บทที่ 2
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

บทนี้จะกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาการปฏิบัติทางบัญชีเรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ และร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ฉบับปรับปรุง 2546) โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1 ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในเรื่องเกี่ยวกับเงื่อนไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงไว้ ซึ่งร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดย มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (IAS No.38, "Intangible Assets") ดังนั้นการศึกษาเรื่องการปฏิบัติทางบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จะศึกษาตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ฉบับปรับปรุง 2546) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.1.1 ขอบเขต

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการ ยกเว้น

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้ให้ข้อกำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจง

2. สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

3. สัมปทานเหมืองแร่และรายจ่ายเกี่ยวกับการสำรวจ พัฒนาและการขุดแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่น ซึ่งไม่สามรถสร้างขึ้นทดแทนได้

4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสัญญาที่ทำขึ้นระหว่างกิจการประกันภัยกับผู้ถือกรมธรรม์

2.1.2 คำนิยาม

คำศัพท์ที่ใช้ในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ และไม่มีรูปธรรมซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้า หรือให้บริการ เพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน

2. สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

ก) อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต

ข) ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

3. สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน หมายถึง เงินสดหรือสินทรัพย์ที่กิจการจะได้รับเป็นจำนวนที่แน่นอน หรือที่สามารถทราบได้

4. การวิจัย หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

5. การพัฒนา หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่ หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างเป็นสาระสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตขายหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบหรือบริการใหม่

6. ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น

7. ราคาตามบัญชี หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

8. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

9. รายการขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนของราคาตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

จากคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สามารถสรุปได้ว่า รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้จะต้องมีองค์ประกอบสำคัญอยู่ 3 ประการ คือ

(1) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องสามารถระบุได้ แยกจากค่าความนิยมได้อย่างชัดเจน

(2) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ

(3) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ซึ่งหากรายการใดไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้ กิจการจะต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที

2.1.3 การรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กิจการจะรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบดุลได้ ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามที่ระบุไว้ในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

2. สินทรัพย์นั้นเป็นไปตามเงื่อนไขของการรับรู้ คือ

2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และ

2.2 ต้นทุนของสินทรัพย์นั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน (Cost) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถแบ่งตามการได้มาจากวิธีการต่างๆ ดังนี้

1) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาต่างหาก กรณีที่กิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาต่างหากโดยการซื้อนั้น กิจการจะสามารถระบุราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะเมื่อมีการซื้อเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่นๆ ซึ่งราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามการได้มาจากวิธีการนี้จะประกอบไปด้วย ราคาซื้อสุทธิหลังหักส่วนลดการค้าและส่วนที่ได้รับคืน บวกค่าภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่ไม่อาจเรียกคืนได้ และรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้พร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ หากกิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมา โดยการแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนของกิจการ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่กิจการออกซึ่งถือว่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

2) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อให้กำหนดขึ้นตามเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ซึ่งจำกัดให้ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกต้องเท่ากับจำนวนที่จะไม่ทำให้ ค่าความนิยมติดลบเกิดขึ้น หรือมีจำนวนสูงขึ้น ณ วันที่ซื้อธุรกิจ เว้นแต่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นจะมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ทั้งนี้การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ก) ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่เป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากในงบดุล แม้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นจะไม่ได้รับรู้ในงบดุลของผู้ถูกซื้อมาก่อน

ข) หากราคาทุน เช่น มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหาก แต่ต้องบันทึกรวมไว้กับค่าความนิยม

3) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการอุดหนุนของรัฐบาล ในกรณีที่กิจการได้รับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการช่วยเหลือ หรือการอุดหนุนของรัฐบาลโดยไม่ต้องจ่ายเงินตอบแทนใดๆ หรือจ่ายแต่ในนามตามจำนวนที่ระบุไว้ เช่น สิทธิในการนำเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตนำเข้า เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ราคาทุนจากมูลค่ายุติธรรม หรือจำนวนที่จ่ายแต่ในนามบวกกับรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมใช้ประโยชน์ (วิโรจน์ เฉลิมรัตนา, 2548) อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนยากที่จะหาได้ เนื่องจากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ เพราะโดยปกติสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มาจากการอุดหนุนของรัฐบาลจะโอนเปลี่ยนมือไม่ได้ จึงมีการแสดงความเห็นว่าควรจะบันทึกด้วยราคาทุนซึ่งรวมถึงรายจ่ายที่เกิดขึ้นโดยตรงในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์แทน (เยาวรักษ์ สุขวิบูลย์, 2545)

4) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน กิจการอาจได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาทั้งหมดหรือบางส่วน มาจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน กรณีที่เป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา ซึ่งจะมีมูลค่าเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือเทียบเท่าเงินสดที่กิจการต้องโอนหรือรับโอนอันเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยนนั้น กรณีที่กิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้รับมาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไปโดยที่กิจการต้องไม่รับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน เนื่องจากกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ของสินทรัพย์ยังไม่สมบูรณ์ สินทรัพย์ที่จะถือว่าคล้ายคลึงกันได้ ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- มีมูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกัน และมีประโยชน์ใช้สอยแบบเดียวกันในธุรกิจชนิดเดียวกัน หรือ

- กิจการอาจขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในส่วนทุนของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับมาอาจเป็นหลักฐานที่แสดงว่า สินทรัพย์ที่นำไปแลกเกิดการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งถ้าหากสินทรัพย์ที่นำไปแลกเกิดการด้อยค่า กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่นำไปแลก และต้องนำราคาตามบัญชีหลังจากที่หักการด้อยค่ามาแล้วถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ที่ได้มา

5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบดุลหรือไม่ กิจการต้องแยกประเภทขั้นตอนของรายการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์นั้นออกเป็น 2 ขั้นตอน ดังนี้

1) ขั้นตอนการวิจัย (Research Phase)

2) ขั้นตอนการพัฒนา (Development Phase)

ซึ่งหากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนทั้ง 2 ออกจากกันได้ กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการภายในที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น ซึ่งต่างจากแนวปฏิบัติที่ผ่านมาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 เรื่องการบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนาที่ไม่แยกรายจ่ายในการวิจัยและพัฒนาออกจากกัน และให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย หรือรายจ่ายรอการตัดบัญชีเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ (เยาวรักษ์ สุขวิบูลย์, 2545) กิจการต้องรับรู้รายจ่ายในการวิจัยหรือขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในกิจการเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น ยกตัวอย่างเช่น การค้นหา การประเมินผลและการคัดเลือกผลการวิจัยมาประยุกต์ เป็นต้น สำหรับขั้นตอนการพัฒนา กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในได้ก็ต่อเมื่อ กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546)

(1) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิค ที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขาย

(2) กิจการมีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือเพื่อนำมาขาย

(3) กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์ หรือนำมาขาย

(4) กิจการสามารถแสดงให้เห็น วิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือสิ่งที่เกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่แล้วในปัจจุบัน หรือหากกิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายในกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

(5) กิจการมีทรัพยากรด้านเทคนิค การเงิน และทรัพยากรอื่นเพียงพอที่จะทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นลง และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขาย เช่น มีแหล่งเงินทุนหรือมีเงินสนับสนุนโครงการจากสถาบันการเงินหรือจากต่างประเทศ เป็นต้น

(6) กิจการสามารถวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น เงินเดือน หรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาต หรือเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น ชื่อผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวมได้ รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในด้วยที่ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้น ไม่ถือเป็นทรัพยากรที่สามารถระบุได้ภายใต้การควบคุมของกิจการ และไม่สามารถวัดมูลค่าต้นทุนของค่าความนิยมได้อย่างน่าเชื่อถือ ผลต่างระหว่างราคาตลาดของกิจการกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง อาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อกิจการ จึงไม่สามารถถือเป็นตัวแทนของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการได้ สำหรับการบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในจะประกอบด้วย

ก) รายจ่ายทุกรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรง เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าบริการ เงินเดือน ค่าจ้างที่เกี่ยวข้องโดยตรงรวมถึงค่าธรรมเนียม และค่าตัดจำหน่ายสิทธิบัตร เป็นต้น

ข) รายจ่ายที่สามารถปันส่วนตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและอย่างสม่ำเสมอ เช่น ค่าใช้จ่ายในการผลิต และค่าใช้จ่ายทั่วไปที่จำเป็นในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้กับการสร้างสรรค์การผลิต และการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ได้ตามประสงค์ โดยร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่อนุญาตให้นำรายจ่ายที่เคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบการเงินของงวดประจำปีก่อน หรืองบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อนกลับมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่กิจการสามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์ได้ เมื่อกิจการจ่ายค่าใช้จ่ายนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่จะได้รับในภายหลัง ยกเว้นรายจ่ายต่อไปนี้ที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแต่กิจการไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เช่น รายจ่ายกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน รายจ่ายในการอบรมบุคลากร รายจ่ายในการโฆษณาและในการส่งเสริมการขาย รายจ่ายในการย้ายสถานที่ หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน (การตีความมาตรฐานการบัญชีเรื่องที่ 4 การด้อยค่าของสินทรัพย์-รายจ่ายกิจการในขั้นพัฒนาและกิจการที่พัฒนาแล้ว)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

