นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม**

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๗๘ และ ๗๙

๗๔. หากหน่วยงานไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ เนื่องจากสินทรัพย์รายการนั้นไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ หน่วยงานต้องแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม**

๗๕. หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ไม่สามารถวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องได้อีกต่อไป มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่มีการตีราคาครั้งล่าสุดที่มีการอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม**

** เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

๗๖. ข้อเท็จจริงที่ว่าไม่มีตลาดซื้อขายคล่องมารองรับสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกต่อไป อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจเกิดการด้อยค่าและหน่วยงานจำเป็นต้องทำการทดสอบ การด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสด*
๗๗. หากหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่อง ณ วันที่วัดมูลค่าภายหลังการได้มา หน่วยงานต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่นับตั้งแต่วันที่ดังกล่าว
๗๘. หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นเป็นผลจากการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เพื่อกลับรายการในจำนวนที่ไม่เกินมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงของสินทรัพย์ รายการเดียวกันที่ได้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายแล้วในงวดก่อน
๗๙. หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงเป็นผลจากการตีราคาใหม่ หน่วยงานต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มีตัวตนที่ลดลงดังกล่าวในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานได้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่เป็นส่วนเกิน ทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้โดยตรง ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุน จากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์นั้น โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงโดยตรงในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน จะมีผลทำให้จำนวนที่สะสมไว้ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคา สินทรัพย์” ลดลง
๘๐. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนอาจโอนไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยส่วนเกินทุนทั้งจำนวน อาจเกิดขึ้นจริงเมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตามส่วนเกินทุนบางส่วนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อหน่วยงานใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าวจำนวนของส่วนเกินทุนที่เกิดขึ้นจริงจะเท่ากับผลต่างระหว่าง ค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าตัดจำหน่ายที่คำนวณจากราคาทุนเดิม ของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ต้องไม่โอนผ่านรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

อายุการให้ประโยชน์

๘๑. หน่วยงานต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าสามารถทราบได้แน่นอน หรือไม่ และถ้าสามารถทราบได้แน่นอน อายุการให้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวน การผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน หน่วยงานต้องถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน เมื่อผลจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดไม่พบขอบเขตที่สามารถ คาดคะเนได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิหรือศักยภาพ ในการให้บริการแก่หน่วยงาน
๘๒. การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องตัดจำหน่าย สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (ดูย่อหน้าที่ ๘๐ ถึง ๘๙) แต่ไม่ต้องตัดจำหน่าย สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (ดูย่อหน้าที่ ๑๐๐ ถึง ๑๐๓) ตัวอย่างแนบท้าย

* เมื่อมีการประกาศใช้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้แสดงการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แตกต่างกัน และการบัญชีภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ซึ่งจะขึ้นอยู่กับการกำหนดอายุการให้ประโยชน์

๘๓.

ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง

- (ก) การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ และหากเป็นคณะผู้บริหารอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
- (ข) วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
- (ค) ความล้ำสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ
- (ง) เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลิตผลจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- (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 แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่หน่วยงานจะนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นกว่าความเป็นจริง

๘๗.

อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) ต้องไม่เกินระยะเวลาของการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับระยะเวลา

ที่หน่วยงานคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น หากการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมาย) มีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่าหน่วยงานไม่มีต้นทุนที่เป็นนัยสำคัญ

๘๘. บัญชีทางเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และกฎหมาย อาจมีอิทธิพลต่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน บัญชีทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม กำหนดระยะเวลาที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วนบัญชีทางกฎหมาย อาจจำกัดระยะเวลาที่หน่วยงานสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น หน่วยงานต้องประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากระยะเวลาที่กำหนดโดยบัญชีทางเศรษฐกิจ หรือบัญชีทางกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
๘๙. บัญชีที่บ่งชี้ว่าหน่วยงานจะสามารถต่ออายุการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) โดยไม่เกิดต้นทุนที่มีนัยสำคัญดังนี้
- (ก) มีหลักฐาน (ซึ่งอาจเกิดจากประสบการณ์) ที่แสดงให้เห็นว่าการดำเนินการให้มีผลผูกพัน (รวมถึงสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น) จะได้รับการต่ออายุ กรณีที่การต่ออายุนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นชอบของบุคคลที่สาม หลักฐานดังกล่าวต้องรวมไปถึงหลักฐานที่แสดงว่าบุคคลที่สาม จะให้ความเห็นชอบด้วย
 - (ข) มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการต่ออายุ และ
 - (ค) ต้นทุนในการต่ออายุไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้จากการต่ออายุนั้น
- หากต้นทุนในการต่ออายุมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะได้รับจากต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุสัญญา โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ณ วันที่ต่ออายุ

