ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๓/๒๕๖๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖

เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๗๒ (๒/๒๕๖๖) เมื่อวันที่ ๒๖ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๖ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๖๐/๒๕๖๒ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๖

วรวิทย์ เจนธนากุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

เรื่อง

การด้อยค่าของสินทรัพย์

คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับรวมเล่มปี 2566 (IAS 36: Impairment of Assets (Bound volume 2023 Consolidated without early application))

ประวัติการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องมาจาก
2566	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 2 และเพิ่มย่อหน้าที่ 140ฑ	• มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง *สัญญาประกันภัย* • *การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17*
2565	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2564	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2563	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2562	โดยแก้ไขเพิ่มเติมการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำหรือเนื้อหาใด ๆ	-

***คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

เรื่อง

การด้อยค่าของสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
คำนิยาม	**6**
การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า	**7**
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	**18**
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	**24**
มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย	**28**
มูลค่าจากการใช้	**30**
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่า	**58**
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม	**65**
การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	**66**
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	**74**
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	**104**
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	**109**
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ	**117**
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	**122**
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม	**124**
การเปิดเผยข้อมูล	**126**
ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่	**134**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านและวันถือปฏิบัติ	**139**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**141**
ภาคผนวก	
ก การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้	
ข ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง	
ค การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 141 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 *เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการปฏิบัติเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูล

ขอบเขต

2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภทยกเว้น

- **2.1 สินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ*)**
- **2.2 สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาและสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากต้นทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งสัญญาหรือต้นทุนในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า***
- **2.3 สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้*)**
- **2.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน*)**
- **2.5 สินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน***
- **2.6 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน*)**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

2.7 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม* วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย

2.8 สัญญาภายในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง *สัญญาประกันภัย* ที่เป็นสินทรัพย์และสินทรัพย์ใด ๆ สำหรับกระแสเงินสดที่ทำให้ได้มาซึ่งการประกันภัยตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 และ

2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงานหรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้แล้ว

4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จัดประเภทเป็น

4.1 เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม*

4.2 เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*

4.3 การร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง *การร่วมการงาน*

สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ ให้อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

5 มาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 หรือ สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยราคาที่ตีใหม่ (กล่าวคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์* และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* สำหรับผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายถือว่าเป็นต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มที่เกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5.1 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต้องใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาที่ตีใหม่ ในกรณีนี้หลังจากที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ สินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไม่น่าจะเกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

5.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

5.3 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต้องต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ดังนั้นสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่จะเกิดการด้อยค่าหากมูลค่าจากการใช้ต่ำกว่าราคาที่ตีใหม่ ในกรณีนี้ หลังจากที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

คำนิยาม

6 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี	**หมายถึง**	**จำนวนเงินที่รับรู้เป็นสินทรัพย์หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ค่าตัดจำหน่าย) และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม**
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	**หมายถึง**	**กลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น**
สินทรัพย์องค์กร	**หมายถึง**	**สินทรัพย์อื่นนอกจากค่าความนิยม ที่มีส่วนก่อให้เกิดกระแสเงินสดอนาคตไม่ว่าจะเป็นกระแสเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณา และกระแสเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น**
ต้นทุนในการจำหน่าย	**หมายถึง**	**ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	**หมายถึง**	**ราคาทุนของสินทรัพย์หรือจำนวนเงินอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงิน หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์**
ค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย)	**หมายถึง**	**การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์** [1]
มูลค่ายุติธรรม	**หมายถึง**	**ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม*)**
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	**หมายถึง**	**จำนวนเงินของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน**
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	**หมายถึง**	**มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า**
อายุการใช้ประโยชน์	**หมายถึง**	**กรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อไปนี้** **1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ หรือ** **2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์**
มูลค่าจากการใช้	**หมายถึง**	**มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

[1] ในกรณีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคำว่า “ค่าตัดจำหน่าย” โดยทั่วไปจะใช้แทนคำว่า “ค่าเสื่อมราคา” ซึ่งคำศัพท์ทั้งสองคำมีความหมายเหมือนกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

7 กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามย่อหน้าที่ 8 ถึง 17 สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย ส่วนที่เหลือของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการจัดโครงสร้างดังต่อไปนี้

7.1 ย่อหน้าที่ 18 ถึง 57 กำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย

7.2 ย่อหน้าที่ 58 ถึง 108 กำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าโดยการรับรู้และการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการนอกจากค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 64 และการรับรู้และการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108

7.3 ย่อหน้าที่ 109 ถึง 116 กำหนดเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่รับรู้ไปแล้วในรอบระยะเวลาก่อน สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125

7.4 ย่อหน้าที่ 126 ถึง 133 กำหนดเกี่ยวกับข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมถึงค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนซึ่งถูกปันส่วนสำหรับการทดสอบการด้อยค่านั้น กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 134 ถึง 137

8 สินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น ย่อหน้าที่ 12 ถึง 14 ได้อธิบายถึงข้อบ่งชี้บางประการที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น สำหรับกรณีที่มีข้อบ่งชี้ใด ๆ กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการ ยกเว้นกรณีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มิได้กำหนดให้กิจการประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างเป็นทางการหากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

9 ณ วันสิ้นแต่ละรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

10 กิจการต้องดำเนินการต่อไปนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเกิดขึ้นหรือไม่

10.1 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานเป็นประจำทุกปี โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน การทดสอบการด้อยค่านี้ กิจการอาจดำเนินการในช่วงเวลาใดของปีก็ได้ แต่ต้องดำเนินการ ณ ช่วงเวลาเดียวกันของทุกปี กิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เหมือนกัน ณ ช่วงเวลาที่แตกต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม หากการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบันทึกรับรู้ในระหว่างรอบปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวก่อนวันสิ้นสุดรอบปีปัจจุบัน

10.2 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจเป็นประจำทุกปี ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99

11 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในช่วงก่อนพร้อมใช้งานมักมีความไม่แน่นอนที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกินกว่ามูลค่าตามบัญชี มากกว่าช่วงหลังพร้อมใช้งาน ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานอย่างน้อยปีละครั้ง

12 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลภายนอก

12.1 มีข้อบ่งชี้ที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างรอบระยะเวลา โดยมูลค่าที่ลดลงนั้นมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ

12.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลา หรือจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการอยู่หรือการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น

12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลา และการเพิ่มขึ้นดังกล่าวมีแนวโน้มว่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ

แหล่งข้อมูลภายใน

12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหายทางกายภาพ

12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับขอบเขตหรือลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างรอบระยะเวลาหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนดเวลาที่คาดไว้ และการประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน[2]

12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งบ่งชี้ว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

เงินปันผลจากบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วม

12.8 สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้

12.8.1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนในงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงค่าความนิยมที่เกี่ยวข้อง หรือ

12.8.2 เงินปันผลมีจำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วมในรอบระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล

13 ข้อบ่งชี้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 12 มิได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจการอาจระบุข้อบ่งชี้อื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าจนทำให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีของค่าความนิยมต้องทดสอบการด้อยค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99

14 หลักฐานจากรายงานภายในที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้

14.1 กระแสเงินสดจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือจำนวนเงินที่จำเป็นต้องจ่ายในภายหลังเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้หรือเพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่กำหนดไว้เดิมอย่างมีนัยสำคัญ

[2] มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*

14.2 กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริง หรือกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนต่ำกว่างบประมาณที่กำหนดไว้อย่างมีนัยสำคัญ

14.3 กระแสเงินสดสุทธิหรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือ

14.4 เมื่อรวมผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาปัจจุบันกับผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณแล้ว เกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานหรือกระแสเงินสดจ่ายสุทธิที่เกิดจากสินทรัพย์

15 ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่ได้ใช้งาน และค่าความนิยมอย่างน้อยปีละครั้ง นอกจากข้อกำหนดที่ระบุในย่อหน้าที่ 10 แล้ว กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาใช้ในการระบุว่ากิจการจำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ หากการคำนวณครั้งก่อนแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และไม่เกิดเหตุการณ์ใดที่ส่งผลกระทบต่อผลต่างระหว่างมูลค่าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน การวิเคราะห์ครั้งก่อนอาจแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อบ่งชี้ใดที่ระบุในย่อหน้าที่ 12

16 จากตัวอย่างในย่อหน้าที่ 15 ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลา กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการในกรณีดังต่อไปนี้

16.1 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นที่เพิ่มขึ้นอาจไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ซึ่งมีอายุการใช้ประโยชน์เหลืออยู่เป็นเวลายาวนาน

16.2 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แต่จากการวิเคราะห์ความอ่อนไหวของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในครั้งก่อน แสดงให้เห็นว่า

16.2.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่น่าจะลดลงอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากมีแนวโน้มว่ากิจการจะได้รับกระแสเงินสดอนาคตเพิ่มขึ้น (เช่น ในบางกรณี กิจการอาจสามารถแสดงให้เห็นว่ากิจการได้ปรับตัวให้รายได้สามารถชดเชยกับการเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาด) หรือ