2.1.4 รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง

รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือหลังจากที่ทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ กิจการจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

(1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายจ่ายนั้นจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสูงกว่ามาตรฐานที่ประเมินไว้แต่เดิม

(2) รายจ่ายนั้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ นั่นคือ กิจการต้องนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากรายจ่ายนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทั้งสองข้อข้างต้น แต่ในทางปฏิบัติเป็นไปค่อนข้างยาก เนื่องจากลักษณะของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทำให้กิจการไม่สามารถกำหนดได้ว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจะช่วยยกระดับหรือรักษาระดับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น และเป็นการยากที่จะกำหนดว่ารายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรายการใดรายการหนึ่ง หรือเกี่ยวข้องกับธุรกิจโดยรวม

2.1.5 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ฉบับปรับปรุง 2546) ได้กำหนดการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกไว้อยู่ 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่ 1 แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังจากที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกจะเท่ากับราคาทุนหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

แนวทางที่ 2 แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง 2546 นี้ อนุญาตให้กิจการเลือกวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังจากที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตีราคาใหม่ หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ นับจากวันที่ตีราคาใหม่

ถ้ากิจการเลือกใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดต่อไปนี้

1. กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง

2. กิจการต้องตีราคาอย่างสม่ำเสมอเพียงพอ ที่จะทำให้ราคาตามบัญชีไม่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากราคาตามบัญชีที่ควรจะเป็น ณ วันที่ในงบดุล

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

3. กิจการต้องไม่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาก่อนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกที่ไม่ใช่ราคาทุนมาตีราคาใหม่

4. กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการ ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน นอกจากสินทรัพย์นั้นไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

5. หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมจากราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่องอีกต่อไป ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับ ราคาอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องที่มีการตีราคาครั้งล่าสุด หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ นับจากวันที่มีการตีราคาครั้งล่าสุด

6. กิจการต้องบันทึกราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น จากการตีราคาใหม่โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้ชื่อบัญชี "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน"

7. ในกรณีที่สินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลง และกิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว กิจการต้องรับรู้ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาครั้งใหม่เป็นรายได้ไม่เกินจำนวนที่เคยตีราคาลดลง

8. ต้องรับรู้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที

9. ในกรณีที่สินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้น และยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปหักออกจาก "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน" ได้ไม่เกินจำนวนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์รายการเดียวกัน ส่วนที่เกินให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที

10. ในกรณีที่มีการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ กิจการต้องโอน "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน" ที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรง เพราะถือว่าส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว

สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งกิจการได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่จ่ายแต่ในนาม กิจการสามารถนำเอาแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกมาถือปฏิบัติได้

เมื่อกิจการเลือกใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ในการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ กิจการต้องนำค่าตัดจำหน่ายสะสมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่ตีราคาใหม่ไปปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

- ปรับตามสัดส่วนที่เปลี่ยนไปของราคาตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อทำให้ราคาตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการตีราคาใหม่มีจำนวนเท่ากับราคาที่ตีใหม่

- หักจากราคาตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และนำจำนวนสุทธิที่เกิดขึ้นไปปรับให้เป็นราคาที่ตีใหม่

2.1.6 การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การตัดจำหน่าย หมายถึง การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น (สมาคมนักบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546)

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดว่ากิจการต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบ ตลอดอายุการให้ประโยชน์โดยสันนิษฐานว่าไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นสามารถให้ประโยชน์ได้ และกิจการต้องเริ่มต้นตัดจำหน่ายเมื่อสินทรัพย์นั้นสามารถให้ประโยชน์ได้

อย่างไรก็ตาม หากกิจการสามารถโต้แย้งว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเกิน 20 ปี กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

(1) การตัดจำหน่ายนั้นต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เป็นประมาณการที่ดีที่สุด

(2) ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกปีเป็นอย่างน้อยเพื่อกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

(3) เปิดเผยเหตุผลที่ใช้โต้แย้ง และปัจจัยในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิน 20 ปี

ทั้งนี้กิจการต้องไม่กำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้มีระยะเวลาเกินกว่าระยะเวลาที่สิทธิตามกฎหมายกำหนด เว้นแต่กิจการจะสามารถต่ออายุสิทธิตามกฎหมายได้ และการต่ออายุนั้นจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอนหรือเกือบที่จะแน่นนอน ซึ่งสรุปคือ กิจการต้องกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากปัจจัยทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยทางกฎหมาย แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

โดยวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่า จะต้องเป็นวิธีที่สะท้อนถึงรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่นวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต เป็นต้น แต่ถ้าหากกิจการไม่สามารถกำหนดรูปแบบ ของการให้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายแทน และรับรู้ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที ยกเว้นค่าตัดจำหน่ายที่ไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้

นอกจากนี้ กิจการต้องทบทวนระยะเวลาและวิธีการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่ในงบดุลสำหรับทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย รวมทั้งต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาและวิธีการตัดจำหน่าย หากลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในอนาคตนั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างสาระสำคัญ จากที่เคยประมาณไว้ในอดีต โดยถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองประเภทนี้ เป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยปรับปรุงสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคต

2.1.7 การขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ มาปฏิบัติเพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้น และกิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable Amount) ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อไปนี้ ณ วันสิ้นปีบัญชีเป็นอย่างน้อย แม้ว่าจะไม่มีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นมีการด้อยค่าหรือไม่ก็ตาม

(1) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้

(2) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตัดจำหน่ายเกิน 20 ปี นับจากวันที่สินทรัพย์นั้นสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้

รวมทั้งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการเลิกใช้และถือไว้เพื่อรอจำหน่ายด้วย

2.1.8 การเลิกใช้และการจำหน่าย

เมื่อกิจการเลิกใช้ หรือจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกำหนดให้ปฏิบัติ ดังนี้

1. ตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นออกจากงบดุล เมื่อมีการจำหน่ายหรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์นั้นอีก

2. กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับ กับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุน ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น

3. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการเลิกใช้ และถือไว้เพื่อรอจำหน่าย กิจการต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่กิจการเลิกใช้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

2.1.9 การเปิดเผยข้อมูล (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546)

1) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแยกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น

(1) อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่าย

(2) วิธีการตัดจำหน่าย

(3) ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ ต้นงวดและสิ้นงวด

(4) รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุน ซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(5) การกระทบยอดระหว่างราคาตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับราคาตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

1. จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในแยกต่างหากจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

2. จำนวนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เลิกใช้หรือจำหน่าย

3. จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น หรือลดลงระหว่างงวดอันเกิดจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งรับรู้หรือกลับบัญชีโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

4. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

5. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่กลับบัญชีไปยังงบกำไรขาดทุนในระหว่างงวดตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

6. ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ระหว่างงวด

7. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ ที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ

8. การเปลี่ยนแปลงอื่นที่เกิดขึ้นกับราคาตามบัญชีในระหว่างงวด

2) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) เหตุผลที่ใช้โต้แย้งข้อสันนิษฐานที่ว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่กิจการสามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ ในการให้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

เหตุผลกิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากสินทรัพย์นั้นตัดจำหน่ายเกินกว่า 20 ปี

(2) คำอธิบายโดยสังเขป ราคาตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินโดยรวมของกิจการ

(3) ข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้หากกิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการอุดหนุนจากรัฐบาลและรับรู้สินทรัพย์นั้นเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม

1. มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์เหล่านั้น
2. ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น
3. สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติหรือแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

(4) ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการนำมาใช้ประโยชน์และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

(5) จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

3) หากกิจการแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) ข้อมูลต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

1. วันที่ตีราคาใหม่
2. ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่
3. ราคาตามบัญชีที่ควรเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ซึ่งควรแสดงในงบดุลหากกิจการเลือกแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

(2) จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด โดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดและข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับเจ้าของ

4) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด

2.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้กำหนดให้กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์มาถือปฏิบัติ เพื่อที่จะกำหนดได้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเกิดการด้อยค่า ณ.วันสิ้นงวดหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

กำหนดวิธีที่กิจการใช้ในการทบทวนราคาตามบัญชี และประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ เวลาที่กิจการจะต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อให้กิจการแสดงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ให้ถูกต้อง เหมาะสม

2.2.1 ความหมายการด้อยค่าของสินทรัพย์

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ผู้ศึกษาได้สรุปความหมายการด้อยค่าของสินทรัพย์ได้ดังนี้คือ

การด้อยค่าของสินทรัพย์ หมายถึง มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

2.2.2 การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

ในการระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่กิจการปิดบัญชีและนำเสนองบการเงินต่อสาธารณชน หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อได้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ในการประเมินว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ากิจการควรพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้

1) แหล่งข้อมูลภายนอก

1.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญในระหว่างงวด โดยจำนวนที่ลดลงนั้นสูงกว่าจำนวนที่คาดว่าจะลดลงตามเวลาที่ผ่านไป หรือจากการใช้งานตามปกติ หมายความว่าราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงเกินกว่าราคาที่ควรจะเป็น