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

๙๐. หน่วยงานต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หน่วยงานต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ได้ กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร หน่วยงานต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันใดวันหนึ่งที่เกิดขึ้นก่อนระหว่างวันที่หน่วยงานจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง* กับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกกับวันที่หน่วยงานเลิกรับรู้สินทรัพย์นั้น วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่หน่วยงานคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เว้นแต่

* เมื่อมีการประกาศใช้

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้หน่วยงานนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ

๙๑. วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต หน่วยงานต้องเลือกใช้วิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอทุกงวดการรายงาน เว้นแต่รูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป
- ๙๑ก. มีข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่าวิธีการคิดค่าตัดจำหน่ายจากรายได้ที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น เป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม โดยทั่วไปรายได้ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมซึ่งรวมการใช้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตน จะสะท้อนปัจจัยที่ไม่เชื่อมโยงโดยตรงกับการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น รายได้ซึ่งถูกกระทบโดยปัจจัยนำเข้าอื่น ๆ และกระบวนการกิจกรรมการขาย และการเปลี่ยนแปลงของยอดขายและราคา องค์ประกอบด้านราคาของรายได้อาจได้รับผลกระทบจากเงินเพื่อซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับการที่สินทรัพย์ถูกใช้ประโยชน์ ข้อสันนิษฐานนี้จะถูกหักล้างได้ในสถานการณ์จำกัดบางอย่างเท่านั้น ได้แก่
- (ก) เมื่อใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นหน่วยวัดรายได้ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๙๑ค หรือ
 - (ข) เมื่อสามารถแสดงให้เห็นได้ว่ารายได้และการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นมีความเกี่ยวข้องกันเป็นอย่างมาก
- ๙๑ข. ในการเลือกวิธีตัดจำหน่ายที่เหมาะสมตามย่อหน้าที่ ๙๑ หน่วยงานสามารถระบุปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น สัญญาที่กำหนดสิทธิของหน่วยงานเหนือการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจระบุให้หน่วยงานใช้งานสินทรัพย์ได้แค่เพียงช่วงเวลาหนึ่ง หรือแค่สำหรับจำนวนหน่วยผลิตหนึ่ง หรือระดับรายได้หนึ่งตามที่กำหนดไว้แล้วเท่านั้น การระบุปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดถือเป็นจุดเริ่มต้นของการบ่งชี้เกณฑ์การตัดจำหน่ายที่เหมาะสม หน่วยงานอาจถือปฏิบัติตามเกณฑ์อื่นได้ถ้าเกณฑ์นั้นสะท้อนรูปแบบที่คาดหว้งของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์ได้ใกล้เคียงกว่า
- ๙๑ค. ในสถานการณ์ที่ปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นตัวชี้วัดของระดับรายได้ หน่วยงานสามารถใช้รายได้ที่จะเกิดขึ้นเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการตัดจำหน่าย เช่น สิทธิในการบริหารจัดการทางด่วนสามารถกำหนดตามจำนวนรายได้ทั้งหมดซึ่งจะเกิดขึ้นจากการเก็บค่าผ่านทาง (เช่น สัญญาอาจทำให้สิทธิหน่วยงานในการบริการจัดการทางด่วนได้ไม่เกินจำนวนรายได้ค่าผ่านทาง ๑๐๐ ล้านบาท) ในกรณีนี้รายได้ถูกกำหนดเป็นปัจจัยที่เด่นชัดซึ่งเป็นข้อจำกัดในสัญญาสำหรับการใช้งานสินทรัพย์ไม่มีตัวตน รายได้ที่จะเกิดขึ้นอาจเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายใต้เงื่อนไขว่าสัญญาระบุจำนวนรวมของรายได้ที่จะเกิดขึ้นตามระยะเวลาใช้งานไว้แล้ว
๙๒. โดยปกติ หน่วยงานต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย แต่ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว ค่าตัดจำหน่ายจะถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์อื่น และต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในกระบวนการผลิตต้องรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ*)