16.2.2 การลดลงในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่ทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าอย่างมีสาระสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

17 หากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า อาจบ่งชี้ว่ากิจการจำเป็นต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แม้ว่าจะไม่มีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

18 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดคำนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้แล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้มีความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย

19 กิจการอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้งมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เสมอไป หากมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ แสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าอีกจำนวนหนึ่ง

20 กิจการอาจวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายได้แม้ว่าจะไม่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์อย่างเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายได้เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการราคาที่เชื่อถือได้จากรายการขายสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ถือเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

21 กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หากไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายอย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่ายประกอบด้วยเงินสดสุทธิที่จะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเป็นสำคัญ ในขณะที่กระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์นั้นน่าจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก

22 กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ นอกจากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่ (ตามย่อหน้าที่ 65 ถึง 103) นอกจากกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

22.1 มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น หรือ

22.2 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย

23 ในบางกรณี การกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายหรือมูลค่าจากการใช้โดยการประมาณการ การหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ผลใกล้เคียงอย่างสมเหตุสมผลกับการคำนวณอย่างละเอียดตามที่แสดงในมาตรฐานฉบับนี้

การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

24 ย่อหน้าที่ 10 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปีโดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดที่คำนวณไว้ล่าสุดในรอบระยะเวลาก่อนอาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวในรอบระยะเวลาปัจจุบันได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

24.1 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องซึ่งไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ทำให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นไม่ได้เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด

24.2 การคำนวณครั้งล่าสุดได้แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ และ

24.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การคำนวณจะแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในปัจจุบันต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย

25– 27 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช้)

28 ต้นทุนในการจำหน่ายในส่วนที่มิได้รับรู้เป็นหนี้สินต้องนำมาหักในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ตัวอย่างของต้นทุนในการจำหน่าย ได้แก่ ต้นทุนทางกฎหมาย

ค่าอากรแสตมป์และภาษีที่คล้ายคลึงกัน ต้นทุนในการขนย้ายสินทรัพย์ และต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย อย่างไรก็ตาม ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการลดขนาดหรือการปรับโครงสร้างธุรกิจหลังการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

29 ในการจำหน่ายสินทรัพย์บางครั้ง ผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินที่เกี่ยวข้องด้วย และมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์จะนำมูลค่าของทั้งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องมาใช้ ย่อหน้าที่ 78 อธิบายเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติสำหรับกรณีดังกล่าว

มูลค่าจากการใช้

30 องค์ประกอบดังต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์

30.1 การประมาณการกระแสเงินสดอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

30.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงิน หรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดอนาคต

30.3 มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง

30.4 ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์ และ

30.5 ปัจจัยอื่น เช่น การขาดสภาพคล่อง ซึ่งผู้ร่วมตลาดจะสะท้อนในการกำหนดกระแสเงินสดอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

31 การประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้

31.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่จะได้รับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ และ

31.2 ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดอนาคตดังกล่าว

32 กิจการสามารถสะท้อนองค์ประกอบที่ระบุในย่อหน้าที่ 30.2 30.4 และ 30.5 โดยการเลือกที่จะปรับปรุงกับกระแสเงินสดอนาคตหรือปรับปรุงกับอัตราคิดลดก็ได้ ไม่ว่ากิจการจะเลือกใช้วิธีใดเพื่อสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดอนาคต ผลลัพธ์ที่ได้ต้องสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดอนาคตที่คาดไว้ กล่าวคือ กิจการอาจใช้มูลค่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเป็นไปได้ของทุกกรณีได้ แนวทางเพิ่มเติมในการใช้เทคนิคการคิดมูลค่าปัจจุบันเพื่อวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดอนาคต

33 ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

33.1 ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนซึ่งแสดงถึงการประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ และกิจการต้องให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก

33.2 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น การประมาณการโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมรอบระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมรอบระยะเวลาที่นานกว่านั้น

33.3 ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการล่าสุด โดยการปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลงสำหรับปีถัดไป นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า

34 ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน โดยพิจารณาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีตกับกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบันสอดคล้องกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต โดยนำผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อกระแสเงินสดเกิดขึ้นจริงมาพิจารณาร่วมด้วย

35 โดยทั่วไปงบประมาณหรือประมาณการกระแสเงินสดอนาคตที่มีรายละเอียดระบุไว้อย่างชัดเจนและเชื่อถือได้ซึ่งมีรอบระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีมักไม่สามารถหาได้ ด้วยเหตุดังกล่าวฝ่ายบริหารจึงควรประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปี เป็นอย่างมาก ฝ่ายบริหารอาจประมาณการกระแสเงินสดอนาคตโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่มีรอบระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีหากฝ่ายบริหารมั่นใจว่าประมาณการนั้นเชื่อถือได้ และฝ่ายบริหารต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าจากประสบการณ์ในอดีตสามารถคาดการณ์กระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาที่เกินกว่า 5 ปี ได้อย่างแม่นยำ

36 กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดไปจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์โดยการปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตสำหรับปีถัดไป อัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราคงที่หรืออัตราที่ลดลง

ดังนั้นอัตราการเติบโตที่เหมาะสมควรเท่ากับศูนย์หรือติดลบ นอกจากมีข้อมูลที่เที่ยงตรงเกี่ยวกับรูปแบบวงจรของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอัตราการเติบโต

37 สภาพตลาดที่ดีจะมีคู่แข่งขันเข้ามาในตลาดทำให้การเติบโตของกิจการถูกจำกัด ดังนั้น จึงเป็นการยากที่อัตราการเติบโตของกิจการจะสูงกว่าอัตราการเติบโตในอดีตถัวเฉลี่ยระยะยาว (เป็นต้นว่า 20 ปี) ของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้

38 ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน และเป็นการประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

ส่วนประกอบของประมาณการกระแสเงินสดอนาคต

39 ประมาณการกระแสเงินสดอนาคตต้องรวมถึง

39.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง

39.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง (ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้) และประมาณการกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอได้ และ

39.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้ประโยชน์

40 ประมาณการกระแสเงินสดอนาคตและอัตราคิดลดต้องมาจากข้อสมมติที่สม่ำเสมอเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของราคาอันเนื่องมาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป ดังนั้นกิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดอนาคตโดยการประเมินระดับราคาที่มีผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อ หากกิจการใช้อัตราคิดลดที่รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไปไว้แล้ว สำหรับกรณีที่อัตราคิดลดที่ใช้ไม่ได้รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดอนาคตโดยการประเมินระดับราคาที่ไม่มีผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อ (แต่ให้รวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาที่เฉพาะเจาะจงในอนาคต)

41 การประมาณการกระแสเงินสดจ่ายต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอเพื่อทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้

42 กิจการต้องรวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือพร้อมที่จะขาย หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มิได้รวมกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มของอาคารระหว่างก่อสร้างหรือโครงการพัฒนาที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

43 การประมาณการกระแสเงินสดอนาคตต้องไม่รวมจำนวนต่อไปนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ

43.1 กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา (เช่น สินทรัพย์ทางการเงินประเภทลูกหนี้) และ

43.2 กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันซึ่งได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว (เช่น เจ้าหนี้เงินบำเหน็จบำนาญ หรือประมาณการหนี้สิน)

44 กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดอนาคตจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ และการประมาณการดังกล่าวต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากรายการต่อไปนี้

44.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ

44.2 การปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น

45 เนื่องจากกระแสเงินสดอนาคตได้ประมาณการจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ ดังนั้น มูลค่าจากการใช้จึงไม่สะท้อนให้เห็นถึง ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

45.1 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถประหยัดได้ (เช่น ต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานที่ลดลง) หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ

45.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้นหรือกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าว

46 การปรับโครงสร้าง หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารซึ่งทำให้เกิดเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการหรือลักษณะการดำเนินธุรกิจ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ให้แนวปฏิบัติที่สร้างความชัดเจนว่าเมื่อใดจึงจะถือว่ากิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง

47 เมื่อกิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง สินทรัพย์บางรายการอาจได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างนั้น ดังนั้นเมื่อกิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้างกิจการต้อง

47.1 กำหนดมูลค่าจากการใช้โดยการประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่สะท้อนถึงต้นทุนที่ประหยัดได้และผลประโยชน์อื่นที่เกิดจากการปรับโครงสร้าง (ซึ่งกำหนดจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร) และ

47.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตสำหรับการปรับโครงสร้างและนำไปรวมอยู่ในประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

48 ประมาณการกระแสเงินสดอนาคตของกิจการต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กระแสเงินสดจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์ดีขึ้น จนกว่ากระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้น

