

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๕)

เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๓๕ (๗/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ลำดับที่ ๒.๑๗ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๑๗/๒๕๕๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง ๒๕๕๒)

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๙ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๗

พิชัย ชุณหวิชัย

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555)

### เรื่อง

### การด้อยค่าของสินทรัพย์

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2554 (IAS 36: Impairment of Assets (Bound volume 2012 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2552 โดยปรับปรุง ย่อหน้า 80.2 และเพิ่มย่อหน้า 140จ

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-5
คำนิยาม	6
การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า	1-17
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	18-57
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	24
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	25-29
มูลค่าจากการใช้	30-57
เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	33-38
ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	39-53
กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	54
อัตราคิดลด	55-57
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่า	58-64
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม	65-108
การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	66-73
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด เงินสด	74-103
ค่าความนิยม	80-99
การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	80-87
การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความ นิยมรวมอยู่	88-90
ช่วงเวลาที่ทำการทดสอบการด้อยค่า	96-99
สินทรัพย์องค์กร	100-103
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	104-108
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	109-125
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ	117-121

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	122-123
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม	124-125
การเปิดเผยข้อมูล	126-137
ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่	134-137
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	139-140ง
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	141
<b>ภาคผนวก</b>	
ก การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้	
ข ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง	
ค การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 141 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

### วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการปฏิบัติเพื่อให้เกิด ความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของ สินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าตามบัญชีของ สินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวถือว่า สินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการ ด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการ เปิดเผยข้อมูล

### ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น
  - 2.1 สินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ)
  - 2.2 สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
  - 2.3 ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้)
  - 2.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน)
  - 2.5 สินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 2.6 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
  - 2.7 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 2.8 ต้นทุนการได้มารอกการตัดบัญชีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาของผู้รับประกันภัยภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก ที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก)
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงานหรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่เลิกใช้ซึ่งถูกจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขาย) เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้โดยเฉพาะแล้ว
  4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จัดประเภทเป็น
    - 4.1 เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและแฉงบการเงินเฉพาะกิจการ
    - 4.2 เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
    - 4.3 เงินลงทุนในกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นๆ ให้อ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
  5. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40(ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือ สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการ

เกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยราคาที่ดีที่สุดใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น วิชาราคาที่ดีที่สุดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การกำหนดว่าสินทรัพย์ที่ตราค่าใหม่นั้นจะด้อยค่าหรือไม่ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ดังต่อไปนี้

- 5.1 หากกิจการใช้ราคาตลาดเป็นมูลค่ายุติธรรม ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นโดยตรงจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
  - 5.1.1 หากต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์จะมีจำนวนใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาที่ดีที่สุดใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ในกรณีนี้หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตราค่าใหม่สินทรัพย์ที่ตราค่าใหม่ไม่ควรเกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
  - 5.1.2 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ที่ตราค่าใหม่จะมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ดังนั้นสินทรัพย์ที่ตราค่าใหม่จะเกิดการด้อยค่าถ้ามูลค่าจากการใช้ต่ำกว่าราคาที่ดีที่สุดใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ในกรณีนี้ หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตราค่าใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่
- 5.2 หากกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โดยเกณฑ์อื่นที่ไม่ใช่ราคาตลาด ราคาที่ดีที่สุดใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) อาจสูงหรือต่ำกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ดังนั้น หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตราค่าใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

## คำนิยาม

### 6. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ตลาดซื้อขายคล่อง	หมายถึง	ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้ ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ข) ต้องมีผู้ที่เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา ค) ราคาต้องเป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม (หรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น
สินทรัพย์องค์กร	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีส่วนทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้ในอนาคต ทั้งนี้ไม่รวมถึงค่าความนิยม
ต้นทุนในการจำหน่าย	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้



จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยมูลค่าคงเหลือ
ค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย)	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ <sup>1</sup>
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	หมายถึง	จำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนจากการขายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	หมายถึง	จำนวนมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	หมายถึง	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

<sup>1</sup> ในกรณีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะเรียกว่า ค่าตัดจำหน่ายแทนคำว่าค่าเสื่อมราคา ซึ่งมีความหมายเหมือนกัน

มูลค่าจากการใช้ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

### การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

7. กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามย่อหน้าที่ 8 ถึง 17 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนที่เหลือของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการจัดโครงสร้างดังต่อไปนี้
  - 7.1 กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 18 ถึง 57 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
  - 7.2 กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 108 โดยการรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่มีใช้ค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 64 และการรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
  - 7.3 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 109 ถึง 116 สำหรับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่รับรู้ไปแล้วในงวดบัญชีก่อน ๆ คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดจะระบุในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะระบุในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมจะระบุในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125
  - 7.4 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 126 ถึง 133 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการเปิดเผยสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมถึงค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนซึ่งถูกปันส่วน สำหรับการทดสอบการด้อยค่านั้นจะระบุในย่อหน้าที่ 134 ถึง 137
8. สินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ย่อหน้าที่ 12-14 ได้ระบุข้อบ่งชี้บางประการที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น ถ้ามีข้อบ่งชี้ กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการ ยกเว้นกรณี

ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 10 กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างเป็นทางการ หากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น

9. ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
10. กิจการต้องดำเนินการต่อไปนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเกิดขึ้นหรือไม่
  - 10.1 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานเป็นประจำทุกปี โดยทำการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน การทดสอบการด้อยค่านี้ กิจการอาจจะจัดทำขึ้นในช่วงใดของปีก็ได้ แต่ต้องจัดทำขึ้น ณ เวลาเดียวกันของทุกปี กิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เหมือนกัน ณ ช่วงเวลาที่แตกต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในระหว่างรอบปีปัจจุบัน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวก่อนวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มา
  - 10.2 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจเป็นประจำทุกปีตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99
11. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในช่วงก่อนพร้อมใช้งานมักมีความไม่แน่นอนที่จะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกินกว่ามูลค่าตามบัญชี มากกว่าช่วงหลังพร้อมใช้งาน ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานอย่างน้อยปีละครั้ง
12. ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลภายนอก

- 12.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด โดยจำนวนที่ลดลงนั้นลดลงมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ
- 12.2 มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างมีนัยสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมของกิจการหรือของตลาดของสินทรัพย์นั้นทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย

- 12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีการเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ
- 12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ

แหล่งข้อมูลภายใน

- 12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย
- 12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวด หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างส่วนงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด และการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน<sup>(2)</sup>
- 12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

เงินปันผลจากบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม

- 12.8 สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้
- 12.8.1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกลงทุนในงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงค่าความนิยมที่เกี่ยวข้อง หรือ
- 12.8.2 เงินปันผลมีจำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วมในรอบระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล

---

(2) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จะถูกจำหน่ายซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

13. ข้อบ่งชี้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 12 มิได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจการอาจจะบ่งชี้ข้ออื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจมีการด้อยค่าจนทำให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีของค่าความนิยมต้องทดสอบการด้อยค่าตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99
14. หลักฐานจากรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้
  - 14.1 กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์ หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณเดิมที่ตั้งไว้อย่างมีนัยสำคัญ
  - 14.2 กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริง หรือกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ มีจำนวนต่ำกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีนัยสำคัญ
  - 14.3 กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ
  - 14.4 เมื่อรวมผลการดำเนินงานในงวดปัจจุบันกับผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณแล้ว จะเกิดผลขาดทุนหรือเกิดกระแสเงินสดจ่ายสุทธิเนื่องจากการใช้สินทรัพย์
15. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าอย่างน้อยปีละครั้งสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่ได้ใช้งาน และค่าความนิยม นอกจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 10 แล้ว กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาใช้ในการระบุว่ากิจการจะต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ หากการคำนวณครั้งก่อนแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และไม่มีเหตุการณ์ใดมากระทบต่อผลต่างระหว่างมูลค่าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน การวิเคราะห์ครั้งก่อนอาจแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อบ่งชี้ใดที่ระบุในย่อหน้าที่ 12
16. จากตัวอย่างในย่อหน้าที่ 15 ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการในกรณีดังต่อไปนี้
  - 16.1 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นที่เพิ่มขึ้นอาจไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์เหลืออยู่เป็นเวลายาวนาน

- 16.2 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แต่จากการวิเคราะห์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในครั้งก่อน แสดงให้เห็นว่า
- 16.2.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่น่าจะลดลงอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากกิจการน่าจะได้รับกระแสเงินสดในอนาคตเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าสามารถปรับปรุงรายรับเพื่อชดเชยกับการเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาด) หรือ
- 16.2.2 การลดลงในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่ทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าอย่างมีสาระสำคัญ
17. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า สาเหตุดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ให้กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง แม้ว่า จะไม่มีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

### การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดค่านิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้มีความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
19. กิจการอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้งมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เสมอไป หากมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งแสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่า โดยกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าอีกจำนวนหนึ่ง
20. กิจการอาจกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายได้แม้ว่าสินทรัพย์จะไม่มี การซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง อย่างไรก็ตามในบางครั้งกิจการอาจไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายได้เนื่องจากไม่มีเกณฑ์ใดๆ ในการประมาณจำนวนที่เชื่อถือได้จากการขายสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

21. กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หากไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายอย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย มักประกอบด้วยเงินสดสุทธิที่จะได้รับการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเป็นสำคัญ ด้วยเหตุที่กระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์นั้นน่าจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก
22. กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ นอกจากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ซึ่งเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่ (ตามย่อหน้าที่ 65 ถึง 103) นอกจากจะเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้
- 22.1 มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น
- 22.2 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
23. ในบางกรณี การกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายหรือมูลค่าจากการใช้ โดยการประมาณการหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ผลใกล้เคียงอย่างสมเหตุสมผลกับการคำนวณอย่างละเอียด

### **การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน**

24. ย่อหน้าที่ 10 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปีโดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดที่คำนวณไว้ล่าสุดในงวดก่อนอาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าในงวดปัจจุบันได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 24.1 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้งานอย่างต่อเนื่องซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และทำให้ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นโดยนับรวมเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด

- 24.2 การคำนวณครั้งล่าสุดได้แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ
- 24.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การคำนวณจะแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในปัจจุบันต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

25. ราคาที่ถือเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดสำหรับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์คือ ราคาที่ตกลงซื้อขายซึ่งเกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกันที่ ปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์
26. กรณีที่ไม่มีการตกลงซื้อขายแต่สินทรัพย์มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง กิจการต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโดยใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ตามปกติราคาที่ต้องถือเป็นราคาตลาด คือ ราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน ในกรณีที่ไม่มีราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายล่าสุดเป็นเกณฑ์ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจนับตั้งแต่วันที่มีการซื้อขายล่าสุดจนถึงวันที่กิจการทำการประมาณไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ
27. กรณีที่ไม่มีการตกลงซื้อขายและไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่กิจการสามารถจะได้มาจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย โดยการจำหน่ายนั้นผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน กิจการต้องนำผลการซื้อขายล่าสุดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในอดีตมาพิจารณาในการกำหนดจำนวนที่กิจการสามารถจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต้องเป็นราคาที่ไม่ได้เกิดจากการบังคับขาย เว้นแต่ฝ่ายบริหารถูกบังคับให้จำหน่ายสินทรัพย์นั้นทันที
28. ต้นทุนในการจำหน่ายต้องนำมาหักจากราคาขายเพื่อคำนวณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ต้นทุนในการจำหน่ายต้องไม่รวมต้นทุนที่รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว ตัวอย่างของต้นทุนในการจำหน่าย ได้แก่ ต้นทุนทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์และภาษีที่คล้ายคลึงกัน ต้นทุนในการขนย้าย และต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย อย่างไรก็ตาม เงินชดเชยจากการเลิกจ้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการลดขนาดหรือการปรับโครงสร้างธุรกิจหลังการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น



29. ในการจำหน่ายสินทรัพย์บางครั้ง ผู้ซื้ออาจต้องรับภาระหนี้สินที่เกี่ยวข้องด้วย และมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์นั้นเป็นมูลค่ารวมของทั้งทรัพย์สินและหนี้สินที่เกี่ยวข้อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกรณีดังกล่าวได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 78

### มูลค่าจากการใช้

30. องค์ประกอบดังต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์
- 30.1 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
  - 30.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงิน หรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต
  - 30.3 มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง
  - 30.4 ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์
  - 30.5 ปัจจัยอื่น เช่น สภาพคล่อง ซึ่งผู้ซื้อขายในตลาดใช้ในการพิจารณากระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
31. กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้
- 31.1 ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์
  - 31.2 ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดดังกล่าว
32. กิจการสามารถสะท้อนองค์ประกอบที่ระบุในย่อหน้าที่ 30.2 และ 30.4 และ 30.5 โดยการเลือกที่จะปรับปรุงกับกระแสเงินสดในอนาคตหรือปรับปรุงกับอัตราคิดลดก็ได้ ไม่ว่ากิจการจะเลือกใช้วิธีใดเพื่อสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลลัพธ์ที่ได้ต้องสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดไว้ ทั้งนี้กิจการอาจใช้มูลค่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเป็นไปได้ของทุกกรณีได้ แนวทางเพิ่มเติมในการใช้เทคนิคการคิดมูลค่าปัจจุบันเพื่อวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

## เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

### 33. ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

- 33.1 ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ กิจการควรให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก
  - 33.2 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น การคาดการณ์ที่อาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลายาวกว่านั้น
  - 33.3 ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด โดยปรับกระแสเงินสดในงบประมาณหรือประมาณการสำหรับอนาคตที่ไกลออกไปด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลง นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถ่วงเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า
34. ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน โดยพิจารณาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีตกับกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน สอดคล้องกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต โดยนำผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อกระแสเงินสดเกิดขึ้นจริงมาพิจารณาร่วมด้วย
35. โดยทั่วไปงบประมาณ หรือประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่มีรายละเอียดระบุไว้อย่างชัดเจน และเชื่อถือได้ซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีมักไม่สามารถหาได้ ด้วยเหตุดังกล่าวฝ่ายบริหารจึงควรประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปีเป็นอย่างมาก ฝ่ายบริหารอาจประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีหากฝ่ายบริหารมั่นใจว่าประมาณการนั้นเชื่อถือได้ และฝ่ายบริหารต้องสามารถแสดงให้เห็นจากประสบการณ์ในอดีตสามารถคาดการณ์กระแสเงินสดสำหรับระยะเวลายาวเกินกว่า 5 ปี ได้อย่างแม่นยำ

36. กิจการควรประมาณการกระแสเงินสดไปจนถึงสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตสำหรับปีถัดมา อัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราคงที่หรืออัตราที่ลดลง ดังนั้นอัตราการเติบโตที่เหมาะสมควรเท่ากับศูนย์หรือติดลบ นอกจากรูปแบบวงจรของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่กำหนดขึ้นจากข้อมูลที่เที่ยงธรรมแสดงให้เห็นว่าอัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราที่เพิ่มขึ้น
37. สภาพตลาดที่ตีจะมีคู่แข่งเข้ามาในตลาดทำให้การเติบโตของกิจการถูกจำกัด ดังนั้น จึงเป็นการยากที่อัตราการเติบโตของกิจการจะสูงกว่าอัตราการเติบโตในอดีตด้วยเฉลี่ยระยะยาว (เป็นต้นว่า 20 ปี) ของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้
38. ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการควรพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน และเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

#### ส่วนประกอบของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

39. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องรวมถึง
- 39.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง
- 39.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง (ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้) และประมาณการกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องกับโดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอได้
- 39.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์
40. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตและอัตราคิดลดต้องมาจากข้อสมมติที่สม่าเสมอเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของราคาอันเนื่องมาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป ดังนั้น กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยใช้จำนวนที่เป็นตัวเงิน หากกิจการใช้อัตราคิดลดที่รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไปไปแล้ว หากอัตราคิดลดที่ใช้ไม่ได้รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยใช้จำนวนที่แท้จริง (แต่ให้รวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่เฉพาะเจาะจง)

41. ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่กิจการจัดทำขึ้นต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้
42. กิจการต้องรวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือพร้อมที่จะขาย หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มิได้รวมกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มของอาคารระหว่างก่อสร้างหรือโครงการที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์
43. การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมจำนวนต่อไปนี่เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
  - 43.1 กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางการเงินประเภทลูกหนี้)
  - 43.2 กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันซึ่งได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว (ตัวอย่างเช่น เจ้าหนี้เงินบำเหน็จบำนาญ หรือประมาณการหนี้สิน)
44. กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ และการประมาณการดังกล่าวต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากรายการต่อไปนี้
  - 44.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ
  - 44.2 รายการที่จะทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
45. เนื่องจากกระแสเงินสดในอนาคตได้ประมาณขึ้นจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ ดังนั้น มูลค่าจากการใช้จึงไม่สะท้อนให้เห็นถึง ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
  - 45.1 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคต หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถประหยัดได้ (เช่น ต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานที่ลดลง) หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน
  - 45.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ หรือ กระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าว
46. การปรับโครงสร้าง หมายถึง แผนงานที่ได้วางไว้และมีการควบคุมโดยฝ่ายบริหารซึ่งทำให้ขอบเขตหรือลักษณะธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่เปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ ในการกำหนดว่าเมื่อใดกิจการจึงจะมีภาระผูกพันจากการปรับโครงสร้าง กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
47. เมื่อกิจการได้ตกลงและผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง สินทรัพย์บางรายการอาจได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างนั้น ดังนั้น เมื่อกิจการตกลงและผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง กิจการต้อง