มูลค่าคงเหลือ

๙๓. หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- (ก) บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ หรือ
 - (ข) สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - (๑) มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่องนั้น และ
 - (๒) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
๙๔. จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนต้องกำหนดหลังจากที่หักมูลค่าคงเหลือ มูลค่าคงเหลือที่ไม่เท่ากับศูนย์บ่งชี้ว่าหน่วยงานคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
๙๕. หน่วยงานต้องประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคา ณ วันที่ประมาณการ สำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันซึ่งสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ และมีการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ที่หน่วยงานคาดว่าจะนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ในอนาคต หน่วยงานต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
๙๖. สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอาจมีมูลค่าคงเหลือเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจะเท่ากับศูนย์จนกว่ามูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์จะลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีในภายหลัง

การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

๙๗. หน่วยงานต้องทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างน้อยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หากอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คาดไว้แตกต่างจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต ในทำนองเดียวกัน หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่เปลี่ยนไป หากรูปแบบของการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการของสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป หน่วยงานต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองกรณีเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
๙๘. ในระหว่างช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน หน่วยงานอาจเห็นว่าอายุการให้ประโยชน์ที่ประมาณไว้นั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป ตัวอย่างเช่น การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า** อาจบ่งชี้ว่าระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลง
๙๙. เมื่อเวลาผ่านไป รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่หน่วยงานคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอาจเปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจเห็นว่า การตัด

** เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

จำหน่ายด้วยวิธีลดคงเหลือลดลงเหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง อีกตัวอย่างหนึ่งคือ ในกรณีที่ใช้สิทธิที่ได้รับจากใบอนุญาตจำเป็นต้องเลื่อนเวลาออกไป เนื่องจากต้องรอให้ส่วนประกอบอื่นของแผนยุทธศาสตร์ของหน่วยงานดำเนินการก่อน ในกรณีดังกล่าว หน่วยงานอาจไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์จนกว่าจะถึงเวลาต่อมา

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

๑๐๐. หน่วยงานต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

๑๐๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด* กำหนดให้หน่วยงานต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้วแต่ความเหมาะสม กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

(ก) เป็นประจำทุกปี และ

(ข) เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า

การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์

๑๐๒. หน่วยงานต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่ายทุกงวดการรายงาน เพื่อประเมินว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ยังคงสนับสนุนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอนหรือไม่ หากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ต่าง ๆ ไม่สนับสนุนว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

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

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน - ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

๑๐๔. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด

* เมื่อมีการประกาศใช้

หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด* มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวอธิบายว่าเมื่อใดที่หน่วยงานจะทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และทบทวนมูลค่าดังกล่าวอย่างไร วิธีกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าบริการที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และเมื่อใดที่ต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

การเลิกใช้และการจำหน่าย

๑๐๕. หน่วยงานต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ
 - (ก) หน่วยงานจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (รวมถึงการจำหน่ายสินทรัพย์ออกจากบัญชีจากการทำรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) หรือ
 - (ข) หน่วยงานคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย
๑๐๖. หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสดที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เว้นแต่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น สำหรับการขายและเช่ากลับคืน)
๑๐๗. การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดขึ้นได้ในหลายวิธี (เช่น การขาย การทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการทำรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน) ในการกำหนดวันที่การจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าว หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน* สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน
๑๐๘. เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๒๘ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนการเปลี่ยนแปลงบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น และเลิกรับรู้มูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง กรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนการเปลี่ยนแปลงเพื่อบ่งชี้ต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง ณ วันที่ได้มาหรือวันที่เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในหน่วยงาน
๑๐๙. หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ค้างรับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากมีการยืดเวลาที่จะได้รับชำระออกไป หน่วยงานต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่ได้รับเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาขายเป็นเงินสด ผลต่างระหว่างมูลค่าที่กำหนดไว้ของสิ่งตอบแทนกับราคาขายเป็นเงินสดให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน* ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่ค้างรับ
๑๑๐. หน่วยงานต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน เมื่อไม่ได้ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่หน่วยงานได้คิดค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้ว หรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่เกี่ยวข้อง เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