49 ประมาณการกระแสเงินสดอนาคตให้รวมกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการรักษาระดับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะเกิดจากสินทรัพย์ในสภาพปัจจุบัน เมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกันและสินทรัพย์ทุกรายการนั้นมีความจำเป็นต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ในการประมาณการกระแสเงินสดอนาคตที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะถือว่าการเปลี่ยนแทนของสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์สั้นกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาตามปกติเพื่อทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน หากสินทรัพย์รายการหนึ่งมีส่วนประกอบที่มีอายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน การเปลี่ยนแทนของส่วนประกอบที่มีอายุการใช้ประโยชน์สั้นกว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาสินทรัพย์เมื่อมีการประมาณการกระแสเงินสดอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น

50 ประมาณการกระแสเงินสดอนาคต ต้องไม่รวม

50.1 กระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ

50.2 ภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป

51 ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดอนาคตต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้น กิจการอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณซ้ำหรืออาจไม่นำมาคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาโดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดอนาคตแล้ว กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมาณการกระแสเงินสดอนาคต ในทำนองเดียวกัน กระแสเงินสดอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนหักภาษีเงินได้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

52 ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ในราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย

53 ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์จะต้องกำหนดในลักษณะที่คล้ายคลึงกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย เว้นแต่ในการประมาณกระแสเงินสดสุทธินั้น

53.1 กิจการใช้ราคาที่อ้างอิงได้ ณ วันที่ทำการประมาณการสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันซึ่งสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ และนำไปใช้ในการดำเนินงานภายใต้สภาพการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

53.2 กิจการต้องปรับปรุงราคาดังกล่าวด้วยผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของระดับราคาในอนาคตเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของระดับราคาในอนาคตที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่ได้รวมผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปในการประมาณการกระแสเงินสดอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและอัตราคิดลด กิจการต้องไม่รวมผลกระทบดังกล่าวในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย

53ก มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้เมื่อมีการกำหนดราคาสินทรัพย์ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงผลกระทบจากปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลเฉพาะเจาะจงต่อกิจการและไม่ได้ส่งผลกับกิจการอื่นทั่วไป เช่น มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงปัจจัยเหล่านี้ ซึ่งโดยทั่วไปปัจจัยเหล่านี้ไม่ได้มีไว้สำหรับผู้ร่วมตลาด

53ก.1 มูลค่าส่วนเพิ่มที่ได้มาจากการรวมกลุ่มของสินทรัพย์ (เช่น การสร้างพอร์ตโฟลิโอการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งมีสถานที่ตั้งแตกต่างกัน)

53ก.2 การผนึกกำลังร่วมกันระหว่างสินทรัพย์ที่มีการวัดมูลค่ากับสินทรัพย์อื่น

53ก.3 สิทธิทางกฎหมายหรือข้อจำกัดทางกฎหมายที่เฉพาะเจาะจงสำหรับเจ้าของสินทรัพย์ในปัจจุบัน และ

53ก.4 ประโยชน์ทางภาษี หรือภาระทางภาษีที่เฉพาะเจาะจงสำหรับเจ้าของสินทรัพย์ในปัจจุบัน

กระแสเงินสดอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

54 กระแสเงินสดอนาคตต้องประมาณการในสกุลเงินที่กระแสเงินสดเหล่านั้นจะเกิดขึ้น และต้องคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมสำหรับสกุลเงินนั้น กิจการต้องแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่ประมาณการขึ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่คำนวณมูลค่าจากการใช้

อัตราคิดลด

55 อัตราคิดลด (อัตรา) ต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้ที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของ

55.1 มูลค่าของเงินตามเวลา และ

55.2 ความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ ซึ่งการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้นำความเสี่ยงดังกล่าวมาพิจารณาปรับปรุงประมาณการ

56 อัตราที่สะท้อนการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ คือผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน จังหวะเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราในตลาดปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่

จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสินทรัพย์หรือพอร์ตโฟลิโอของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงที่คล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้ต้องไม่นำความเสี่ยงมาพิจารณาปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ

57 เมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์ได้จากตลาดโดยตรง กิจการต้องหาตลาดที่มีสถานการณ์ใกล้เคียงกันเพื่อประมาณอัตราคิดลด แนวทางเพิ่มเติมในการประมาณการอัตราคิดลดในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

58 กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่ไม่รวมถึงค่าความนิยม ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 59 ถึง 64 และต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108

59 กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ก็ต่อเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น มูลค่าส่วนที่ลดลงคือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

60 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16) กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

61 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในกรณีที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไม่เกินกว่าจำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่บันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ดังกล่าวต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้น

62 กรณีที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณการขึ้นมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้

63 หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงการคำนวณค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์สำหรับรอบระยะเวลาในอนาคต โดยใช้มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) และนำมาปันส่วนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

64 หากกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องระบุสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์กับฐานภาษีของสินทรัพย์นั้น

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

65 กิจการต้องระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและกำหนดมูลค่าตามบัญชี รวมทั้งรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามข้อกำหนด ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 66 ถึง 108 และภาคผนวก ค

การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

66 หากมีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ กรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณารวมอยู่ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

67 กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

67.1 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ไม่สามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น เมื่อกระแสเงินสดอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องไม่สามารถประมาณการได้เป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก) และ

67.2 สินทรัพย์ไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นได้

ในกรณีดังกล่าวกิจการสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เฉพาะสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
บริษัทเหมืองแร่เป็นเจ้าของทางรถไฟส่วนบุคคลที่ใช้สนับสนุนกิจกรรมเหมืองแร่ของบริษัทเอง ทางรถไฟส่วนบุคคลดังกล่าวสามารถนำไปขายเป็นเศษซากได้เท่านั้น และไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นในเหมืองแร่ *ในกรณีดังกล่าวบริษัทไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทางรถไฟได้ เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ทางรถไฟไม่สามารถกำหนดได้และอาจแตกต่างจากมูลค่าซาก ดังนั้น บริษัทจึงประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ทางรถไฟดังกล่าวรวมอยู่ด้วย กล่าวคือเหมืองแร่โดยรวม*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

68 ตามคำนิยามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้องอาศัยวิจารณญาณ หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

ตัวอย่าง
บริษัทเดินรถประจำทางแห่งหนึ่งให้บริการภายใต้สัญญาที่ทำกับเทศบาล ซึ่งกำหนดให้บริษัทต้องให้บริการขั้นต่ำ 5 เส้นทาง กิจการสามารถระบุสินทรัพย์และกระแสเงินสดที่ได้รับจากการเดินรถแต่ละเส้นทางแยกจากกันได้ และการเดินรถเส้นทางหนึ่งมีผลขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ *เนื่องจากข้อกำหนดตามสัญญา กิจการไม่สามารถที่จะยกเลิกเดินรถเส้นทางใดเส้นทางหนึ่งได้ ดังนั้น ระดับที่เล็กที่สุดของกระแสเงินสดรับที่สามารถระบุได้ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น คือ กระแสเงินสดรับที่เกิดจากการเดินรถทั้ง 5 เส้นทางรวมกัน ดังนั้น หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือบริษัทเดินรถประจำทางทั้งบริษัท*

69 กระแสเงินสดรับ คือกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้รับมาจากบุคคลหรือกิจการภายนอกกิจการที่เสนอรายงาน ในการระบุว่ากระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการซึ่งรวมถึงวิธีการที่ฝ่ายบริหารติดตามผลการดำเนินงานของกิจการ (เช่น สายการผลิต ลักษณะของธุรกิจ สถานที่ตั้ง เขตพื้นที่ หรือภูมิภาคแต่ละแห่ง) หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์และการดำเนินงานของกิจการอย่างต่อเนื่อง หรือการจำหน่ายสินทรัพย์และการยกเลิกการดำเนินงานของกิจการ

70 กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นผลิตผลผลิตที่มีตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ภายในกิจการ หากราคาโอนภายในส่งผลต่อกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับราคาในอนาคตสำหรับผลผลิตนั้น ที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน มาใช้เพื่อ

70.1 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และ

70.2 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อื่นหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน

71 แม้ว่ากิจการได้นำผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ทั้งหมด หรือบางส่วนไปใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ (เช่น สินค้าที่อยู่ระหว่างกระบวนการผลิต) กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหากจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นหากกิจการสามารถขายผลผลิตนี้ได้ในตลาดที่มีสภาพคล่อง ทั้งนี้เนื่องจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่ประมาณการโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นหรือเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน หากราคาโอนภายในไม่สะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับราคาในอนาคตที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

72 กิจการต้องระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันในแต่ละรอบระยะเวลาให้มีความสอดคล้องกัน เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงได้อย่างสมเหตุสมผล

73 ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในรอบระยะเวลาก่อนหรือประเภทของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่รวมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 130 หากกิจการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

74 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือ มูลค่ายุติธรรมของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายหรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 โดยใช้คำว่า “หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด” แทนคำว่า “สินทรัพย์”

75 กิจการต้องกำหนดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับวิธีการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

76 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง

76.1 รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรง หรือที่สามารถปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะ

ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคตที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ

76.2 ไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินใดที่กิจการได้รับรู้แล้ว เว้นแต่กิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้หากไม่นำหนี้สินนั้นมาใช้ในการพิจารณา

มูลค่าตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้ว (ดูย่อหน้าที่ 28 และ 43)

