



## บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน



ดร. ศิลปวิมล ศรีจันทร์เพ็ญ\*

### TFRS for NPAEs ให้ความหมาย

ของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนว่าหมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ สัมปทาน และฟิล์มภาพยนตร์

รายการที่จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ต้องมีคุณสมบัติครบทั้ง 3 ประการ คือ

1) เป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน : สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินเป็นทรัพย์สินที่ถืออยู่ในการควบคุมของกิจการซึ่งเกิดจากผลของเหตุการณ์ในอดีต และกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น แต่กิจการกำหนดไม่ได้แน่นอนถึงจำนวนเงินที่จะได้รับจากสินทรัพย์ดังกล่าว

สินทรัพย์จะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุม

ของกิจการ เมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับและสามารถจำกัดผู้อื่นไม่ให้เข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจดังกล่าว เช่น สิทธิตามกฎหมายที่มีผลให้กิจการได้รับสิทธิการจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวสำหรับตัวอย่างของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือให้บริการ ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์

2) สินทรัพย์นั้นสามารถระบุได้ : สินทรัพย์จะสามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ (1) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้กล่าวคือ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการและสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือ (2) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นๆ

3) เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพ : สินทรัพย์ที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพ

“สสวทสรสส” ปีที่ 60 ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2556

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คือ ไม่สามารถมองเห็นหรือไม่สามารถจับต้อง  
เนื้อหาสาระที่แท้จริงของสินทรัพย์นั้นได้ เช่น  
แผ่นซีดีโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งอาจมองเห็น  
หรือสัมผัสแผ่นซีดีได้ แต่แผ่นซีดีนั้นเป็นเพียงสื่อ  
ในการจัดเก็บเนื้อหาสาระที่แท้จริงของสินทรัพย์  
ซึ่งก็คือโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

## **ก** การรับรู้รายการและ การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

TFRS for NPAEs กำหนดว่ากิจการจะ  
สามารถรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้  
ก็ต่อเมื่อรายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ  
ต่อไปนี้

1) รายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามของ  
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งต้องมีลักษณะครบทั้ง  
3 ประการดังกล่าวข้างต้น

2) เป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการ ดังนี้

2.1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่  
กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต  
ที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น

2.2) ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัด  
มูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

TFRS for NPAEs กำหนดให้กิจการวัด  
มูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน

ซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อ (รวมถึงค่าภาษีนำเข้า  
และภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้) และรายจ่ายอื่นที่  
เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้  
พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ เช่น ค่าธรรมเนียม  
วิชาชีพทางกฎหมาย เป็นต้น

ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและราคา  
ทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น

- **ลิขสิทธิ์** หมายถึง ลิขิตตามกฎหมาย  
ในวรรณกรรม หรือศิลปกรรม รวมทั้งสิทธิใน  
การเผยแพร่ต่อสาธารณชน เช่น ลิขสิทธิ์ใน  
บทประพันธ์ ภาพเขียน แผนที่ เป็นต้น

ราคาทุนของลิขสิทธิ์ประกอบด้วย ราคา  
ที่เกิดจากการซื้อหรือการรับโอนจากบุคคลอื่น  
หรืออาจเกิดจากต้นทุนของลิขสิทธิ์ในกรณี  
กิจการพัฒนาขึ้นเอง

- **สิทธิบัตร** หมายถึง ลิขิตตามกฎหมาย  
ในการผลิต จำหน่าย หรือรับประโยชน์จากสิ่ง  
ประดิษฐ์หรือกรรมวิธีอย่างหนึ่งอย่างใด ราคาทุน  
ของสิทธิบัตรประกอบด้วยต้นทุนทางตรง  
ที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิบัตร เช่น  
ค่าธรรมเนียมจดทะเบียน ค่าธรรมเนียมทาง  
กฎหมาย เป็นต้น

- **สัมปทาน** หมายถึง สิทธิพิเศษในการ  
ประกอบกิจการเฉพาะอย่าง หรือสิทธิในการขาย  
ผลิตภัณฑ์หรือให้บริการ เช่น สัมปทานในการ