* เมื่อมีการประกาศใช้

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 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกและการจำหน่ายอื่น
 - (๓) จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๖๘ และ ๗๘ - ๗๙ (ถ้ามี)
 - (๔) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด*
 - (๕) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับรายการในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด*
 - (บ) ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด
 - (๗) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้เสนอรายงาน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้เสนอรายงานของหน่วยงาน และ
 - (๘) การเปลี่ยนแปลงอื่นของมูลค่าตามบัญชีในระหว่างงวด

* เมื่อมีการประกาศใช้

** เมื่อมาตรฐานที่เกี่ยวข้องประกาศใช้

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 การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของรายการข้อใดข้อหนึ่ง ต่อไปนี้

- (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

* เมื่อมีการประกาศใช้

- (ง) การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในเรื่องสิทธิ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
- (จ) จำนวนเงินที่หน่วยงานมีข้อผูกมัดตามสัญญาสำหรับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๑๑๖. กรณีที่หน่วยงานอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างเป็นนัยสำคัญในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอยู่ การให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๘๓
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการราคาใหม่
๑๑๗. หากหน่วยงานบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) แสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- (๑) วันที่ตีราคาใหม่
 - (๒) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ และ
 - (๓) มูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากใช้วิธีการราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๗ ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการกับประเภทของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยวิธีการตีราคาใหม่
- (ข) จำนวนเงินของส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดการรายงาน โดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดการรายงาน และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับเจ้าของ และ
- (ค) วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
๑๑๘. ในการเปิดเผยข้อมูล หน่วยงานอาจจำเป็นต้องนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้น อย่างไรก็ตามหน่วยงานต้องไม่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลายประเภทมารวมกันเป็นประเภทเดียวกัน หากการรวมนั้นจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงด้วยจำนวนเงินที่วัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีการราคาทุน และวิธีการตีราคาใหม่
- รายงานเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา
๑๑๙. หน่วยงานต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายงานเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด
๑๒๐. รายงานเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วยรายงานทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา (ดูย่อหน้าที่ ๕๘ ถึง ๕๙ สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับประเภทของรายงานที่ต้องนำมารวม เพื่อเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑๙)
- การเปิดเผยข้อมูลอื่น
๑๒๑. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้หน่วยงานเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- (ก) คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้คิดค่าตัดจำหน่ายเต็มจำนวนแล้ว แต่หน่วยงานยังใช้ประโยชน์อยู่ และ
- (ข) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของหน่วยงาน แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๒๒. สำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง
๑๒๓. สำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และสิทธิการเช่า ให้หน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวโดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง
๑๒๔. สำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนประเภทอื่น นอกจากรายการตามย่อหน้าที่ ๑๒๒ ซึ่งได้มีการรับรู้ไว้แล้วในงบการเงินของหน่วยงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ให้หน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป และสำหรับกรณีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอื่นๆ นอกจากรายการดังกล่าวข้างต้น ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กับรายการที่ได้มานับตั้งแต่วันที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีผลใช้บังคับ

วันถือปฏิบัติ

๑๒๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป โดยสนับสนุนให้นำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากหน่วยงานปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ก่อนวันที่กำหนด หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

ภาคผนวก

แนวปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ต้นทุนเว็บไซต์

๑. หน่วยงานอาจมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานในการพัฒนาและใช้งานเว็บไซต์เพื่อการเข้าถึงทั้งจากภายในและภายนอก เว็บไซต์ที่ถูกออกแบบเพื่อการเข้าถึงจากภายนอกอาจถูกใช้งานเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลาย 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 ข้อมูลเหล่านี้จะถูกจัดเก็บในฐานข้อมูลที่แยกออกมาซึ่งเชื่อมต่อหรือสามารถเข้าถึงได้จากเว็บไซต์ 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 โปรต็อกซ์เซิร์ฟเวอร์ 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 แนวปฏิบัตินี้ไม่ใช้ถือปฏิบัติกับรายจ่ายเพื่อการพัฒนาหรือใช้งานเว็บไซต์ (หรือเว็บไซต์ซอฟต์แวร์) ที่จะขายให้หน่วยงานอื่น เมื่อเว็บไซต์ถูกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่า ให้ผู้ให้เช่าถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัตินี้ เมื่อเว็บไซต์ถูกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ให้ผู้เช่าถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัตินี้ภายหลังจากการรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเริ่มแรก