77 เมื่อกิจการรวมสินทรัพย์ไว้ด้วยกันเป็นกลุ่มเพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องนำสินทรัพย์ทุกรายการที่ก่อให้เกิดหรือนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เกี่ยวข้องรวมไว้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเดียวกัน มิฉะนั้นอาจดูเหมือนว่ากิจการได้รับคืนมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเต็มจำนวน ทั้งที่ในความเป็นจริงผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้เกิดขึ้นแล้ว ในบางกรณี แม้ว่าสินทรัพย์บางรายการมีส่วนทำให้เกิดกระแสเงินสดอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประมาณการขึ้น แต่กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนสินทรัพย์นั้นให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยมหรือสินทรัพย์องค์กร เช่น สินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อธิบายวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 103

78 กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้วเพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหากกิจการจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าว ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย (หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่าย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการที่ระบุอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ในการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินไปหักในการกำหนดทั้งมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
บริษัทแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ในประเทศที่มีกฎหมายกำหนดว่าเจ้าของกิจการต้องบูรณะสถานที่เมื่อการทำเหมืองแร่เสร็จสิ้นลง ต้นทุนการบูรณะรวมถึงการฟื้นฟูเหมืองให้กลับสู่สภาพเดิม กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการฟื้นฟูทันทีที่กิจการเปลี่ยนแปลงสภาพพื้นที่เพื่อเริ่มต้นทำเหมืองแร่ ประมาณการดังกล่าวรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของเหมืองแร่และมีการคิดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของเหมืองแร่นั้น มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่เท่ากับ 500 ล้านบาทซึ่งเท่ากับมูลค่า

ปัจจุบันของต้นทุนการบูรณะสถานที่นั้น

กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของเหมืองแร่ โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ เหมืองแร่โดยรวม ทั้งนี้กิจการได้รับข้อเสนอที่จะซื้อเหมืองจากผู้เสนอซื้อหลายรายในราคาประมาณ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อจะรับภาระผูกพันในการบูรณะสถานที่ ต้นทุนในการจำหน่ายเหมืองแร่เป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก มูลค่าจากการใช้ของเหมืองแร่ คิดเป็นจำนวนเงินประมาณ 1,200 ล้านบาท ซึ่งไม่รวมต้นทุนการบูรณะสถานที่ มูลค่าตามบัญชีของเหมืองแร่ เท่ากับ 1,000 ล้านบาท

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่ากับ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นจำนวนสุทธิจากต้นทุนการบูรณะสถานที่ มูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากภาระหนี้สินในการบูรณะสถานที่ดังกล่าวเท่ากับ 700 ล้านบาท (1,200 ล้านบาท หักด้วย 500 ล้านบาท) มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากภาระหนี้สินดังกล่าวเท่ากับ 500 ล้านบาท (มูลค่าตามบัญชี 1,000 ล้านบาท หักด้วยมูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่ 500 ล้านบาท) ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจึงมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีสุทธิของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

79 เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอาจต้องรวมสินทรัพย์ที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น (เช่น ลูกหนี้และสินทรัพย์ทางการเงินอื่น) หรือรวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว (เช่น เจ้าหนี้เงินบำเหน็จบำนาญ และประมาณการหนี้สินอื่น) ในกรณีนี้ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะเพิ่มขึ้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และลดลงด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินดังกล่าว

ค่าความนิยม

การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

80 เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ตั้งแต่วันที่ได้มา กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมต้อง

80.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดภายในกิจการที่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมเพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในกิจการ และ

80.2 ไม่มีขนาดใหญ่กว่าส่วนงานดำเนินงานตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง *ส่วนงานดำเนินงาน*

ก่อนการรวมธุรกิจ

81 ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเกิดจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมกิจการ ซึ่งไม่สามารถระบุและไม่สามารถรับรู้แยกเป็นแต่ละรายการได้ ค่าความนิยมไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น และในหลายกรณีมักจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วย บางครั้งกิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมอย่างสมเหตุสมผลให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้ แต่สามารถปันส่วนให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ ดังนั้น หน่วยในระดับเล็กที่สุดของกิจการที่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมเพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในกิจการ บางครั้งจะประกอบด้วยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยม แต่กิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยที่เล็กที่สุดเหล่านั้นได้ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 83 ถึง 99 และภาคผนวก ค สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมเช่นเดียวกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม

82 เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 80 กิจการจะสามารถทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมในระดับที่สะท้อนวิธีการที่กิจการบริหารการดำเนินงาน ซึ่งค่าความนิยมเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง ดังนั้น กิจการจึงไม่จำเป็นต้องพัฒนาระบบการรายงานเพิ่มเติมเพื่อใช้พิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยม

83 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อทดสอบการด้อยค่าอาจไม่สอดคล้องกับระดับที่กิจการใช้ในการปันส่วนค่าความนิยม เพื่อวัดมูลค่ากำไรหรือขาดทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* เช่น หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 โดยการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยของกิจการในระดับที่ค่อนข้างเล็กเพื่อวัดมูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการไม่จำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ระดับเดียวกัน เว้นแต่กิจการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในกิจการ

84 หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจไม่สามารถดำเนินการเสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรกที่เริ่มต้นหลังวันที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

85 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจจำเป็นต้องใช้ประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้อง

85.1 ปฏิบัติกับการรวมธุรกิจโดยใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้น และ

85.2 รับรู้รายการปรับปรุงที่มีต่อมูลค่าที่ประมาณการ ซึ่งเป็นผลของการบันทึกบัญชีเริ่มแรกภายในรอบระยะเวลาที่มีการวัดมูลค่า ซึ่งต้องไม่เกิน 12 เดือน นับจากวันที่รวมธุรกิจ ในสถานการณ์ดังกล่าว การปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจอาจไม่สามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น ในกรณีดังกล่าว ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 133

86 หากค่าความนิยมได้ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและกิจการได้ยกเลิกการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์นั้นออกไป ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกนั้นต้อง

86.1 รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการยกเลิกการดำเนินงาน และ

86.2 วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ยกเลิกและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
กิจการได้ขายการดำเนินงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในราคา 100 ล้านบาท แต่ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ เท่ากับ 300 ล้านบาท *เนื่องจากค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นได้โดยไม่ใช้ดุลยพินิจของกิจการ ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกให้วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ยกเลิกและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ ดังนั้น ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จำนวนร้อยละ 25 จะนำไปรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานที่ขายไป*

87 หากกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วย ซึ่งกิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวแล้ว กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับหน่วยสินทรัพย์

ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยการปันส่วนใหม่ให้ใช้วิธีคำนวณตามวิธีมูลค่าเปรียบเทียบในลักษณะที่คล้ายคลึงกับวิธีที่ใช้เมื่อกิจการยกเลิกการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก. แต่ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. ไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก. ได้ เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการ อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการรายงานของกิจการส่งผลให้หน่วยสินทรัพย์ ก. ถูกแบ่งออกและนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง. *เนื่องจากค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. ไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก. ได้ ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. จะต้องปันส่วนใหม่ให้กับหน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง. โดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ ก. ที่จะนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ก่อนที่สัดส่วนดังกล่าวจะนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง.*

การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีค่าความนิยมรวมอยู่

88 **ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 81 หากค่าความนิยมมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่ไม่ได้ปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวต้องได้รับการทดสอบการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมค่าความนิยมกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น และให้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104**

89 หากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 88 ได้รวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่พร้อมที่จะใช้งาน และกิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้เพียงวิธีเดียว โดยถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ทุกปี

90 **กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวทุกปีและเมื่อใดก็ตามที่มีข้อบ่งชี้ว่าหน่วย**

สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งรวมค่าความนิยม กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ให้ถือว่าหน่วยสินทรัพย์และค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการด้อยค่า แต่ถ้ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104

91–95 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช้)

ช่วงเวลาที่ทำการทดสอบการด้อยค่า

96 การทดสอบการด้อยค่าประจำปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวอาจดำเนินการในช่วงใดของปีก็ได้ แต่ต้องดำเนินการทดสอบในช่วงเวลาเดียวกันของแต่ละปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยอาจได้รับการทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาที่ต่างกัน อย่างไรก็ตาม หากค่าความนิยมบางส่วนหรือทั้งหมดที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้มาจากการรวมธุรกิจในระหว่างปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น

97 หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในช่วงเวลาเดียวกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในช่วงเวลาเดียวกันกับการทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่

98 ณ เวลาที่มีการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว อาจมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการก่อนเป็นลำดับแรกและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นลำดับแรกและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของหน่วยสินทรัพย์นั้นก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว

99 การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวที่คำนวณไว้อย่างละเอียดล่าสุดในรอบระยะเวลาก่อน อาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นในรอบระยะเวลาปัจจุบันได้ หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

99.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับตั้งแต่การคำนวณมูลค่าที่จะได้รับคืนครั้งล่าสุด

99.2 การคำนวณครั้งล่าสุดแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมาก และ