- 47.1 กำหนดมูลค่าจากการใช้โดยประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่สะท้อนถึงต้นทุนที่ประหยัดได้และประโยชน์อื่นที่เกิดจากการปรับโครงสร้าง (ซึ่งอาจกำหนดได้จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร) และ
- 47.2 รวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตสำหรับการปรับโครงสร้างไว้ในประมาณการหนี้สินเพื่อการปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
48. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากกระแสเงินสดจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ จนกว่ากระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้น
49. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตให้รวมกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการบำรุงรักษาระดับของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์จากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีการให้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน สินทรัพย์ทุกรายการนั้นมีความจำเป็นต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะถือว่า การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์สั้นกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาตามปกติเพื่อให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน หากสินทรัพย์รายการหนึ่งมีส่วนประกอบที่มีอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน การเปลี่ยนแปลงของส่วนประกอบที่มีอายุการให้ประโยชน์สั้นกว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาสินทรัพย์เมื่อมีการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น
50. การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ต้องไม่รวม
- 50.1 กระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ
- 50.2 ภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป
51. ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้นแล้ว กิจการอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณเข้าหรืออาจไม่นำมาคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา โดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตอีก ในทำนองเดียวกัน กระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนภาษีเงินได้หากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

52. ประมวลการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์ต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ในราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมวลการต้นทุนในการจำหน่าย
53. ประมวลการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์จะต้องกำหนดในลักษณะที่คล้ายกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ ยกเว้นว่าในการประมวลกระแสเงินสดสุทธินั้น
- 53.1 กิจการใช้ราคาที่อ้างอิงได้ ณ วันที่ทำประมวลการของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและใช้ในการดำเนินงานภายใต้สภาพการณ์เช่นเดียวกับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาที่มีลักษณะคล้ายกัน โดยสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์สิ้นสุด ณ วันที่ทำการประมวลการ และ
- 53.2 กิจการต้องปรับปรุงราคาดังกล่าวด้วยผลกระทบจากระดับราคาในอนาคตที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของระดับราคาในอนาคตที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่ได้รวมผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปในการประมวลการกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและอัตราคิดลด กิจการต้องไม่รวมผลกระทบดังกล่าวในการประมวลการกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย

#### กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

54. กระแสเงินสดในอนาคตต้องประมวลการเป็นเงินตราในสกุลที่กระแสเงินสดเหล่านั้นจะเกิดขึ้น และต้องคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมสำหรับเงินในสกุลนั้น กิจการต้องแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่ประเมินขึ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่คำนวณมูลค่าจากการใช้

#### อัตราคิดลด

55. อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดปัจจุบันของ
- 55.1 มูลค่าของเงินตามเวลา และ
- 55.2 ความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ ซึ่งประมวลการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้มีการปรับความเสี่ยงดังกล่าว

56. อัตราซึ่งสะท้อนถึงการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ คือ ผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน ระยะเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับการลงทุนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราดอกเบี้ยในตลาด ปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดต้องไม่รวมความเสี่ยงที่ได้ปรับปรุงกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว ทั้งนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
57. เมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาได้จากตลาดโดยตรง กิจการต้องหาตลาดที่มีสถานการณ์ใกล้เคียงกันเพื่อประมาณอัตราคิดลด แนวทางเพิ่มเติมในการประมาณอัตราคิดลดในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

#### **การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า**

58. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่ไม่รวมถึงค่าความนิยม ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 59 ถึง 64 และต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
59. กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงคือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่า
60. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันที นอกจากว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ดีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น ตามข้อกำหนดของวิธีราคาที่ดีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
61. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากกิจการเคยตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นได้ภายในขอบเขตที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไม่เกินส่วนเกินทุนที่เคยบันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ดังกล่าว ทำให้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้นลดลง

62. หากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณขึ้นมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้
63. หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์ โดยใช้มูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) การคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายต้องเป็นการปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์
64. หากกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องกำหนดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ รอดตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีใหม่ของทรัพย์สินกับฐานภาษีของทรัพย์สินนั้น

### หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

65. กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด วัดค่ามูลค่าตามบัญชี และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 66 ถึง 108 และภาคผนวก ค

#### การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

66. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณารวมอยู่
67. กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 67.1 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ไม่สามารถประมาณการได้ว่าใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ตัวอย่างเช่น เมื่อกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ไม่สามารถประมาณการได้ว่ามีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา)
  - 67.2 สินทรัพย์ไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่โดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์อื่นได้

ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้ เฉพาะสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด



ตัวอย่าง
<p>บริษัทเหมืองแร่เป็นเจ้าของทางรถไฟส่วนบุคคลที่ใช้สนับสนุนกิจกรรมเหมืองแร่ของบริษัทเอง ทางรถไฟดังกล่าวสามารถขายได้เป็นเศษซากเท่านั้น และทางรถไฟไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับของสินทรัพย์อื่นในเมือง</p> <p>ในกรณีดังกล่าวบริษัทไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทางรถไฟได้เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ทางรถไฟไม่สามารถประมาณได้และอาจแตกต่างจากมูลค่าซาก ดังนั้น บริษัทจึงประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ทางรถไฟดังกล่าว รวมอยู่ด้วยซึ่งก็คือเหมืองแร่ทั้งหมดนั่นเอง</p>

68. ตามคำนิยามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น การระบุถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้องอาศัยดุลยพินิจ หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

ตัวอย่าง
<p>บริษัทรถประจำทางแห่งหนึ่งมีสัญญากับเทศบาลที่จะให้บริการเดินรถประจำ ซึ่งข้อสัญญาระบุว่าบริษัทจะต้องให้บริการขั้นต่ำ 5 สาย กิจการสามารถระบุสินทรัพย์และกระแสเงินสดที่ได้รับจากการเดินรถแต่ละสายแยกจากกันได้ แม้ว่าการเดินรถประจำทางสายหนึ่งมีผลขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ</p> <p>เนื่องจากตามสัญญากิจการไม่สามารถที่จะยกเลิกเดินรถสายใดสายหนึ่งได้ ดังนั้น กลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นคือกลุ่มของรถประจำทางทั้ง 5 สายรวมกัน ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือบริษัทรถประจำทางทั้งบริษัท</p>

69. กระแสเงินสดรับ คือ กระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งได้รับมาจากบุคคลหรือกิจการภายนอกกิจการที่เสนอรายงาน ในการระบุว่ากระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการซึ่งรวมถึงวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำกับดูแลการดำเนินงานของกิจการ เช่น การกำกับดูแลตามสายผลิตภัณฑ์ ตามลักษณะธุรกิจหรือตามแหล่งที่ตั้ง หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์หรือจำหน่ายสินทรัพย์ของกิจการ

70. กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ภายในกิจการ หากราคาโอนภายในมีผลต่อกระแสเงินสดรับที่ได้จากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับผลผลิตนั้นมาใช้เพื่อ
- 70.1 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ
- 70.2 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ถูกกระทบจากราคาโอนภายใน
71. แม้ว่ากิจการได้นำผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ทั้งหมด หรือบางส่วนไปใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ (ตัวอย่างเช่น สินค้าที่อยู่ระหว่างกระบวนการผลิต) กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหากจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นหากกิจการสามารถขายผลผลิตนี้ได้ในตลาดซื้อขายคล่อง ทั้งนี้เนื่องจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่ได้รับจากการใช้อย่างต่อเนื่องโดยกระแสเงินสดส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่ได้มาจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ที่ถูกกระทบจากราคาโอนภายใน หากราคาโอนภายในไม่สะท้อนถึงประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
72. กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันอย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวด เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล
73. ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในงวดก่อน หรือประเภทของสินทรัพย์ต่างๆ ที่รวมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 130 หากกิจการมีการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

## มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

74. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายหรือมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่าในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 โดยใช้คำว่า “หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด” แทนคำว่า “สินทรัพย์”
75. กิจการต้องกำหนดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดให้สอดคล้องกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
76. มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง
- 76.1 รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรง หรือที่สามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคตในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- 76.2 ไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว นอกจากว่ากิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้หากไม่นำหนี้สินนั้นมาพิจารณามูลค่าตามบัญชี

มูลค่าตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้วในงบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 28 และ 43)

77. เมื่อกิจการรวมสินทรัพย์ไว้ด้วยกันเป็นกลุ่มเพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรวมสินทรัพย์ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ไว้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเดียวกัน มิฉะนั้นอาจดูเหมือนว่ากิจการได้รับคืนมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเต็มจำนวน ทั้งที่ในความเป็นจริงผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้เกิดขึ้นแล้ว ในบางกรณีแม้ว่าสินทรัพย์บางรายการมีส่วนในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนสินทรัพย์นั้นให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้อย่าง สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยม หรือสินทรัพย์องค์กร เช่น สินทรัพย์ที่สำนักงานใหญ่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อธิบายวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 103
78. กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว เพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหากกิจการจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าว ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่าย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

คือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการที่ระบุอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิ จากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องนำมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน ไปหักจากทั้งมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดก่อนที่จะทำการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
<p>กิจการแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ในประเทศที่มีกฎหมายบังคับว่าเจ้าของต้องบูรณะสถานที่เมื่อการทำเหมืองแร่เสร็จสิ้นลง ต้นทุนการบูรณะรวมถึงการฟื้นฟูเหมืองให้กลับสู่สภาพเดิม กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการฟื้นฟูพื้นที่ที่กิจการเปลี่ยนแปลงสภาพพื้นที่เพื่อทำเหมือง ประมาณการดังกล่าวรับรู้เป็นต้นทุนของเหมืองและมีการคิดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเหมืองนั้น มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่เท่ากับ 500 ล้านบาท ซึ่งเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายในการบูรณะสถานที่นั้น</p>
<p>กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของเหมือง โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ได้แก่ เหมืองโดยรวม ทั้งนี้กิจการได้รับคำเสนอที่จะซื้อเหมืองจากผู้ซื้อหลายรายในราคาประมาณ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อจะรับภาระผูกพันในการบูรณะสถานที่ ต้นทุนในการจำหน่ายเหมืองมีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา มูลค่าจากการใช้ของเหมืองมีจำนวนประมาณ 1,200 ล้านบาท ซึ่งไม่รวมรายจ่ายในการบูรณะสถานที่ มูลค่าตามบัญชีของเหมืองเท่ากับ 1,000 ล้านบาท</p>
<p>มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่ากับ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นจำนวนสุทธิจากภาระหนี้สินในการบูรณะสถานที่ มูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากภาระหนี้สินในการบูรณะสถานที่ดังกล่าวเท่ากับ 700 ล้านบาท (1,200 ล้านบาท หักด้วย 500 ล้านบาท) มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากภาระหนี้สินดังกล่าวเท่ากับ 500 ล้านบาท (มูลค่าตามบัญชี 1,000 ล้านบาท หักด้วยมูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่ 500 ล้านบาท) ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจึงมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีสุทธิของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น</p>

79. เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอาจต้องรวมสินทรัพย์ที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น (เช่น ลูกหนี้และสินทรัพย์ทางการเงินอื่น) หรือรวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ในงบการเงินแล้ว (เช่น เจ้าหนี้ เงินบำเหน็จบำนาญ และประมาณการหนี้สิน) ในกรณีนี้ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะเพิ่มขึ้นด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และลดลงด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินดังกล่าว

## ค่าความนิยม

การปันส่วนค่าความนิยมให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

80. เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบการตัดจ่ายค่าของค่าความนิยม ตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วน ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มที่กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมต้อง
- 80.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารภายในกิจการ และ
- 80.2 ไม่เกินกว่าส่วนงานดำเนินงานตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้า 5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ก่อนการรวมกิจการ
81. ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเกิดจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมกิจการ ซึ่งไม่สามารถระบุได้อย่างอิสระและไม่สามารถรับรู้ในงบการเงินแยกเป็นแต่ละรายการได้ ค่าความนิยมไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น และในหลายกรณีมักจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วยรวมกัน บางครั้งกิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมอย่างสมเหตุสมผลให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้ แต่สามารถปันส่วนให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ ดังนั้น หน่วยที่อยู่ในระดับเล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการพิจารณา ค่าความนิยม ในการบริหารภายในกิจการ บางครั้งจะประกอบด้วยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมแต่กิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยที่เล็กที่สุดเหล่านั้นได้ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า 83-99 และภาคผนวก ค ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การตัดจ่ายค่าของสินทรัพย์ สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม เช่นเดียวกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม
82. เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 80 แล้ว กิจการจะสามารถทดสอบการตัดจ่ายค่าของค่าความนิยม ณ ระดับที่สะท้อนลักษณะที่กิจการดำเนินงาน และประเมินค่าความนิยม ดังนั้น กิจการจึงไม่จำเป็นต้องกำหนดระบบการรายงานนอกเหนือจากที่ระบุไว้เพื่อใช้พิจารณาการตัดจ่ายค่าของค่าความนิยมอีก

83. หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อประเมินการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับระดับที่กิจการใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อวัดมูลค่ากำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) โดยการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยของกิจการในระดับที่ค่อนข้างเล็กเพื่อวัดค่าผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน กิจการไม่จำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ระดับเดียวกัน นอกจากกิจการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับเดียวกันในการบริหารงานภายในกิจการ
84. หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรกหลังปีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น
85. เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจต้องใช้ประมาณการในวันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้อง :
- 85.1 บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้น และ
  - 85.2 รับรู้รายการปรับปรุงมูลค่าที่กำหนดขึ้นเป็นการชั่วคราวดังกล่าวภายในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ซึ่งต้องไม่เกิน 12 เดือน นับจากวันที่รวมธุรกิจ
- ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นงวดบัญชีที่การรวมธุรกิจจะมีผลกระทบ ในกรณีดังกล่าวให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 133
86. ถ้าค่าความนิยมถูกปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และกิจการได้จำหน่ายการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์นั้นออกไป ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการดำเนินงานนั้นจะต้อง
- 86.1 รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย และ
  - 86.2 วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ถูกจำหน่ายและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ นอกจากกิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของการดำเนินงานที่จำหน่ายออกไปได้ดีกว่า

<b>ตัวอย่าง</b>
<p>กิจการขายส่วนงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ไปในราคา 100 ล้านบาท แต่กิจการไม่สามารถระบุค่าความนิยมให้กับกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอย่างสมเหตุสมผลได้ เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการเอง มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนที่เหลืออยู่ เท่ากับ 300 ล้านบาท</p> <p>เนื่องจากกิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอย่างสมเหตุสมผลได้ หรือไม่สามารถระบุค่าความนิยมให้กับกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ค่าความนิยมของส่วนงานที่ขายให้ระบุโดยเปรียบเทียบสัดส่วนมูลค่าของส่วนงานที่ขายและส่วนงานที่ยังคงอยู่ ดังนั้น ค่าความนิยมจำนวนร้อยละ 25 จึงปันส่วนไปรวมกับมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานที่ขายไป</p>

87. ถ้ากิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งกิจการได้มีการปันส่วนค่าความนิยมให้แล้ว กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย โดยการปันส่วนใหม่ให้ใช้วิธีคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าเช่นเดียวกับที่ใช้เมื่อมีการจำหน่ายการดำเนินงานภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยวิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

<b>ตัวอย่าง</b>
<p>กิจการเคยปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก แต่ไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าวให้แก่กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก ได้อย่างสมเหตุสมผล เว้นแต่กิจการจะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการเอง อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของบริษัทที่กำลังจะเกิดขึ้นส่งผลให้หน่วยสินทรัพย์ ก ถูกแบ่งออกเป็นสามส่วนงาน และไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข ค และ ง</p> <p>เนื่องจากกิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก ได้อย่างสมเหตุสมผล ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก จะต้องถูกปันส่วนใหม่ให้กับหน่วยสินทรัพย์ ข ค และ ง ตามสัดส่วนมูลค่าของสามส่วนงานของ ก ก่อนที่จะมีการแบ่งส่วนงานและไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ ข ค และ ง</p>

การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีค่าความนิยมรวมอยู่

88. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 81 หากค่าความนิยมมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ไม่ได้ถูกบันทึกส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวต้องได้รับการทดสอบการด้อยค่าเมื่อมี ข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมค่าความนิยมกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น และให้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
89. หากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามย่อหน้าที่ 88 ได้รวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่พร้อมที่จะใช้งาน และกิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้เพียงวิธีเดียว โดยการรวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่านั้น ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นทุกปี
90. กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการบันทึกส่วนค่าความนิยมให้ปีละครั้ง และเมื่อใดก็ตามที่มีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งรวมค่าความนิยม กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์มากกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ให้ถือว่าหน่วยสินทรัพย์และค่าความนิยมที่ถูกบันทึกส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการด้อยค่า แต่ถ้าหากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์มากกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 104
- 91-95 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ช่วงเวลาที่ทำกรทดสอบการด้อยค่า

96. การทดสอบการด้อยค่าประจำปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมได้ถูกบันทึกส่วนมาอาจทำได้ในช่วงใดของปีก็ได้ แต่จะต้องเป็นช่วงเวลาเดียวกันในแต่ละปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยอาจได้รับการทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม หากค่าความนิยมบางส่วน หรือทั้งหมดที่บันทึกส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น



97. หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งได้รับการปันส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ด้วยนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ด้วย ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกันกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจการควรทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่
98. ณ เวลาที่มีการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม อาจมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า
- ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการก่อนเป็นอันดับแรก และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม
99. การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมซึ่งกระทำไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน สามารถนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 99.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ จากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุดนั้น
  - 99.2 การคำนวณครั้งล่าสุดแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมาก
  - 99.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหลังการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในงวดปัจจุบันจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์

## สินทรัพย์องค์กร

100. สินทรัพย์องค์กร รวมถึง สินทรัพย์ของหน่วยงานหรือกลุ่มหน่วยงาน เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ หรือของฝ่ายงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัย โครงสร้างของกิจการจะกำหนดว่าสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์องค์กรตามมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่ ลักษณะที่สำคัญของสินทรัพย์องค์กร คือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา
101. เนื่องจากสินทรัพย์องค์กรไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับแยกต่างหาก กิจการจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์องค์กรแต่ละรายการได้ นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์องค์กรนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์องค์กรอาจด้อยค่า กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งสินทรัพย์องค์กรนั้นรวมอยู่ กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และต้องรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
102. ในการทดสอบว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณาดังนี้
  - 102.1 หากกิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรอย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ ให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งรวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ถูกปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
  - 102.2 หากกิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นได้ อย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ กิจการต้อง
    - 102.2.1 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้น ซึ่งไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
    - 102.2.2 ระบุกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดที่รวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ซึ่งกิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นได้อย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ

- 102.2.3 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งรวมถึงสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์ครที่ถูกปันส่วนให้กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104

103. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

104. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (ซึ่งหมายถึงกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมหรือสินทรัพย์องค์คร) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า เพื่อลดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ตามลำดับ ดังนี้

104.1 อันดับแรก ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) และ

104.2 จากนั้น ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

กิจการต้องรับรู้การลดลงของมูลค่าตามบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 60

105. ในการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 กิจการต้องไม่ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ

105.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขาย (หากสามารถกำหนดได้)

105.2 มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

105.3 ศูนย์

มูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ใดแต่ไม่สามารถทำได้ เนื่องจากติดเงื่อนไขข้างต้น ให้นำไปปันส่วนให้แก่สินทรัพย์อื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วน

106. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการใช้วิธีปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามดุลยพินิจของกิจการ เนื่องจากกิจการได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์เหล่านั้นร่วมกัน
107. หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ (ดูย่อหน้าที่ 67)
- 107.1 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่า จำนวนที่มากกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขายกับมูลค่าหลังจากการปันส่วนตามย่อหน้าที่ 104 และ 105
- 107.2 กิจการต้องไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ไม่มีการด้อยค่าเกิดขึ้น ถึงแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขายจะน้อยกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ตัวอย่าง
<p>กิจการมีเครื่องจักรที่ชำรุดแต่ยังคงใช้งานอยู่แม้ว่าจะไม่ติดตั้งเดิม เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี และไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ เครื่องจักรดังกล่าวรวมอยู่ในสายการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดซึ่งส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสายการผลิตแสดงให้เห็นว่าสายการผลิตโดยรวมไม่เกิดการด้อยค่า</p> <p><b>ข้อสมมติที่ 1</b> งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีได้มีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรนั้น</p> <p>กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเพียงอย่างเดียวได้ เนื่องจาก</p> <p>(1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้นอาจแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย</p> <p>(2) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้น กิจการสามารถกำหนดได้จากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (สายการผลิต)</p> <p>เนื่องจากสายการผลิตไม่ได้ด้อยค่าลง ดังนั้น จึงไม่มีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการต้องรับรู้สำหรับเครื่องจักร อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักรใหม่ หรือเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสม</p> <p>“เนื่องจากระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาที่สั้นลง หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สูงขึ้นอาจสะท้อนอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับได้ดีขึ้น”</p> <p><b>ข้อสมมติที่ 2</b> งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็น</p>

เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรโดยจะขายเครื่องจักรเก่าในอนาคตอันใกล้ กิจกรรมประมาณว่ากระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องไปจนถึงวันจำหน่ายเครื่องจักรมีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา

มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรจึงสามารถกำหนดได้ และไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นของเครื่องจักรนั้น (ได้แก่ สายการผลิต) และเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของเครื่องจักรต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้น กิจกรรมต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรดังกล่าว

108. หลังจากปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 แล้ว กิจกรรมต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังเหลืออยู่เป็นหนี้สินหากมาตรฐานฉบับอื่นกำหนดไว้

#### การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

109. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจกรรมรับรู้ในงวดก่อนไว้ในย่อหน้าที่ 110-116 คำว่า “สินทรัพย์” ในย่อหน้าดังกล่าวมีความหมายรวมถึง สินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117-121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122-123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 124-125
110. ทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจกรรมต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจกรรมรับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจกรรมต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
111. กิจกรรมต้องประเมินว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจกรรมรับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ โดยพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลจากภายนอก

111.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด

111.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมของกิจการ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นเกี่ยวข้องอยู่ โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจหรือกฎหมาย

111.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นของงวดนั้น ลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

แหล่งข้อมูลภายใน

111.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อทบทวนต่อกิจการในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงรายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด เพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของสินทรัพย์ หรือการปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่กิจการนำสินทรัพย์นั้นไปใช้

111.5 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดีขึ้นหรือจะดีขึ้นกว่าที่คาดไว้

112. ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจลดลงตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 111 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องเดียวกับข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าอาจเกิดผลขาดทุนการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 12
113. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่รับรู้ได้หมดไปหรือลดลง กิจการอาจต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ รวมทั้งวิธีคิดค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการไม่ได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ก็ตาม
114. กิจการต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนหากประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังที่กิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าครั้งล่าสุดแล้ว ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (เว้นแต่จะเป็นไปตามย่อหน้าที่ 117) การเพิ่มขึ้นนี้ คือ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นเอง
115. การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของศักยภาพในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ประมาณขึ้นจากการใช้หรือจากการขายสินทรัพย์นั้นภายหลังที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นครั้งล่าสุด ย่อหน้าที่ 130 กำหนดให้กิจการต้องระบุถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ที่ส่งผลให้ศักยภาพในการให้ประโยชน์โดยประมาณของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรวมถึง

- 115.1 การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ได้แก่ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอาจกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เป็นมูลค่าจากการใช้)
  - 115.2 การเปลี่ยนแปลงจำนวนหรือระยะเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่าจากการใช้
  - 115.3 การเปลี่ยนแปลงประมาณการของสิ่งที่นำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
116. มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อาจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับในอนาคตเพิ่มขึ้นจากระยะเวลาที่ใกล้เข้ามา โดยที่ศักยภาพในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่เพิ่มขึ้น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าหากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ลดลงนั้นเป็นเพียงผลมาจากการที่เวลาได้ผ่านไป (บางครั้งเรียกว่าการปลดส่วนลด) แม้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ก็ตาม

#### การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

- 117. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ
- 118. ส่วนที่เพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่มากกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ ถือเป็นกำไรราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นในการบันทึกรายการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- 119. กิจการต้องบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่กรณีที่สินทรัพย์นั้นแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น (เช่น วิธีราคาตีใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ) กิจการต้องถือว่าการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เป็นการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
- 120. กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่ม อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าขึ้นไปยังกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการเคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน ๆ

121. หลังจากที่กิจการได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงการคิดค่าเสื่อมราคาหรือ ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ในงวดอนาคต เพื่อปันส่วนมูลค่าตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์ หักด้วยมูลค่าคงเหลืออย่างมีระบบ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

122. ในการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการจะต้องปันส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีต้องถือเสมือนเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ และให้รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 119

123. ในการปันส่วนรายการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่บันทึกเพิ่มนั้นจะต้องไม่สูงกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าของ

123.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

123.2 มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ

มูลค่าที่จะกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือจากเงื่อนไขการปันส่วนข้างต้นให้นำไปปันส่วนให้แก่สินทรัพย์อื่นในหน่วยสินทรัพย์เดียวกัน (ยกเว้นค่าความนิยม) ตามสัดส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

124. กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับรู้ในงวดก่อน ๆ
125. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ไม่ให้มีการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมในงวดบัญชีหลังจากงวดที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น มักจะเป็นการเพิ่มขึ้นของค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการมากกว่าเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อกิจการที่รับรู้ไปแล้ว



## การเปิดเผยข้อมูล

126. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้
  - 126.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่
  - 126.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่
  - 126.3 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
  - 126.4 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
127. สินทรัพย์แต่ละประเภท หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและการใช้งานคล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ
128. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 126 ร่วมกับข้อมูลอื่นที่ต้องเปิดเผยตามประเภทของสินทรัพย์ เช่น อาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้รวมอยู่ในการกระทบบยอดมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ระหว่างวันต้นงวดและวันสิ้นงวด ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
129. กิจการที่รายงานข้อมูลแยกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับทุกส่วนงานที่รายงาน
  - 129.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นระหว่างงวด
  - 129.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ และรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
130. หากกิจการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ รวมถึงค่าความนิยมหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ สำหรับรายการแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ
  - 130.1 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
  - 130.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้ หรือกลับรายการ

- 130.3 สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ
- 130.3.1 ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการ และ
  - 130.3.2 ส่วนงานที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ ถ้ากิจการมีการรายงานข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน
- 130.4 สำหรับหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 130.4.1 คำอธิบายลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เช่น เป็นสายการ ผลิต โรงงาน การดำเนินงานทางธุรกิจ หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน)
  - 130.4.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้ หรือกลับรายการ โดยแสดงแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภท และตามส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน
  - 130.4.3 คำอธิบายลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในงวดปัจจุบันและก่อนหน้านั้น และเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว หากกิจการได้เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลังจากที่ได้ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นในครั้งก่อน
- 130.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือมูลค่าจากการใช้
- 130.6 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (เช่น มูลค่ายุติธรรมกำหนดขึ้นโดยใช้ราคาอ้างอิงจากตลาดซื้อขายคล่อง)
- 130.7 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีต (ถ้ามี) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้
131. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับรายการในระหว่างงวด ดังต่อไปนี้ หากไม่มีข้อมูลเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 130
- 131.1 ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือที่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

**131.2 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่สำคัญที่ทำให้กิจการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการ  
ด้อยค่า**

132. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งกิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 134. กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เมื่อมีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นด้วย
133. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 หากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงงวดให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมที่ไม่ได้รับการปันส่วน รวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าว

**ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด  
ที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน**

134. กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ สำหรับหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วย หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละกลุ่ม หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ
- 134.1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
- 134.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
- 134.3 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ว่าเป็นมูลค่าจากการใช้ หรือมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
- 134.4 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยของสินทรัพย์กำหนดจากมูลค่าจากการใช้จะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 134.4.1 ลักษณะข้อสมมติที่สำคัญที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ข้อสมมติที่สำคัญ ได้แก่ ข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์มากที่สุด

- 134.4.2 แนวทางที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญว่ามูลค่าที่กำหนดอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หรืออธิบายถึงมูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด
- 134.4.3 งวดเวลาที่ครอบคลุมประมาณการกระแสเงินสดจากงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร ซึ่งนำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือของหน่วยสินทรัพย์ หากงวดเวลาของประมาณการครอบคลุมระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ให้เปิดเผยถึงเหตุผลที่กิจการเห็นว่าการใช้ประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีนั้นมีความเหมาะสม
- 134.4.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดของงวดเวลาที่ไกลออกไปกว้างกว่าตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด และเหตุผลประกอบ หากมีการใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการดำเนินงานอยู่ หรือตลาดซึ่งหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นขึ้นอยู่กับ
- 134.4.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการคิดลดประมาณการกระแสเงินสด
- 134.5 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ให้เปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย และถ้ากิจการมิได้กำหนดมูลค่าดังกล่าวจากราคาตลาดที่อ้างอิงได้สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้
- 134.5.1 ลักษณะของข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ข้อสมมติที่สำคัญ ได้แก่ ข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์มากที่สุด
- 134.5.2 แนวทางที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญว่าอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หรืออธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด
- ถ้ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายถูกกำหนดโดยวิธีคิดลดประมาณการกระแสเงินสด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 134.5.3 ระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณกระแสเงินสด

134.5.5 อัตราที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสด

134.6 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องเปิดเผย

134.6.1 จำนวนผลต่างของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

134.6.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ

134.6.3 จำนวนที่มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไปเพื่อจะทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เท่ากับมูลค่าตามบัญชี หลังจากได้รวมผลจากการเปลี่ยนแปลงที่กระทบตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว

135. หากมูลค่าตามบัญชีบางส่วนหรือทั้งหมดของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนถูกบันทึกส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วย และมูลค่าที่บันทึกส่วนให้กับแต่ละหน่วยไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่บันทึกส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้น นอกจากนี้ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้น กำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน และมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่บันทึกส่วนให้หน่วยสินทรัพย์ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน ดังกล่าวมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการโดยรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกับข้อมูลดังต่อไปนี้

135.1 มูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมที่บันทึกส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น

135.2 มูลค่าตามบัญชีรวมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่บันทึกส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น

135.3 ลักษณะของข้อสมมติที่สำคัญ

- 135.4 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ ข้อสมมติแต่ละข้อว่ามูลค่าที่กำหนดอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก หรือไม่ หากไม่ ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตและแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเหตุใดจึงแตกต่าง
- 135.5 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญทำให้การกำหนดผลรวมของมูลค่าตามบัญชี ของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ มากกว่าผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องเปิดเผย
- 135.5.1 จำนวนผลต่างที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี
- 135.5.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ
- 135.5.3 จำนวนมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป เพื่อที่จะทำให้ผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เท่ากับมูลค่าตามบัญชี หลังจากได้รวมผลจากการเปลี่ยนแปลงที่กระทบตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว
136. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 99 กิจการอาจนำผลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุดของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่จัดทำในงวดบัญชีก่อนมาใช้ในการอ้างอิงในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ในงวดปัจจุบันหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ในกรณีนี้ ข้อมูลซึ่งต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 134 และ 135 สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว ได้แก่ ข้อมูลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่ยกมาจากงวดก่อน
137. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

138. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
139. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป
140. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ง. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140จ. การปรับปรุงแก้ไขฉบับปี 2555 แก้ไขย่อหน้า 80.2 กิจการต้องนำการแก้ไขดังกล่าวมาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันทีสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 โดยอนุญาตให้นำมาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการนำมาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

#### **การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม**

141. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การตัดยค่าของสินทรัพย์

## ภาคผนวก

### ภาคผนวก ก

#### การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานฉบับนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงแนวทางในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้ คำว่า “สินทรัพย์” ในภาคผนวกนี้ ให้มีความหมายครอบคลุมถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

#### องค์ประกอบของการวัดมูลค่าปัจจุบัน

- ก1 ความแตกต่างทางเศรษฐกิจระหว่างสินทรัพย์สามารถระบุได้โดยใช้องค์ประกอบดังต่อไปนี้ร่วมกัน
- (ก) ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือในกรณีที่ซับซ้อนขึ้น อาจใช้กลุ่มกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
  - (ข) การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดเหล่านั้น
  - (ค) มูลค่าของเงินตามเวลา ที่อ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่ปราศจากความเสี่ยงในตลาด ณ ปัจจุบัน
  - (ง) ราคาที่ได้สะท้อนถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์
  - (จ) ปัจจัยอื่นๆ ซึ่งบางครั้งอาจไม่สามารถระบุได้ (เช่น การขาดสภาพคล่อง) แต่เป็นปัจจัย ที่ผู้มีส่วนร่วมในตลาดมักจะพิจารณาในการกำหนดกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
- ก2 ภาคผนวกนี้ได้เปรียบเทียบวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่กิจการสามารถนำมาใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ 2 วิธี โดยจะเลือกใช้วิธีใดนั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น การคำนวณตามวิธีดั้งเดิม (Traditional approach) ได้รวมผลจากปัจจัย (ข)-(จ) ที่กล่าวข้างต้นในอัตราราคีลดทอนที่ใช้ และวิธีการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์ (Expected Cash Flow approach) ได้มีการรวมปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์หลังปรับด้วยความเสี่ยง ไม่ว่าจะกิจการจะใช้วิธีใดสะท้อนการคาดการณ์การเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลการคำนวณที่ได้ควรสะท้อนมูลค่าปัจจุบันที่คาดการณ์ของกระแสเงินสดในอนาคต เช่น การถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักผลลัพธ์ที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดแล้ว