1.2 มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น

1.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีนัยสำคัญคือ อัตราดอกเบี้ยในตลาดเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดลงซึ่งทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงอย่างเป็นสำคัญ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1.4 สินทรัพย์สุทธิที่แสดงในงบดุลของกิจการสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ หมายถึงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ

2) แหล่งข้อมูลภายใน

2.1 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย

2.2 มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างงานดำเนินการหรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด หมายถึง มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ที่มีผลทางลบในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ รวมถึงแผนที่จะเลิกใช้สินทรัพย์หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงาน

2.3 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายในแสดงว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นได้ลดลงกว่าที่คาดไว้ หลักฐานจากการรายงานที่แสดงว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า คือ

- กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์ หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นสาระสำคัญ
- กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริงหรือทำกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนลดลงจากงบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นสาระสำคัญ
- กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำหนดจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือผลการขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญ
- ผลการดำเนินงานในปัจจุบันรวมผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณที่ตั้งไว้ทำให้คาดได้ว่ากิจการจะเกิดผลการขาดทุนหรือสูญเสียกระแสเงินสดเนื่องจากการใช้สินทรัพย์

2.2.3 การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดว่าสินทรัพย์จะถือว่าเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อ จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงไว้ในงบการเงินสูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น โดยที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหมายถึงราคาสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า การที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไว้เช่นนี้ก็เนื่องจากในทฤษฎีและในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ กิจการจะตัดสินใจอย่างสมเหตุสมผลที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ หากราคาขายสุทธิสูงกว่า

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

มูลค่าจากการใช้ และยังคงใช้สินทรัพย์นั้นต่อไปหากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สูงกว่าราคาขายสุทธิ ดังนั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสามารถวัดได้อย่างสมเหตุสมผลที่สุดก็เมื่อมีการอ้างอิงกับราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า เนื่องจากกิจการจะยังคงใช้สินทรัพย์นั้นต่อไปหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้นขึ้นอยู่กับว่าทางเลือกใดก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ การที่กิจการจะพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้น จะสามารถศึกษาจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งมีขั้นตอนในการปฏิบัติดังนี้

1) ทำการเปรียบเทียบ ราคาขายสุทธิ หรือ มูลค่าจากการใช้ แล้วแต่ว่าราคาใดจะสูงกว่าแต่ไม่จำเป็นต้องกำหนดราคาทั้งสอง หากรู้ว่าราคาใดราคาหนึ่งสูงกว่าราคาตามบัญชี ก็สามารถใช้ราคานั้นได้ เช่น

- ถ้ากำหนดราคาขายสุทธิไม่ได้ สามารถใช้มูลค่าจากการใช้ เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้

- ถ้ามูลค่าจากการใช้ ไม่น่าสูงกว่าราคาขายสุทธิ เนื่องจากจำนวนเงินที่ได้จากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องมีจำนวนที่สามารถละเลยได้ ให้ใช้ราคาขายสุทธิเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เช่น สินทรัพย์รอการขาย

2) ควรกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ หากทำไม่ได้เนื่องจากไม่สามารถประมาณกระแสเงินสดที่จะได้รับจากสินทรัพย์ รายการนั้นอย่างต่อเนื่องได้ ให้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด นอกจาก

- ราคาขายสุทธิ มีมูลค่ามากกว่า ราคาตามบัญชี
- มูลค่าจากการใช้คาดว่าจะมีจำนวนใกล้เคียงกับราคาขายสุทธิ และกิจการสามารถกำหนดราคาขายสุทธิได้

3) เปรียบเทียบราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้ แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ

การที่จะสามารถประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้ กิจการจะต้องมีการกำหนดราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้เสียก่อน ดังนั้นจากการศึกษาในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ จะกล่าวถึงการกำหนดราคาขายสุทธิและการกำหนดมูลค่าจากการใช้ดังนี้

- **การกำหนดราคาขายสุทธิ**

การนำแนวความคิดนี้มาพิจารณานั้น สินทรัพย์จะแสดงด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยไม่ได้เป็นการบังคับขาย เนื่องจากราคาขายเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าของสินทรัพย์ ทำให้กิจการรับรู้กำไรและขาดทุนจากการ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ถือสินทรัพย์ทันที ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ราคาขายสุทธิ ถือว่าเป็นราคาที่สามารถหาหลักฐานมาประกอบได้ดีที่สุดคือ เป็นราคาที่เกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระที่จะระบุไว้ในข้อผูกพันของสัญญาซื้อขาย และมีการปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น ดังนั้นจากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สามารถสรุปการหาราคาขายสุทธิได้ดังนี้