99.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปนับตั้งแต่การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในงวดปัจจุบันจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์

สินทรัพย์องค์กร

100 สินทรัพย์องค์กรรวมถึงสินทรัพย์ของหน่วยงานหรือกลุ่มหน่วยงาน เช่น อาคารสำนักงานใหญ่หรืออาคารของส่วนงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัย โครงสร้างของกิจการจะกำหนดว่าสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์องค์กรตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่ ลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์องค์กรคือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา

101 เนื่องจากสินทรัพย์องค์กรไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับแยกต่างหาก กิจการจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์องค์กรแต่ละรายการได้ เว้นแต่ฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์องค์กรนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์องค์กรอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีสินทรัพย์องค์กรรวมอยู่ กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104

102 ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

102.1 หากกิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้น โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่รวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104

102.2 หากกิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ กิจการต้อง

102.2.1 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กร กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104

102.2.2 ระบุกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ซึ่งรวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณาและสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่สามารถปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ และ

102.2.3 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่มีการปันส่วนให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104

103 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

104 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (ซึ่งหมายถึงกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมหรือสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) นั้น กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า เพื่อลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ตามลำดับ ดังนี้

104.1 ลำดับแรก ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) และ

104.2 ลำดับถัดไป ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่า

ตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

กิจการต้องรับรู้การลดลงของมูลค่าตามบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 60

105 ในการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 กิจการต้องไม่ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ

105.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย (หากสามารถวัดมูลค่าได้)

105.2 มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

105.3 ศูนย์

จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ ให้นำไปปันส่วนตามสัดส่วนให้กับสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์

106 หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมการใช้สินทรัพย์ทั้งหมดที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดร่วมกัน

107 หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ (ดูย่อหน้าที่ 67)

107.1 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่า จำนวนเงินที่มากกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีหลังจากที่มีการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 และ

107.2 กิจการต้องไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ไม่เกิดการด้อยค่า แม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายจะน้อยกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ตัวอย่าง
กิจการมีเครื่องจักรที่ชำรุดเสียหายแต่ยังคงใช้งานอยู่แม้ว่าจะไม่ดีเช่นเดิม เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี และไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ เครื่องจักรดังกล่าวรวมอยู่ในสายการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสายการผลิตแสดงให้เห็นว่าสายการผลิตโดยรวมไม่เกิดการด้อยค่า **ข้อสมมติที่ 1** งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ให้เห็นว่า ฝ่ายบริหารมิได้มีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรนั้น

กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเพียงอย่างเดียวได้ เนื่องจาก

(1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้นอาจแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย และ

(2) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้น กิจการสามารถกำหนดได้เฉพาะหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (สายการผลิต)

เนื่องจากสายการผลิตไม่เกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับเครื่องจักร อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องประเมินระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรใหม่ หรือเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรเนื่องจากระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาที่สั้นลง หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เร่งขึ้นจะสะท้อนให้เห็นถึงอายุการใช้ประโยชน์ของเครื่องจักรที่เหลืออยู่ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการคาดว่าจะได้รับได้ดีขึ้น

ข้อสมมติที่ 2 งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรโดยจะขายเครื่องจักรเก่าในอนาคตอันใกล้ กิจการประมาณการว่ากระแสเงินสดรับจากการใช้เครื่องจักรอย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก

มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรจึงสามารถกำหนดได้และไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (กล่าวคือ สายการผลิต) นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรดังกล่าว เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของเครื่องจักรต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร

108 หลังจากปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 แล้ว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่เป็นหนี้สินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

109 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการรับรู้ในรอบระยะเวลาก่อนไว้ในย่อหน้าที่ 110 ถึง 116 คำว่า “สินทรัพย์” ในย่อหน้าดังกล่าวมีความหมายรวมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วย

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125

110 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการได้รับรู้ในรอบระยะเวลาก่อนอาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

111 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการรับรู้ในรอบระยะเวลาก่อนอาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลงหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลภายนอก

111.1 มีข้อชี้บ่งที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างรอบระยะเวลา

111.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการเกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาหรือในอนาคตอันใกล้ โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจหรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการ หรืออาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น

111.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นของรอบระยะเวลานั้นลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

แหล่งข้อมูลภายใน

111.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการในระหว่างรอบระยะเวลา หรือในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลา เพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่กิจการนำสินทรัพย์นั้นไปใช้

111.5 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายใน ซึ่งบ่งชี้ว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดีขึ้นหรือจะดีขึ้นกว่าที่คาดไว้

112 ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจลดลงตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 111 ส่วนใหญ่เป็นข้อบ่งชี้เช่นเดียวกันกับข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าอาจเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 12

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

113 หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่รับรู้ไปแล้ว อาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลง อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการอาจจำเป็นต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ รวมทั้งวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการไม่ได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ก็ตาม

114 กิจการต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่รับรู้ในรอบระยะเวลาก่อน ๆ หากมีการเปลี่ยนแปลงของประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนับตั้งแต่วันที่กิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าครั้งล่าสุด ในกรณีนี้ กิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117) การเพิ่มขึ้นดังกล่าว คือ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

115 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของประมาณการความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ไม่ว่าจากการใช้หรือจากการขายสินทรัพย์นั้น นับตั้งแต่วันที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นครั้งล่าสุด ย่อหน้าที่ 130 กำหนดให้กิจการต้องระบุถึงการเปลี่ยนแปลงของประมาณการที่ส่งผลให้ประมาณการความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงของประมาณการรวมถึง

115.1 การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (กล่าวคือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้)

115.2 การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินหรือช่วงเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่าจากการใช้ หรือ

115.3 การเปลี่ยนแปลงของประมาณการเกี่ยวกับส่วนประกอบที่นำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย

116 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อาจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับในอนาคตเพิ่มขึ้นจากระยะเวลาที่ใกล้เข้ามา อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่ได้เพิ่มขึ้น ดังนั้น กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าหากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ลดลงนั้นเป็นเพียงผลจากการที่เวลาได้ผ่านไป (บางครั้งเรียกว่า “การผ่อนคลาย” ของส่วนลด) แม้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ก็ตาม

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

117 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในปีก่อน ๆ

118 การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมส่วนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ถือเป็นการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นในการบันทึกรายการสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ดังกล่าว

119 กิจการต้องบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมโดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่กรณีที่สินทรัพย์นั้นแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (เช่น วิธีการตีราคาใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16) กิจการต้องถือว่าการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เป็นการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

120 กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการเคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน

121 หลังจากที่กิจการได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์สำหรับรอบระยะเวลาเวลาในอนาคต โดยใช้มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) และนำมาปันส่วนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

122 ในการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการจะต้องปันส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าว การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีต้องถือเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ และให้รับรู้ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 119

123 ในการปันส่วนการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการต้องไม่เพิ่มขึ้นเกินกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง

123.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

123.2 มูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในรอบระยะเวลาก่อน ๆ

จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งต้องปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ ให้นำไปปันส่วนตามสัดส่วนให้กับสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม)

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

124 กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับรู้ในรอบระยะเวลาก่อน

125 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 *เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ไม่ให้มีการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมในรอบระยะเวลาหลังจากที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น อาจเป็นการเพิ่มขึ้นของค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการมากกว่าเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อกิจการที่รับรู้ไปแล้ว

การเปิดเผยข้อมูล

126 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้

126.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในระหว่างรอบระยะเวลา และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่

126.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในระหว่างรอบระยะเวลา และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่

126.3 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างรอบระยะเวลา

126.4 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างรอบระยะเวลา

127 สินทรัพย์แต่ละประเภท หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีธรรมชาติและการใช้งานคล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ

128 กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 126 ร่วมกับข้อมูลอื่นที่ต้องเปิดเผยสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท เช่น อาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้รวมอยู่ในการกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ระหว่างวันเริ่มต้นและวันสิ้นรอบระยะเวลา ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

129 กิจการที่รายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับแต่ละส่วนงานที่รายงาน

129.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างรอบระยะเวลา

129.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างรอบระยะเวลา

130 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ (รวมถึงค่าความนิยม) หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในระหว่างรอบระยะเวลา ดังต่อไปนี้

130.1 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

130.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ หรือกลับรายการ

130.3 สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ

130.3.1 ธรรมชาติสินทรัพย์แต่ละรายการ และ

130.3.2 ส่วนงานที่รายงานซึ่งมีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ หากกิจการรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8

130.4 สำหรับหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

130.4.1 คำอธิบายเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เช่น เป็นสายการผลิต โรงงาน การดำเนินงานทางธุรกิจ หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนงานที่รายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8)

130.4.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ หรือกลับรายการ โดยแสดงจำแนกตามสินทรัพย์แต่ละประเภท และตามส่วนงานที่รายงานหากกิจการรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 และ

130.4.3 คำอธิบายลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในงวดปัจจุบันและงวดก่อน และเหตุผลที่เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว หากกิจการได้เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนับตั้งแต่วันที่ประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดครั้งก่อน