## หลักเกณฑ์ทั่วไป

- ก3 เทคนิคที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด และอัตราดอกเบี้ยในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่แวดล้อมสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถใช้หลักเกณฑ์ต่อไปนี้ในการวัดมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ในกรณีทั่วไปได้
- (ก) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดกระแสเงินสดควรสะท้อนถึงข้อสมมติที่สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ มิฉะนั้น อาจเกิดความซ้ำซ้อนหรือละเลยผลกระทบของข้อสมมติดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้อัตราคิดลดร้อยละ 12 กับกระแสเงินสดตามสัญญาที่จะได้รับจากลูกหนี้เงินให้กู้ยืม อัตราดังกล่าวสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการผิดนัดชำระหนี้ในอนาคตจากเงินให้กู้ยืมที่มีลักษณะเฉพาะดังกล่าว กิจการต้องไม่ใช้อัตรา ร้อยละ 12 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกันนี้ในการคิดลดกระแสเงินสดที่คาดการณ์เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวได้สะท้อนข้อสมมติเกี่ยวกับการผิดนัดชำระดังกล่าวแล้ว
  - (ข) กระแสเงินสดที่คาดการณ์และอัตราคิดลดควรปราศจากความลำเอียง ตลอดจนปราศจากการนำปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มาร่วมพิจารณา ตัวอย่างเช่น การปรับประมาณการกระแสเงินสดสุทธิให้ต่ำลงโดยเจตนาเพื่อเพิ่มกำไรในอนาคตของสินทรัพย์ ถือว่ามีความลำเอียงในการวัดมูลค่า
  - (ค) กระแสเงินสดที่คาดการณ์ หรืออัตราคิดลดควรสะท้อนให้เห็นขอบเขตผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากกว่าการใช้มูลค่าต่ำสุดหรือ มูลค่าสูงสุด ที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงมูลค่าเดียว

## การวัดมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิม (Traditional Approach) และวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ (Expected Cash Flow Approach)

### วิธีดั้งเดิม

- ก4 การนำมูลค่าปัจจุบันมาประยุกต์ใช้ในการบันทึกบัญชีโดยดั้งเดิมแล้วจะใช้ประมาณการกระแสเงินสดเพียงชุดเดียว และอัตราคิดลดเพียงอัตราเดียว ซึ่งถือเป็นอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม การคำนวณตามวิธีดั้งเดิมจะมีข้อสมมติว่าอัตราคิดลดอัตราเดียวที่ใช้่นั้นสามารถสะท้อนการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคตและความเสี่ยงส่วนเพิ่มที่เหมาะสมได้ในทุกกรณี ดังนั้น วิธีดั้งเดิมจะให้ความสำคัญกับการเลือกอัตราคิดลดเป็นอย่างมาก
- ก5 ในบางสถานการณ์ กิจการสามารถนำวิธีดั้งเดิมมาใช้ได้โดยง่าย เช่น การที่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันอยู่ในตลาด หรือในกรณีที่สินทรัพย์มีกระแสเงินสดที่อ้างอิงจากสัญญา เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์นั้น เช่น หุ่นกู้ อัตราดอกเบี้ย 12%
- ก6 อย่างไรก็ตาม วิธีดั้งเดิมอาจไม่เหมาะสมในบางกรณีที่ต้องวัดมูลค่าแบบซับซ้อน เช่น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทรัพย์สินทางการเงินซึ่งไม่มีตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือไม่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึง

กันในตลาด ในการหาอัตราผลตอบแทนที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม กิจการต้องวิเคราะห์สินทรัพย์ที่ต้องการพิจารณานั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นในตลาดอย่างน้อย 2 รายการ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ระบุได้อัตราคิดลดกระแสเงินสดจะต้องอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่สามารถระบุได้จากสินทรัพย์ดังกล่าวที่มีลักษณะของกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับกระแสเงินสดของสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา ดังนั้นในการวัดค่ากิจการต้องกระทำการ ดังนี้

ก(6.1) ระบุกลุ่มของกระแสเงินสดที่ต้องการคิดลด

ก(6.2) ระบุสินทรัพย์อื่นในตลาด ซึ่งมีลักษณะกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา

ก(6.3) เปรียบเทียบกลุ่มของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสอง เพื่อให้มั่นใจว่ามีลักษณะที่คล้ายกัน เช่น ทั้งสองกลุ่มเป็นกระแสเงินสดตามสัญญาเหมือนกัน หรือ กลุ่มแรกเป็นกระแสเงินสดตามสัญญา ส่วนอีกกลุ่มเป็นกระแสเงินสดจากการประมาณการ

ก(6.4) ประเมินว่ามีองค์ประกอบใดที่มีอยู่ในสินทรัพย์หนึ่ง แต่ไม่ได้อยู่ในอีกสินทรัพย์หนึ่งบ้างหรือไม่ เช่น สินทรัพย์แรกมีสภาพคล่องน้อยกว่าสินทรัพย์ที่สอง

ก(6.5) ประเมินว่ากลุ่มกระแสเงินสดของสินทรัพย์แต่ละรายการจะมีรูปแบบการเปลี่ยนแปลงคล้ายคลึงกันหรือไม่ หากภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

#### วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

ก7 ในบางสถานการณ์ วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ เป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพมากกว่าวิธีดั้งเดิม เนื่องจากวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะใช้ข้อมูลกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้ทั้งหมดมาพิจารณาแทนที่จะใช้กระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงกลุ่มเดียว ตัวอย่างเช่น กระแสเงินสดอาจเป็น 100 ล้านบาท 200 ล้านบาท หรือ 300 ล้านบาท ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 220 ล้านบาท ดังนั้นวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จึงแตกต่างจากวิธีดั้งเดิม โดยเน้นที่การวิเคราะห์กระแสเงินสดที่กำลังพิจารณาโดยตรงและการระบุข้อสมมติในการวัดค่าที่ชัดเจนกว่าวิธีดั้งเดิม

ก8 ในการคำนวณโดยวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์กิจการสามารถใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันมาประกอบเมื่อช่วงเวลาที่ได้รับกระแสเงินสดไม่แน่นอน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้รับกระแสเงินสดจำนวน 1,000 ล้านบาท ในหนึ่งปี หรือในสองปี หรือในสามปี 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		<u>892.36</u>

ก9 มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับจำนวน 892.36 ล้านบาท แตกต่างจากผลที่ได้ถ้าคำนวณโดยวิธีดั้งเดิม โดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุดจำนวน 902.73 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันตามวิธีดั้งเดิมที่ใช้ในตัวอย่างนี้ กิจการจำเป็นต้องตัดสินใจเกี่ยวกับจังหวะเวลาที่สามารถเป็นไปได้ของกระแสเงินสดที่นำมาใช้ ซึ่งมีได้สะท้อนความเป็นไปได้ของจังหวะเวลาอื่น ทั้งนี้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันตามวิธีดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนความไม่แน่นอนของจังหวะเวลาได้

ก10 การนำความน่าจะเป็นมาใช้ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ แม้มีผู้วิจารณ์วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ว่าการกำหนดความน่าจะเป็นให้กับประมาณการ ซึ่งคำนวณขึ้นมาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้คำนวณนั้นทำให้ข้อมูลเกิดความแม่นยำมากขึ้นจริงหรือไม่ แต่การประยุกต์วิธีการคำนวณแบบดั้งเดิมที่เหมาะสม (ตามที่กล่าวใน ก6) ก็ต้องการการประมาณการและดุลยพินิจของผู้คำนวณเช่นกัน แต่วิธีดั้งเดิมไม่มีการแสดงการคำนวณในเรื่องดังกล่าวให้ชัดเจนเหมือนวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

ก11 ประมาณการหลายประเภทที่จัดทำขึ้นในทางปฏิบัติในปัจจุบัน ได้รวมส่วนประกอบของกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้วอย่างไม่เป็นทางการ นอกจากนี้ บ่อยครั้งที่นักบัญชีจำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยข้อมูลที่มีอยู่จำกัดเกี่ยวกับความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น เช่น นักบัญชีอาจต้องเผชิญกับสถานการณ์ดังนี้