๗. เว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกิดขึ้นจากการพัฒนาและใช้เพื่อการเข้าถึงทั้งจากภายในหรือภายนอก ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานที่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

๘. หน่วยงานจะบันทึกรับรู้เว็บไซต์ที่เกิดขึ้นจากการพัฒนาเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อ นอกจากมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดทั่วไปตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ๒๘ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในเรื่องการรับรู้และวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกแล้วจะต้องเข้าเงื่อนไขของข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๔๙ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง หน่วยงานจะสามารถแสดงให้เห็นว่าเว็บไซต์มีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการตามย่อหน้าที่ ๔๙ (ง) ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐก็ต่อเมื่อ ตัวอย่างเช่น เว็บไซต์สามารถก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งรวมถึงรายได้ทางตรงจากการรับคำสั่งซื้อ หรือให้บริการโดยใช้เว็บไซต์แทนการใช้บุคลากรภาครัฐที่ให้บริการ ณ สถานที่ให้บริการของรัฐ หากหน่วยงานไม่สามารถแสดงให้เห็นว่าเว็บไซต์ที่พัฒนาขึ้นโดยมีจุดประสงค์หลักในการโฆษณาบริการและสินค้าของหน่วยงานนั้นสามารถก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ 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 เว็บไซต์หรือรายจ่ายอื่นที่ทำให้เนื้อหาของเว็บไซต์ใช้งานได้ (เช่น ค่าธรรมเนียมในการได้มาซึ่งใบอนุญาตในการผลิตซ้ำ) ถือเป็นต้นทุนของการพัฒนาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนด อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๗๗ ว่ารายจ่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ในครั้งแรกได้ถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบการเงินงวดก่อนแล้ว จะไม่ถูกรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง (เช่น ถ้าต้นทุนของลิขสิทธิ์ได้ถูกตัดจำหน่ายหมดแล้ว และต่อมาเนื้อหาได้ถูกนำเข้าสู่เว็บไซต์)

* เมื่อมีการประกาศใช้

๙.๓ รายงานที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการพัฒนาเนื้อหาเว็บไซต์ ในส่วนเนื้อหาเว็บไซต์ที่พัฒนาขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์อื่น นอกเหนือจากการโฆษณาหรือประชาสัมพันธ์บริการและสินค้าของหน่วยงาน (เช่น รูป หรือสินค้าดิจิทัล) ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๖๑ (ค) ตามมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐฉบับนี้ เช่น เมื่อบันทึกบัญชีรายการรายจ่ายค่าบริการทางวิชาชีพในการถ่ายภาพสินค้าของหน่วยงาน เพื่อเพิ่มความน่าสนใจในการนำเสนอ รายงานดังกล่าวให้บันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินค่าบริการ ทางวิชาชีพระหว่างงวดงาน ไม่ใช่เมื่อมีการนำรูปที่ถ่ายนั้นไปแสดงบนเว็บไซต์ และ

๙.๔ ขั้นตอนการใช้งานเริ่มต้นเมื่อขั้นตอนการพัฒนาเว็บไซต์เสร็จสมบูรณ์ รายงานที่เกิดขึ้น ในขั้นตอนนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เว้นแต่กรณีที่เข้าเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ๖๒ ของมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐฉบับนี้

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

๑๑. ย่อหน้าที่ ๑ - ๑๐ ของแนวปฏิบัติฉบับนี้ไม่ได้ถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะเจาะจงกับต้นทุนการพัฒนาโปรแกรม คอมพิวเตอร์ อย่างไรก็ตามหน่วยงานสามารถถือปฏิบัติตามหลักการในย่อหน้าเหล่านี้ได้