ชุดน้ำมัน สัมปทานในการเดินรถ สัมปทานในการผลิตกระแสไฟฟ้า สัมปทานในการผลิตน้ำมัน และแก๊สธรรมชาติ สัมปทานในการทำป่าไม้ เป็นต้น

ราคาทุนของสัมปทานประกอบด้วย ต้นทุนทางตรงที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสัมปทาน สัมปทานอาจมีอายุการให้ประโยชน์แตกต่างกัน เช่น ไม่กำหนดอายุสิ้นสุด หรือกำหนดอายุสำหรับช่วงเวลา ระยะเวลาหนึ่ง หรือมีกำหนดจ่ายเป็นปีๆ ก็ได้

- **เครื่องหมายการค้า** หมายถึง เครื่องหมาย ชื่อ หรือตราที่กิจการใช้กำกับผลิตภัณฑ์ของตนเพื่อให้เป็นที่รู้จักกันโดยทั่วไป

ราคาทุนของเครื่องหมายการค้าประกอบด้วยต้นทุนทางตรงที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเครื่องหมายการค้า นั้น เช่น ค่าออกแบบ ค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ค่าจดทะเบียน เป็นต้น

## 5 ระเบียบปฏิบัติทางภาษีอากรเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจแยกเป็นสองประเภท คือ

- 1) ซื้อหรือได้มาจากบุคคลอื่น
  - ซึ่งแหล่งทรัพย์สินที่สูญสิ้น

ได้ (สัมปทาน) ตามมาตรา 4 (2)

- ซึ่งสิทธิการเช่าตามมาตรา 4 (3)
- สิทธิในกรรมวิธี สูตร กุ๊ตวิลล์

เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ตามมาตรา 4 (4) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527

2) พัฒนาขึ้นเพื่อใช้ภายในกิจการเอง โดยเฉพาะ ถือเป็นลิขสิทธิ์ของกิจการตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 จัดเป็นทรัพย์สินอื่นตามมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 (ดูข้อหารือที่ กค. 0706/4962 ลงวันที่ 7 มิถุนายน พ.ศ. 2549)



## ๓) ทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

กรณี 1) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาโดยการซื้อหรือได้มาจากบุคคลอื่น ต้นทุนประกอบด้วยต้นทุนในการได้มาซึ่งสิทธิดังกล่าวและค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธินั้น หากการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเกิดจากการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวตน หรือสินทรัพย์ไม่เป็นตัวตนและเงินสด ประมวลรัษฎากรถือว่าเข้าลักษณะการซื้อขาย โดยสินทรัพย์ที่ขายต้องเป็นไปตามราคาตลาด หากไม่เป็นไปตาม

ราคาตลาด เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4)

กรณี 2) ลินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ต้นทุนประกอบด้วยรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้เกิดทรัพย์สินดังกล่าว

## **ก** การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

TFRS for NPAEs กำหนดการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้ในย่อหน้าที่ 180 ว่ากิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน หักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

## **อ** อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกออกได้ตามอายุการให้ประโยชน์เป็น 2 ประเภท คือ (1) ลินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน กับ (2) ลินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน

หากกิจการสามารถกำหนดอายุการให้

ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ให้ถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน แต่หากกิจการไม่สามารถกำหนดอายุการให้ประโยชน์ได้ ให้ถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน และให้กำหนดอายุการให้ประโยชน์เท่ากับ 10 ปี

ในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกิจการต้องพิจารณาถึงวิธีการตัดจำหน่ายที่สะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น วิธีการตัดจำหน่ายรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต หากกิจการไม่สามารถกำหนดรูปแบบของการให้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือให้ใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย

## **จ** ระเบียบปฏิบัติทางภาษีอากรเกี่ยวกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ขึ้นอยู่กับการได้มาของสินทรัพย์ดังกล่าวและอายุการให้ประโยชน์ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มาตรา 4 (2) (3) และ (4) กำหนดไว้ดังนี้