1) ราคาขายสุทธิ หมายถึง ราคาขายหรือราคาตลาดของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขาย

2) ราคาขาย จะรวมถึง

- ราคาในสัญญาซื้อขายที่มีการตกลงซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง
- ราคาตลาด คือ ราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน ถ้าไม่มีราคาเสนอซื้อปัจจุบัน ให้ใช้ราคาซื้อขายล่าสุด เป็นเกณฑ์ ถ้าเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจนับตั้งแต่วันที่มีการซื้อขายล่าสุด จนถึงวันที่กิจการทำการประมาณไม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
- ราคาซื้อขายของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งอาจพิจารณาจากการซื้อขายล่าสุดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน
- จะต้องเป็นราคาไม่มีการบังคับขาย
- ต้นทุนในการขาย ต้องเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรง เพื่อให้สินทรัพย์พร้อมขาย ตัวอย่างต้นทุนในการขาย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์ ค่าใช้จ่ายในการขนย้าย เป็นต้น

- **การประมาณมูลค่าจากการใช้**

มูลค่าจากการใช้หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ.วันสิ้นอายุการใช้งาน เป็นแนวคิดที่นำมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานปกติของกิจการจากสินทรัพย์ ว่ามีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินที่กิจการควรจะเปิดเผยไว้ในงบดุล เนื่องจากมูลค่าการใช้ของสินทรัพย์มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับในอนาคต ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคต และมูลค่าปัจจุบันในระหว่างงวดจึงถือเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน มูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ ณ.วันสิ้นงวด จึงมีค่าเท่ากับจำนวนเงินที่กิจการพอใจที่จะจ่ายเพื่อการลงทุนในสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน โดยยังรักษากำลังการผลิตที่กิจการสามารถใช้การผลิตไว้ได้ จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

กำหนดให้กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์โดยปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้ (สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542)

1) ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

2) ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสด

ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สิ่งที่จะต้องคำนึงคือ เกณฑ์ที่จะใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต และอัตราคิดลด ซึ่งสามารถสรุปจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้ดังนี้

(1) เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

(2) ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

(3) อัตราคิดลด

(1) เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 27 ได้กำหนดเกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตดังนี้

ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

1.1 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยข้อสมมุติที่สมเหตุสมผล ซึ่งมีหลักฐานสนับสนุนข้อสมมุตินั้น ต้องเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ กิจการควรให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนจากภายนอกมากกว่าหลักฐานจากภายใน

1.2 ประมาณการกระแสเงิน โดยอาศัยงบประมาณหรืองบประมาณการทางการเงินล่าสุดซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารในการคาดการณ์กระแสเงินสด การคาดการณ์ที่อาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลาที่นานกว่านั้น คือ การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจะมีรายละเอียดที่ระบุไว้ไม่เกิน 5 ปี แต่ถ้าฝ่ายบริหารต้องการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการที่มีระยะเวลาเกิน 5 ปี ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าการคาดการณ์นั้นเชื่อถือได้ และแม่นยำโดยอาศัยประสบการณ์ในอดีต

1.3 ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงระยะเวลาของงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด โดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการล่าสุดนั้นปรับด้วยอัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นได้ใช้อยู่ นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนกิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า

(2) ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 32 ได้กำหนดส่วนประกอบในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ดังนี้

2.1 การคาดการณ์กระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง

2.2 การคาดการณ์กระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้งานได้ และคาดการณ์กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ

2.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้งาน จะต้องมีการกำหนดในลักษณะที่เหมือนกับการกำหนดราคาขายสุทธิ

(3) อัตราคิดลด

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 48 ได้กำหนดอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณดังนี้

"อัตราคิดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ และอัตราคิดลดต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตไว้แล้ว"

การใช้อัตราคิดลดซึ่งจะต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์นั้น และอัตราคิดลดต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตไว้แล้ว แต่ต้องสะท้อนถึงความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงของประเทศ ความเสี่ยงของสกุลเงิน ความเสี่ยงของราคา และความเสี่ยงของกระแสเงินสด (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543)

2.2.4 การรับรู้และวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 57 จนถึงย่อหน้า 63 ได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่าดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1) กิจการต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นส่วนที่ลดลงคือรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

2) กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า เป็นค่าใช้จ่ายงบกำไรขาดทุนทันทีนอกจากว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ตัวอย่าง

เช่นกิจการต้องนำรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติซึ่งได้กำหนดไว้ในร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังนี้

- ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพิ่มขึ้น ราคาที่เพิ่มขึ้นจะต้องเครดิตไปยังบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งแสดงภายใต้ส่วนของเจ้าของหากสินทรัพย์นั้นเคยตีราคาลดลง และบันทึกราคาที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ถือเป็นรายได้ไม่เกินมูลค่าที่เคยบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

- ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนลดลง ราคาที่ลดลงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย หากสินทรัพย์นั้นเคยตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงให้นำไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ได้ไม่เกิน ยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเกินทุนนั้น ส่วนที่เกินกว่าให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

3) หลังจากที่กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยราคาตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยราคาซาก การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

2.2.5 การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 95 จนถึงย่อหน้า 106 ได้กำหนดการกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าดังนี้

(1) ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าวกิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

(2) กิจการต้องประเมินว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือไม่ โดยพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1) แหล่งข้อมูลภายนอก

1.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญในระหว่างงวด โดยจำนวนที่ลดลงนั้นสูงกว่าจำนวนที่คาดว่าจะลดลงตามเวลาที่ผ่านไป หรือจากการใช้งานตามปกติหมายความว่า ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงเกินกว่าราคาที่ควรจะเป็น

1.2 มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น

1.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีนัยสำคัญ อัตราดอกเบี้ยในตลาดเพิ่มขึ้น จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดซึ่งทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงอย่างเป็นสำคัญ

1.4 สินทรัพย์สุทธิที่แสดงในงบดุลของกิจการสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ หมายถึงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สูงกว่าราคาตลาดของกิจการ

2) แหล่งข้อมูลภายใน

2.1 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย

2.2 มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงาน หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด หมายถึง มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับลักษณะการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ที่มีผลทางลบในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ รวมถึงแผนที่จะเลิกใช้สินทรัพย์หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงาน

2.3 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายในแสดงว่า ผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้ หลักฐานจากการรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า คือ

- กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นสาระสำคัญ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

- กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนลดลงจากงบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นสาระสำคัญ

- ผลการดำเนินงานในปัจจุบันรวมผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณที่ตั้งไว้ทำให้คาดได้ว่ากิจการจะเกิดผลขาดทุนหรือจะสูญเสียกระแสเงินสดเนื่องจากการใช้สินทรัพย์

(3) กิจการต้องกลับบัญชีรายการขาดทุนจาการด้อยค่าของสินทรัพย์ ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อน เมื่อประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ การเพิ่มขึ้นนี้คือการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่านั่นเอง หมายความว่า กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ ซึ่งการเพิ่มขึ้น ถือว่าเป็นการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

(4) ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชีรายการขาดทุนจาการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อนๆ

(5) กิจการต้องบันทึกกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ให้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากว่าสินทรัพย์นั้นจะแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีใหม่ให้เหมือนกับการตีราคาเพิ่มตามร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(6) หลังจากที่กิจการได้กลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในงวดต่อมาเพื่อปันส่วนราคาตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าซากอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

มนตรี ช่วยชู (2539) ได้ทำการศึกษา เรื่อง " การเสนอรูปแบบรายงานบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทย " พบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ โดยบริษัทได้ออกรูปแบบรายงาน 5 รายงาน ได้แก่ งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานเกี่ยวกับส่วนของชุมชน รายงานเกี่ยวกับรัฐบาล รายงานเกี่ยวกับพนักงาน และรายงานเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ โดยพบว่า ในประเทศไทยความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่ายโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับน้อย ขนาดของบริษัทไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการเปิดเผยข้อมูล บริษัทไม่ได้ใช้ปริมาณการเปิดเผย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ข้อมูลเพื่อสร้างภาพลักษณ์ ซึ่งสาเหตุของการเปิดเผยข้อมูลน้อยเนื่องจากไม่มีรูปแบบที่เป็นมาตรฐาน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายมีความคิดเห็นต่อการให้มีการพัฒนาระบบบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมให้เป็นมาตรฐานอยู่ในระบบมาก ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมเท่ากันและแตกต่างกันในบางเรื่องและอัตราส่วนการเปิดเผยข้อมูลแต่ละขนาดบริษัทมีความเท่ากันและแตกต่างกันในบางเรื่องตลอดจนบริษัทขนาดใหญ่กว่าจะเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับที่นำไปใช้ประโยชน์ได้มากกว่า