130.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) และเปิดเผยข้อมูลว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่ก่อให้เกิดเงินสด) เป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้

130.6 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

130.6.1 การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ทั้งหมดได้รับการจัดให้อยู่ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมระดับใด (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13) โดยไม่คำนึงว่า "ต้นทุนในการจำหน่าย" จะสามารถสังเกตได้หรือไม่

130.6.2 รายละเอียดของเทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ได้รับการจัดให้อยู่ในระดับ 2 และระดับ 3 ของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม หากมีการเปลี่ยนแปลงเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พร้อมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง และ

130.6.3 ข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อที่ฝ่ายบริหารใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ได้รับการจัดให้อยู่ในระดับ 2 และระดับ 3 ของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม ข้อสมมติที่สำคัญคือข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อ่อนไหวมากที่สุด นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยอัตราคิดลดที่ใช้ในการวัดมูลค่าในงวดปัจจุบันและการวัดมูลค่าในงวดก่อน หากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายวัดมูลค่าโดยใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบัน

130.7 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการมูลค่าจากการใช้ ทั้งในงวดปัจจุบันและงวดก่อน (ถ้ามี) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้

131 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้และยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการในระหว่างรอบระยะเวลา ดังต่อไปนี้ หากไม่มีข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 130

131.1 ประเภทของสินทรัพย์ที่สำคัญซึ่งเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าและประเภทของสินทรัพย์ที่สำคัญซึ่งมีการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

131.2 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่สำคัญที่ทำให้กิจการต้องรับรู้และกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

132 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อสมมติที่กิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ในระหว่างรอบระยะเวลา

อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 134 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ในกรณีที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้น

133 ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 หากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในระหว่างรอบระยะเวลาให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมที่ไม่ได้ปันส่วน รวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าว

ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่

134 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 134.1 ถึง 134.6 สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละกลุ่ม) หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ

134.1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

134.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

134.3 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) (เป็นมูลค่าจากการใช้หรือมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย)

134.4 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) กำหนดจากมูลค่าจากการใช้ จะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

134.4.1 ข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ข้อสมมติที่สำคัญ คือข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อ่อนไหวมากที่สุด

134.4.2 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อ ว่ามูลค่าที่กำหนดสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด

134.4.3 รอบระยะเวลาที่ครอบคลุมประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร ซึ่งหากรอบระยะเวลาของประมาณการที่นำมาใช้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ครอบคลุมรอบระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ให้เปิดเผยคำอธิบายถึงเหตุผลที่กิจการใช้ประมาณการที่มีรอบระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี

134.4.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดของรอบระยะเวลาที่ยาวนานกว่ารอบระยะเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด และให้เหตุผลกรณีที่มีการใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการดำเนินงานอยู่ หรือตลาดของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น

134.4.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด

134.5 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ให้เปิดเผยเทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย แต่ไม่มีข้อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 สำหรับกรณีที่กิจการไม่ได้วัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายโดยใช้ราคาเสนอซื้อขายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่เหมือนกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังนี้

134.5.1 คำอธิบายข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ข้อสมมติที่สำคัญ คือ ข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อ่อนไหวมากที่สุด

134.5.2 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อว่าสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(ก) การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ทั้งหมดได้รับการจัดให้อยู่ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมระดับใด (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13) โดยไม่คำนึงว่า “ต้นทุนในการจำหน่าย” จะสามารถสังเกตได้หรือไม่

(ข) หากมีการเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พร้อมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง

หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายโดยใช้วิธีการประมาณการกระแสเงินสดที่มีการคิดลด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้

134.5.3 รอบระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด

134.6 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ซึ่งจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้

134.6.1 จำนวนของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

134.6.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ

134.6.3 จำนวนของมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป หลังจากรวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เท่ากับมูลค่าตามบัญชี

135 หากมูลค่าตามบัญชีบางส่วนหรือทั้งหมดของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนได้ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) หลายหน่วย และมูลค่าที่ปันส่วนให้กับแต่ละหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เหล่านั้น นอกจากนี้ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เหล่านั้น กำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญ

เช่นเดียวกัน และผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวมีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับข้อมูลดังต่อไปนี้

135.1 ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

135.2 ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

135.3 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อสมมติที่สำคัญ

135.4 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อว่าสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด

135.5 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญส่งผลให้ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) มากกว่าผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องเปิดเผย

135.5.1 จำนวนผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่สูงกว่าผลรวมของมูลค่าตามบัญชี

135.5.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ

135.5.3 จำนวนของมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป หลังจากรวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อให้ผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เท่ากับผลรวมของมูลค่าตามบัญชี

136 ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 99 กิจการอาจนำผลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดครั้งล่าสุดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่จัดทำในรอบระยะเวลาก่อนมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ในรอบระยะเวลาปัจจุบันหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ในกรณีนี้ ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 134 และ 135 สำหรับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ดังกล่าว ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่นำมาจากงวดก่อน

137 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านและวันถือปฏิบัติ

138 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

139 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป

140 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ฉ (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

140ช (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

140ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ฌ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ญ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ฎ (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

140ฏ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2557 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี 2561 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 2 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

140ฐ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนกรกฎาคมปี 2557 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี 2561 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 2 4 และ 5 และตัดย่อหน้าที่ 140ฉ 140ช และ 140ฎ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

140ฑ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2560 และ*การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17* ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อเดือนมิถุนายนปี 2563 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี 2566 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 2 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

141 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับรุง 2561) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก
การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แนวทางในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้ คำว่า "สินทรัพย์" ในภาคผนวกนี้ ให้มีความหมายครอบคลุมถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

องค์ประกอบของการวัดมูลค่าปัจจุบัน

ก1 ความแตกต่างทางเศรษฐกิจระหว่างสินทรัพย์สามารถระบุได้โดยใช้องค์ประกอบดังต่อไปนี้ร่วมกัน

(ก) การประมาณการกระแสเงินสดอนาคต หรือในกรณีที่ซับซ้อนขึ้น อาจใช้กลุ่มกระแสเงินสดอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

(ข) การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดเหล่านั้น

(ค) มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง

(ง) ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์ และ

(จ) ปัจจัยอื่น ๆ ซึ่งบางครั้งอาจไม่สามารถระบุได้ (เช่น การขาดสภาพคล่อง) แต่เป็นปัจจัยที่ผู้ร่วมตลาดมักจะสะท้อนให้เห็นในการกำหนดกระแสเงินสดอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

ก2 ภาคผนวกนี้ได้เปรียบเทียบวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่กิจการสามารถนำมาใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ 2 วิธี โดยการพิจารณาเลือกใช้วิธีใดนั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น การคำนวณตามวิธีดั้งเดิม (Traditional approach) ได้นำผลจากปัจจัย (ข) ถึง (จ) ที่กล่าวไว้ในย่อหน้า ก1 มารวมอยู่ในอัตราคิดลดที่ใช้ ในขณะที่วิธีการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์ (Expected cash flow approach) ได้นำผลจากปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) มาใช้ในการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์หลังปรับด้วยความเสี่ยง ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดสะท้อนการคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดอนาคต ผลการคำนวณต้องสะท้อนมูลค่าปัจจุบันที่คาดไว้ของกระแสเงินสดอนาคต กล่าวคือ การถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ทั้งหมดที่อาจเกิดขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หลักการทั่วไป

ก3 เทคนิคที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดอนาคต และอัตราดอกเบี้ยในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่แวดล้อมสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถนำหลักการทั่วไปต่อไปนี้มาใช้กับเทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

(ก) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดกระแสเงินสดต้องสะท้อนถึงข้อสมมติที่สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับประมาณการกระแสเงินสด มิฉะนั้นอาจเกิดความซ้ำซ้อนหรือละเลยผลกระทบของข้อสมมติดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้อัตราคิดลดร้อยละ 12 กับกระแสเงินสดตามสัญญาที่จะได้รับจากเงินให้กู้ยืม อัตราดังกล่าวสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการผิดนัดชำระหนี้ในอนาคตจากเงินให้กู้ยืมที่มีลักษณะเฉพาะในขณะที่กิจการต้องไม่ใช้อัตราร้อยละ 12 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกันนี้ในการคิดลดกระแสเงินสดที่คาดการณ์ เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวได้สะท้อนข้อสมมติเกี่ยวกับการผิดนัดชำระดังกล่าวแล้ว

(ข) ประมาณการกระแสเงินสดและอัตราคิดลดต้องปราศจากความลำเอียง ตลอดจนปราศจากการนำปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มาร่วมพิจารณา ตัวอย่างเช่น การแสดงประมาณการกระแสเงินสดสุทธิให้ต่ำลงโดยเจตนาเพื่อเพิ่มความสามารถในการทำกำไรในอนาคตของสินทรัพย์อย่างชัดเจน ถือว่ามีความลำเอียงในการวัดมูลค่า