## 1) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่า

ที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้น

เปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อไป

ร้อยละ 10

- กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือ

มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ 100 หากด้วย

จำนวนปีอายุการเช่า

และอายุที่ต่อได้รวมกัน

## 2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู้ดวิล เครื่องหมายการค้า

สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น

- กรณีไม่จำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 10

- กรณีจำกัดอายุการใช้

ร้อยละ 100 หากด้วย

จำนวนปีอายุการใช้

## 3) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นลึกหรือเสื่อมราคาได้

นอกจากที่ดินและสินค้า

ร้อยละ 20

การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากมีระยะเวลาการใช้ประโยชน์จำกัดให้ตัดจำหน่ายตามระยะเวลาดังกล่าว หากมีระยะเวลาไม่แน่นอนให้หักได้ไม่เกินร้อยละ 10 หรือหากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาขึ้นเองและเข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ ถือเป็นทรัพย์สินอื่นตามมาตรา 4 (5)

กิจการต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินอย่างสม่ำเสมอ แต่ไม่จำเป็นต้องทำทุกงวดบัญชี กิจการต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่าย หากอายุการให้ประโยชน์ที่คาดไว้ของสินทรัพย์นั้นแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต

ในทางบัญชี การทบทวนระยะเวลาการตัดจำหน่าย วิธีการตัดจำหน่ายและมูลค่าคงเหลือจัดเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ซึ่ง TFRS for NPAs กำหนดให้ใช้วิธีการเปลี่ยนแปลงทันทีเป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม ในการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วาระระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 147 พ.ศ. 2527

## **การเลิกใช้และการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน**

การตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากบัญชีเกิดจาก 2 สาเหตุ คือ (1) การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นออกไป หรือ (2) คาดว่า จะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตไม่ว่าจากการใช้ หรือจากการจำหน่าย โดยให้กิจการรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น

ถ้าหากกิจการไม่ได้ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป แต่ยังไม่ตัดออกจากบัญชี กิจการยังคงต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อไปจนกว่ากิจการจะดำเนินการ (1) ตัดจำหน่ายเต็มจำนวนแล้วหรือ

(2) จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน

## **Sayayai เพื่อการวิจัยและพัฒนา**

**การวิจัย (Research)** หมายถึง การคิดค้น การสำรวจตรวจสอบที่มุ่งหวังเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ ความเข้าใจใหม่ๆ ทางวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

**การพัฒนา (Development)** หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในการวางแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ก่อนที่จะเริ่มผลิต ขาย หรือใช้ในเชิงพาณิชย์

กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจาก "การวิจัย" แต่ให้รับรู้รายจ่ายในการวิจัยเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากกิจการไม่สามารถที่จะแสดงว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีอยู่จริงในขั้นตอนของการวิจัย และไม่มีหลักฐานที่แน่ชัดว่ารายจ่ายในการวิจัยดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

สำหรับรายจ่ายใน "การพัฒนา" กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนา

ได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงให้เห็นว่า

1) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์ เพื่อให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น สามารถมีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อขาย

2) กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์ เพื่อใช้หรือเพื่อขายสินทรัพย์นั้น

3) กิจการมีความสามารถที่จะใช้หรือขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

4) กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กล่าวคือ กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่า ผลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวมีตลาดรองรับอยู่แล้วในปัจจุบัน หรือหากกิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

5) กิจการมีทรัพยากรทางด้านเทคนิค ด้านการเงินและทรัพยากรอื่นเพียงพอที่จะนำมาใช้ เพื่อให้การพัฒนาเสร็จสิ้นลงและนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้หรือนำมาขาย

6) กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

ทางด้านภาษีอากรสำหรับรายการในการวิจัยและพัฒนา รัฐบาลได้ออกมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในประเทศ โดยออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 297 พ.ศ. 2539 มีผลตั้งแต่วันที่ 26 กรกฎาคม พ.ศ. 2539 กำหนดให้กิจการที่ว่าจ้างหน่วยงานของรัฐและเอกชนที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ร้อยละ 100 สำหรับรายการค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ทำให้กิจการลดภาระภาษีลงได้

หน่วยงานที่รับทำวิจัยต้องเป็นหน่วยงานที่กำหนดโดยประกาศกระทรวงการคลังเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 4) เรื่อง รายชื่อผู้รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีโดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมล่าสุดตามประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 262 วันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2554 มีจำนวน 312 ราย