ก11.1 เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณขึ้นมีมูลค่าอยู่ระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท ไม่มีจำนวนใดในช่วงดังกล่าวที่มีโอกาสเกิดขึ้นมากกว่าจำนวนอื่น แต่จากข้อมูลที่มีอยู่จำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์ จะเท่ากับ 150 ล้านบาท  $[(50 + 250)/2]$

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) หน้า 50/55

- ก11.2 เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณขึ้นมีมูลค่าอยู่ระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท โดยที่จำนวนที่เป็นไปได้มากที่สุดคือ 100 ล้านบาท แต่ไม่สามารถกำหนดความน่าจะเป็นของแต่ละจำนวนได้ จากข้อมูลที่มีอยู่จำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดหวังจะเท่ากับ 133.33 ล้านบาท  $[(50+100+250)/3]$
- ก11.3 จำนวนที่ประมาณไว้ได้แก่ 50 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 10%) 250 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 30%) หรือ 100 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยประมาณคือ 140 ล้านบาท  $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$

ในแต่ละกรณีประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะให้ค่าประมาณที่ดีกว่าการใช้จำนวนที่น้อยที่สุดจำนวนที่มากที่สุด หรือจำนวนที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด เพียงจำนวนเดียว

- ก12 กิจการควรพิจารณาถึงต้นทุนที่ต้องเสียไป และประโยชน์ที่จะได้รับในการเลือกใช้วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ในบางกรณีกิจการอาจสามารถเข้าถึงข้อมูลจำนวนมาก ซึ่งนำมาคำนวณกระแสเงินสดได้หลายสถานการณ์ หรือในบางครั้งกิจการอาจสามารถจัดทำประมาณการทางการเงินที่ระบุความผันแปรของกระแสเงินสดได้เพียงคร่าว ๆ ยกเว้นจะยอมเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น กิจการควรพิจารณาความสมมูลระหว่างต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมมากกับการเพิ่มขึ้นของความน่าเชื่อถือในการวัดมูลค่า
- ก13 มีผู้ให้ความเห็นว่า เทคนิคกระแสเงินสดที่คาดการณ์ไม่เหมาะสมหากจะนำไปใช้ในการวัดสินทรัพย์รายการเดียว หรือสินทรัพย์ที่ข้อมูลกระแสเงินสดที่เป็นไปได้อาจจำกัด ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดที่เป็นไปได้ 2 กรณี คือ กระแสเงินสดจำนวน 10 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 90% และ 1,000 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 10% ในกรณีดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์ที่คำนวณได้จะเท่ากับ 109 ล้านบาท ซึ่งผู้ให้ความเห็นวิจารณ์ว่ามูลค่าดังกล่าวไม่เป็นตัวแทนที่ดีของจำนวนกระแสเงินสดที่จะได้รับ
- ก14 คำวิจารณ์ข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งด้านวัตถุประสงค์ในการวัดค่า หากวัตถุประสงค์ คือ การรวบรวมต้นทุนที่จะเกิดขึ้น กระแสเงินสดที่คาดการณ์อาจจะไม่เป็นตัวแทนที่เที่ยงธรรมของต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่น่าจะเป็น 10 ล้านบาท แม้ว่าจะเป็นกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้สูงที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากการวัดมูลค่า 10 ล้านบาทไม่ได้รวมความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในการวัดค่าสินทรัพย์ แต่กลับถูกรายงานเสมือนกระแสเงินสดที่มีความชัดเจนแน่นอน ในกรณีทั่วไป ไม่มีกิจการใดที่จะขายสินทรัพย์ที่มีลักษณะดังกล่าวในราคา 10 ล้านบาท

## อัตราคิดลด

- ก15 ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ก็ตาม อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดต้องไม่รวมความเสี่ยง ซึ่งได้ปรับในประมาณการกระแสเงินสดแล้ว เพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนของผลกระทบของข้อสมมติบางประการ
- ก16 หากกิจการไม่สามารถหาอัตราคิดลดเฉพาะของสินทรัพย์ในตลาดได้ กิจการสามารถใช้อัตราโดยประมาณแทนอัตราคิดลดดังกล่าวได้ โดยจะต้องประเมินสภาพตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับ
- (ก) มูลค่าของเงินตามเวลาสำหรับระยะเวลาจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และ
  - (ข) ปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในย่อหน้า ก1 ของมาตรฐานฉบับนี้ โดยจะต้องระวังมิให้ปัจจัยดังกล่าวส่งผลให้ต้องปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสด
- ก17 ในการประมาณการ กิจการอาจเริ่มจากการพิจารณาอัตราต่างๆ ดังต่อไปนี้
- (ก) ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการ ซึ่งอาจกำหนดโดยใช้เทคนิค เช่น แบบจำลองการตีราคาสินทรัพย์ประเภททุน (The Capital Asset Pricing Model)
  - (ข) อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมส่วนเพิ่มของกิจการ
  - (ค) อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมอื่นๆ ในตลาด
- ก18 อย่างไรก็ตาม อัตราเหล่านี้จะต้องถูกปรับปรุง
- (ก) เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงแนวทางที่ตลาดใช้ในการประเมินความเสี่ยงเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ของสินทรัพย์นั้น
  - (ข) เพื่อแยกความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ของสินทรัพย์ หรือความเสี่ยงที่ได้รวมอยู่ในกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้ว
- ทั้งนี้ ควรพิจารณาความเสี่ยงเฉพาะประเทศ ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน และความเสี่ยงด้านราคา ประกอบด้วย
- ก19 อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากโครงสร้างเงินทุนของกิจการ และวิธีการที่กิจการจัดหาเงิน เพื่อใช้ในการซื้อสินทรัพย์ เนื่องจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคตไม่ขึ้นอยู่กับวิธีการที่กิจการจัดหาเงินมาซื้อสินทรัพย์นั้น
- ก20 ย่อหน้าที่ 55 ของมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้อัตราคิดลดที่ใช้เป็นอัตราก่อนภาษี ดังนั้น หากเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการอัตราคิดลดเป็นอัตราหลังภาษีจะต้องปรับให้เป็นอัตราก่อนภาษี
- ก21 โดยปกติ กิจการจะใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับการประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการควรใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาที่ต่างกัน หากมูลค่าจากการใช้อ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลา หรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

## ภาคผนวก ข

ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง

## ภาคผนวก ค

### **การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม**

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ค1 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ ผู้ซื้อวัดมูลค่าและรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ ด้วยจำนวนตามข้อ 1 ที่มากกว่าจำนวนตามข้อ 2 ดังต่อไปนี้

(1) ผลรวมของ:

- (ก) มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอน ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงมูลค่าความยุติธรรม ณ วันที่ซื้อ
- (ข) มูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการผู้ถูกซื้อ ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ
- (ค) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในทุนของกิจการที่ถูกซื้อที่ถือโดยผู้ซื้อก่อนวันที่ซื้อ ในกรณีของการรวมธุรกิจที่บรรลุผลเป็นขั้น ๆ

(2) จำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ที่สามารถระบุได้ที่ได้รับมา ถือว่าการวัดมูลค่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ

### **การปันส่วนค่าความนิยม**

ค2 ย่อหน้าที่ 80 ของมาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการรวมธุรกิจ โดยไม่คำนึงว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ แต่สามารถเป็นไปได้ที่ประโยชน์จากการรวมธุรกิจบางส่วนจะถูกปันส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสีย

### การทดสอบการด้อยค่า

- ค3 การทดสอบการด้อยค่าต้องเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- ค4 หากกิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ แทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่ถูกรับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ถูกบันทึกกับหน่วยสินทรัพย์โดยรวมค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่าตามบัญชีที่ถูกปรับปรุงนี้จะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในการพิจารณาว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นด้อยค่าหรือไม่

### การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- ค5 ย่อหน้า 104 ของมาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นโดยไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน จากนั้นผลขาดทุนที่เหลือจึงนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น
- ค6 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนให้กับบริษัทแม่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย
- ค7 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของงานของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนที่มีใช้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนต่าง ๆ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามเกณฑ์ดังนี้
- (ก) จำนวนที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า และ
- (ข) จำนวนที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วน

นั้นก่อนเกิดการด้อยค่า การด้อยค่าจะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด  
เงินสดแต่ละส่วน ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการในส่วนนั้น

สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับบริษัทใหญ่  
และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

ค8 หากกิจการไม่ได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นเนื่องจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม  
ที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ (ดูภาคผนวก ค4) กิจการ  
ต้องไม่รับรู้การด้อยค่าดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม ในกรณีดังกล่าว ผล  
ขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่สามารถปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่เท่านั้นที่จะรับรู้  
เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)