(ค) ประมาณการกระแสเงินสด หรืออัตราคิดลดต้องสะท้อนให้เห็นขอบเขตผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากกว่าการใช้มูลค่าต่ำสุดหรือมูลค่าสูงสุดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงมูลค่าเดียว

การวัดมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิม และวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

วิธีดั้งเดิม

ก4 การนำมูลค่าปัจจุบันมาใช้ในการบันทึกบัญชีโดยดั้งเดิมแล้วจะใช้ประมาณการกระแสเงินสดเพียงชุดเดียวและใช้อัตราคิดลดเพียงอัตราเดียว ซึ่งถือเป็นอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม การคำนวณตามวิธีดั้งเดิมจะมีข้อสมมติว่าอัตราคิดลดอัตราเดียวที่ใช้นั้นสามารถสะท้อนถึงการคาดการณ์ทั้งหมดเกี่ยวกับกระแสเงินสดอนาคตและความเสี่ยงส่วนเพิ่มที่เหมาะสม ดังนั้นวิธีดั้งเดิมจะให้ความสำคัญกับการเลือกอัตราคิดลดเป็นอย่างมาก

ก5 ในบางสถานการณ์ กิจการสามารถนำวิธีดั้งเดิมมาใช้ได้โดยง่าย เช่น กรณีที่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันอยู่ในตลาด สำหรับกรณีสินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดอ้างอิงตามสัญญาซึ่งกำหนดให้พิจารณาเทียบเท่ากับหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ย 12% เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับวิธีการที่ผู้ร่วมตลาดอธิบายสินทรัพย์นั้น

ก6 อย่างไรก็ตาม วิธีดั้งเดิมอาจไม่เหมาะสมสำหรับบางกรณีที่มีการวัดมูลค่าแบบซับซ้อน เช่น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินซึ่งไม่มีตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้น

หรือไม่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ในการหาอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม กิจการต้องวิเคราะห์สินทรัพย์ที่ต้องการพิจารณานั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นที่มีอยู่ในตลาดอย่างน้อย 2 รายการ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ระบุได้ อัตราคิดลดกระแสเงินสดที่เหมาะสมต้องอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่สามารถระบุได้จากสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะของกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่า ดังนั้นในการวัดมูลค่ากิจการต้องดำเนินการ ดังนี้

(ก) ระบุชุดกระแสเงินสดที่ต้องคำนวณคิดลด

(ข) ระบุสินทรัพย์อื่นในตลาด ซึ่งมีลักษณะของกระแสเงินสดที่คล้ายคลึงกัน

(ค) เปรียบเทียบชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการ เพื่อให้มั่นใจว่ามีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน เช่น ชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการเป็นกระแสเงินสดตามสัญญาเช่นเดียวกัน หรือชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์รายการหนึ่งเป็นกระแสเงินสดตามสัญญา ส่วนชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์รายการอื่นเป็นประมาณการกระแสเงินสด

(ง) ประเมินว่ามีองค์ประกอบที่มีอยู่ในสินทรัพย์รายการหนึ่ง แต่ไม่ได้อยู่ในสินทรัพย์รายการอื่นหรือไม่ เช่น สินทรัพย์รายการหนึ่งมีสภาพคล่องน้อยกว่าสินทรัพย์รายการอื่น และ

(จ) ประเมินว่าชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการมีลักษณะการเปลี่ยนแปลงตามสภาวะเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกันหรือไม่

วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

ก7 ในบางสถานการณ์วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์เป็นวิธีการวัดมูลค่าที่มีประสิทธิผลมากกว่าวิธีดั้งเดิม เนื่องจากวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะใช้ข้อมูลกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้ทั้งหมดมาพิจารณาแทนที่จะใช้กระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงชุดเดียว ตัวอย่างเช่น กระแสเงินสดอาจเป็น 100 ล้านบาท 200 ล้านบาท หรือ 300 ล้านบาท ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 220 ล้านบาท ดังนั้น วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จึงแตกต่างจากวิธีดั้งเดิม โดยมุ่งเน้นที่การวิเคราะห์กระแสเงินสดที่กำลังพิจารณาโดยตรงและการระบุข้อสมมติในการวัดค่าที่ชัดเจนกว่าวิธีดั้งเดิม

ก8 การคำนวณโดยวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์กิจการสามารถใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันมาประกอบเมื่อช่วงเวลาที่จะได้รับกระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน เช่น กิจการอาจได้รับกระแสเงินสดจำนวน 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลาหนึ่งปีหรือในระยะเวลาสองปีหรือในระยะเวลาสามปี ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ ตัวอย่างข้างล่างนี้แสดงวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับในสถานการณ์ดังกล่าว

(หน่วย: ล้านบาท)

มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลา 1 ปี ที่อัตราคิดลด 5%	952.38	
ความน่าจะเป็น	10.00%	95.24
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลา 2 ปี		

ที่อัตราคิดลด 5.25%	902.73	
ความน่าจะเป็น	60.00%	541.64
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลา 3 ปี		
ที่อัตราคิดลด 5.5%	851.61	
ความน่าจะเป็น	30.00%	255.48
มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับ		892.36

ก9 มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับจำนวน 892.36 ล้านบาท แตกต่างจากผลที่ได้ถ้าคำนวณโดยวิธีดั้งเดิมโดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุดจำนวน 902.73 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) การคำนวณมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิมที่ใช้ในตัวอย่างนี้ กิจการจำเป็นต้องตัดสินใจเกี่ยวกับช่วงเวลาที่คาดว่าอาจได้รับกระแสเงินสดและนำมาใช้ในการคำนวณ โดยมิได้สะท้อนความเป็นไปได้ของช่วงเวลาอื่น ทั้งนี้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนถึงความไม่แน่นอนของช่วงเวลาได้

ก10 การนำความน่าจะเป็นมาใช้ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ แม้ว่าจะมีข้อสงสัยว่าวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยกำหนดความน่าจะเป็นให้กับประมาณการซึ่งคำนวณขึ้นมาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้คำนวณนั้นจะทำให้ข้อมูลถูกต้องแม่นยำมากขึ้นจริงหรือไม่ แต่การนำวิธีการคำนวณแบบดั้งเดิมที่เหมาะสม (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก6) มาใช้ก็จำเป็นต้องใช้การประมาณการและดุลยพินิจของผู้คำนวณเช่นเดียวกัน และวิธีดั้งเดิมมิได้มีความชัดเจนในการคำนวณเหมือนกับวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

ก11 ประมาณการหลายประเภทที่จัดทำขึ้นในทางปฏิบัติในปัจจุบันได้รวมองค์ประกอบของกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้วอย่างไม่เป็นทางการ นอกจากนี้บ่อยครั้งที่นักบัญชีจำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยข้อมูลที่มีอยู่จำกัดเกี่ยวกับความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น เช่น นักบัญชีอาจต้องเผชิญกับสถานการณ์ดังนี้

(ก) เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณการ อยู่ในช่วงระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท และไม่มีจำนวนเงินใดที่อยู่ในช่วงของประมาณการดังกล่าวที่มีโอกาสเกิดขึ้นมากกว่าจำนวนเงินอื่น จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 150 ล้านบาท [(50 + 250)/2]

(ข) เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณ อยู่ในช่วงระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท โดยที่จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดคือ 100 ล้านบาท แต่ไม่สามารถกำหนดความน่าจะเป็นของแต่ละจำนวนได้ จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 133.33 ล้านบาท [(50 + 100 + 250)/3]

(ค) เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณการ เท่ากับ 50 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 10%) 250 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 30%) หรือ 100 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์ จะเท่ากับ 140 ล้านบาท [(50 x 0.10) + (250 x 0.30) + (100 x 0.60)]

ในแต่ละกรณีประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะให้ประมาณการของมูลค่าจากการใช้ที่ดีกว่าการใช้จำนวนเงินที่น้อยที่สุด จำนวนเงินที่มากที่สุด หรือจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงค่าเดียว

ก12 กิจการควรพิจารณาถึงต้นทุนที่ต้องเสียไปและประโยชน์ที่จะได้รับในการเลือกใช้วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ในบางกรณีกิจการอาจสามารถเข้าถึงข้อมูลจำนวนมากซึ่งนำมาคำนวณกระแสเงินสดได้หลายฉากทัศน์ หรือในบางกรณีกิจการอาจสามารถจัดทำประมาณการทางการเงินที่ระบุความผันแปรของกระแสเงินสดได้เพียงคร่าว ๆ เว้นแต่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจำนวนมาก ดังนั้น กิจการจำเป็นต้องพิจารณาความสมดุลระหว่างต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมกับการเพิ่มขึ้นของความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่า

ก13 มีผู้ให้ความเห็นว่าเทคนิคกระแสเงินสดที่คาดการณ์ไม่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าสินทรัพย์รายการเดียว หรือสินทรัพย์ที่ข้อมูลกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้นมีอยู่จำกัด ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น 2 กรณี คือ กระแสเงินสดจำนวน 10 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 90% และ 1,000 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 10% ในกรณีดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 109 ล้านบาท ซึ่งผู้ให้ความเห็นว่าผลที่ได้ดังกล่าวไม่สามารถเป็นตัวแทนที่ดีของจำนวนเงินที่อาจต้องจ่ายในท้ายที่สุด

ก14 ความเห็นข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า หากวัตถุประสงค์คือ การรวบรวมต้นทุนที่จะเกิดขึ้น กระแสเงินสดที่คาดการณ์อาจไม่สามารถเป็นตัวแทนที่เที่ยงธรรมของต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ในตัวอย่างนี้ไม่น่าจะเป็น 10 ล้านบาท แม้ว่าจะเป็นกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้สูงที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากการวัดมูลค่า 10 ล้านบาท ไม่ได้รวมความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ โดยกระแสเงินสดที่มีความไม่แน่นอนได้แสดงให้เห็นเสมือนว่าเป็นกระแสเงินสดที่มีความชัดเจนแน่นอน และโดยทั่วไปไม่มีกิจการใดที่จะขายสินทรัพย์ที่มีลักษณะดังกล่าวในราคา 10 ล้านบาท

อัตราคิดลด

ก15 ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ก็ตาม อัตราดอกเบี้ยที่นำมาใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดต้องไม่รวมความเสี่ยงซึ่งได้ปรับปรุงอยู่ในประมาณการกระแสเงินสดแล้วเพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนกับผลกระทบของข้อสมมติบางประการ

ก16 หากกิจการไม่สามารถหาอัตราคิดลดเฉพาะของสินทรัพย์ในตลาดได้โดยตรง กิจการสามารถใช้อัตราโดยประมาณแทนอัตราคิดลดดังกล่าวได้ โดยจะต้องประเมินสภาพตลาดให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้เกี่ยวกับ

(ก) มูลค่าของเงินตามเวลาสำหรับระยะเวลาจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และ

(ข) ปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในย่อหน้าที่ ก1 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยปัจจัยดังกล่าวต้องไม่ส่งผลให้ต้องปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสด

ก17 ในการประมาณการ กิจการอาจเริ่มจากการพิจารณาอัตราต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(ก) ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการซึ่งอาจกำหนดโดยใช้เทคนิค เช่น แบบจำลองการตีราคาสินทรัพย์ประเภททุน (The Capital Asset Pricing Model)

(ข) อัตราดอกเบี้ยจากการกู้ยืมส่วนเพิ่มของกิจการ

(ค) อัตราดอกเบี้ยจากการกู้ยืมในตลาดอื่น ๆ

ก18 อย่างไรก็ตาม อัตราเหล่านี้จะต้องถูกปรับปรุง

(ก) เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงวิธีการที่ตลาดใช้ในการประเมินความเสี่ยงเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประมาณการกระแสเงินสดของสินทรัพย์ และ

(ข) เพื่อแยกความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับประมาณการกระแสเงินสดของสินทรัพย์หรือความเสี่ยงที่ได้ปรับปรุงอยู่ในประมาณการกระแสเงินสดแล้ว

ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาความเสี่ยงต่าง ๆ เช่น ความเสี่ยงเฉพาะประเทศ ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนและความเสี่ยงด้านราคา ควบคู่กันไปด้วย

ก19 อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากโครงสร้างเงินทุนของกิจการและวิธีการที่กิจการจัดหาเงินเพื่อใช้ในการซื้อสินทรัพย์ เนื่องจากกระแสเงินสดอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับวิธีการที่กิจการจัดหาเงินมาซื้อสินทรัพย์นั้น

ก20 ย่อหน้าที่ 55 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้อัตราคิดลดที่ใช้เป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้ ดังนั้น หากเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการอัตราคิดลดเป็นอัตราหลังหักภาษีเงินได้จะต้องปรับให้เป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

ก21 โดยปกติ กิจการจะใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับการประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาในอนาคตที่ต่างกันหากมูลค่าจากการใช้มีความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลาหรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

(ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค
การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ค1 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ ด้วยส่วนของมูลค่าตามข้อ (ก) ที่มากกว่าข้อ (ข) ดังต่อไปนี้

(ก) ผลรวมของ:

(1) สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

(2) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

และ

(3) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

(ข) มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

การปันส่วนค่าความนิยม

ค2 ย่อหน้าที่ 80 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม จึงมีความเป็นไปได้ที่ประโยชน์จากการรวมธุรกิจบางส่วนจะถูกปันส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสีย

การทดสอบการด้อยค่า

ค3 สำหรับการทดสอบการด้อยค่า กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

ค4 หากกิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ แทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์โดยรวมค่าความนิยมที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนั้นมูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงแล้วจะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อพิจารณาว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ค5 ย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นโดยไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน จากนั้นผลขาดทุนที่เหลือจึงนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น

ค6 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เช่นเดียวกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

ค7 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมต้องปันส่วนให้กับส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งในส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนที่มิใช่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนให้กับส่วนต่าง ๆ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เงินสดตามเกณฑ์ดังนี้

(ก) จำนวนเงินที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า และ

(ข) จำนวนเงินที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า การด้อยค่าดังกล่าวจะปันส่วนให้กับสินทรัพย์ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละส่วนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการในส่วนนั้น

สำหรับส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เช่นเดียวกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค8 หากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมไม่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ (ดูย่อหน้าที่ ค4) กิจการต้องไม่รับรู้การด้อยค่าดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม ในกรณีดังกล่าว ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่เท่านั้นที่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร	บุญเลิศอุทัย	ที่ปรึกษา
รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ที่ปรึกษา
นางสาวสุภาณี	ศรีสถิตวัตร	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
ดร.มงคล	เหล่าวรพงศ์	กรรมการ
นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวโสรยา	ตินตะสุวรรณ์	กรรมการ
นางอโนทัย	ลีกิจวัฒนะ	กรรมการ
นายอธิพงศ์	อธิพงศ์สกุล	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางเยาวภา	ศรีวัฒนะศักดิ์)	กรรมการ
(นางสาวอุบลวรรณ	แสงตรง)	กรรมการ
(นางสาวฐมน	ฐิตะธนะกิจ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	กรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	กรรมการ
(นายสุรินทร์	ดลปัญญาเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นายประวิทย์	ตันตราจินต์)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566

ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
นายเจริญ	ผู้สัมฤทธิ์เลิศ	อนุกรรมการ
นายชาญชัย	ชัยประสิทธิ์	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายปัณฑิต	มงคลกุล	อนุกรรมการ
นายเมธี	รัตนศรีเมธา	อนุกรรมการ
นายยิ่งยง	นิลเสนา	อนุกรรมการ
นางวราภรณ์	อุ่นปิติพงษา	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมบัญชีกลาง		
(นางอัญชลี	ศรีอำไพ)	อนุกรรมการ
(ดร.อรพรรณ	นาคมหาชลาสินธุ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
(นายสุรินทร์	ดลปัญญาเลิศ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนคณะกรรมการร่วมภาคเอกชน 3 สถาบัน		
(นางพรรณี	วรวุฒิจงสถิต)	อนุกรรมการ
(ดร.อรพินท์	เสริมประภาศิลป์)	อนุกรรมการ
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางวิเรขา	สันตะพันธุ์)	อนุกรรมการ
(นางเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวบรรลูน	ศิริสิงห์สังชัย)	อนุกรรมการ
(นางสาวนันทิดา	บัวแย้ม)	อนุกรรมการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย

(นายอรรถพล	พิบูลธนพัฒนา)	อนุกรรมการ
(นางสาววันทนา	เจียรวัชระมงคล)	อนุกรรมการ
(นางสาวพิมลอร	นวคุณ)	อนุกรรมการ

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ

ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

(นางสาวธัญพร	อธิกุลวริน)	อนุกรรมการและเลขานุการ
นางสาวสุธีรา	หงษ์มณี	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566

นางสาววราพร	ประภาศิริกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวกฤตยาภร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นายพงทวี	รัตนะโกเศศ	อนุกรรมการ
นายวศิน	ทรรศนียศิลป์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวศรพนา	สีนวลขำ)	อนุกรรมการ
(นางสาวปณิชากร	ธูปะเตมีย์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายอุดม	ธนูรัตน์พงศ์	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายวีระเดช	เตชะวรินทร์เลิศ	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2563-2566

นางอุณากร	พฤฒิธาดา	ประธานอนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอมอร	ใจเก่งกิจ	อนุกรรมการ
ดร.พิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
นางสาวณัฐา	อุรพีวัชรีวรรณ	อนุกรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวปวริศา	ปรีดิ์ทกุล)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางนางภัคสิรี	จีระกุล)	อนุกรรมการ
(นางสาววรกัลยา	นาถพรายพันธุ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวนันทิดา	บัวแย้ม)	อนุกรรมการ
(นางสาวปิยรัตน์	ตั้งกาญจนภาสน์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวบุญสิตา	ภววงษ์ศักดิ์)	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการและเลขานุการ
ดร.ธนาดล	รักษาพล	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการสอบทานการแปลร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน วาระปี 2563-2566

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.กนกพร	นาคทับที	อนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.วรรณี	เตโชโยธิน	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายวีระเดช	เตชะวรินทร์เลิศ	ผู้ช่วยเลขานุการ