อังคณา อิรนพไพบูลย์ (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่อง "การศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและสังคมของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย" การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน พบว่า บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ไม่ค่อยให้ความสำคัญในการเปิดเผยมากนัก โดยมีการเปิดเผยต้นทุน ค่าใช้จ่ายและสินทรัพย์สำหรับสิ่งแวดล้อม คิดเป็นค่าเฉลี่ยทั้งสองปีร้อยละ 19.54 ด้านหนี้สินสิ่งแวดล้อมเปิดเผยเฉลี่ยทั้งสองปีร้อยละ 6.51 และนโยบายทางการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมเปิดเผยเฉลี่ยทั้งสองปีร้อยละ 13.03 การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีด้านสิ่งแวดล้อม พบว่าระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมมีจำนวนบริษัทให้ความสำคัญในการเปิดเผยมากที่สุด คิดเป็นค่าเฉลี่ยทั้งสองปีร้อยละ 61.56 ส่วนการติดตามและประเมินสิ่งแวดล้อม มีระดับหรือขนาดในการเปิดเผยมากที่สุด เฉลี่ยทั้งสองปี 2.81 บรรทัด และบริษัทที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม โดยรวมในรายงานประจำปีมากที่สุด คือ บริษัทผลิตไฟฟ้าราชบุรีโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน) เฉลี่ยสองปี 29 บรรทัด การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีด้านสังคม พบว่า ความรับผิดชอบต่อทรัพยากรบุคคลมีจำนวนบริษัทให้ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลมากที่สุด คิดเป็นค่าเฉลี่ยทั้งสองปีร้อยละ 89.92 ส่วนความรับผิดชอบต่อชุมชน มีระดับหรือขนาดในการเปิดเผยมากที่สุด เฉลี่ยทั้งสองปี 20.88 และบริษัทที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมโดยรวมในรายงานประจำปีมากที่สุด คือ บริษัท ปตท.จำกัด (มหาชน) เฉลี่ยทั้งสองปี 106.50 บรรทัด

สิริรัตน์ พัวศิริ (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่อง "การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธุรกิจ SMEs กลุ่มอุตสหากรรมเซรามิค ในจังหวัดลำปาง" พบว่า งบการเงินที่ต้องจัดทำ ทุกกิจการได้จัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน กิจการส่วนใหญ่ได้จัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นคิดเป็นร้อยละ 96.55 ไม่ได้จัดทำงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อนคิดเป็นร้อยละ 51.72 เนื่องจากข้อมูลในงบการเงินมีเพียงงวดเดียวจะไม่มีประโยชน์เท่าที่ควรเพราะไม่สามารถคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคตได้ หากมีข้อมูลอย่างน้อย 2 งวดบัญชี จะทำให้คาดการณ์จากแนวโน้มได้ว่ากิจการจะมีทิศทางในอนาคตอย่างไร สามารถประเมินเหตุการณ์ทั้งในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้ดียิ่งขึ้น การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล กิจการ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและแสดงรายการตามมาตรฐานการบัญชีกำหนด กิจการส่วนน้อยเปิดเผยข้อมูลแต่ผิดจากมาตรฐานการบัญชี ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับความเสี่ยง และความไม่แน่นอนที่กิจการมีผลขาดทุนสะสมเกินทุน ซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่เป็นเหตุให้สงสัยว่ากิจการจะสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ การแสดงงบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการเปิดเผยเกณฑ์การจัดทำงบการเงินนี้

ชยานันท์ ใส่แก้ว (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่อง "การศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทกลุ่มธุรกิจพลังงานที่จะทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ" จากการศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลของทั้งสองประเทศพบว่า บริษัทกลุ่มพลังงานของไทยนั้น รายการส่วนใหญ่ที่มีการเปิดเผยข้อมูลโดยเฉลี่ยในระดับที่สูงนั้นจะเป็นรายการที่มีมาตรฐานการบัญชีออกมาบังคับใช้ในเรื่องนั้นๆ ซึ่งจะแตกต่างกับบริษัทอังกฤษที่รายการส่วนใหญ่ที่มีการเปิดเผยข้อมูลโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับที่สูงนั้นจะเป็นรายการทั้งที่มีและไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนดออกมาบังคับใช้ และอาจเป็นรายการที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีบังคับใช้อีกด้วย ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลนั้นพบว่าบริษัทในประเทศอังกฤษมีรายการการเปิดเผยข้อมูลเป็นไปด้วยความสมัครใจมากกว่าบริษัทไทย และการเปิดเผยดังกล่าวเป็นการคำนึงถึงผลประโยชน์ต่อตัวกิจการเอง เพื่อนำเสนอในเชิงบวกต่อผู้ใช้งบการเงิน ในขณะที่ประเทศไทย การเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ สำหรับข้อมูลที่เปิดเผยด้วยความสมัครใจยังมีไม่มากนัก ยกเว้นในบางเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของนักลงทุนที่มีอัตราการเปิดเผยข้อมูลสูง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved