

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖๐/๒๕๖๒

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖

เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๗ (๓/๒๕๖๒) เมื่อวันที่ ๗ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๘/๒๕๖๑ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๓ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

จักรกฤตย์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

### เรื่อง

### การด้อยค่าของสินทรัพย์

#### คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2561 (IAS 36: Impairment of Assets (Bound volume 2019 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2561 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการ รายงานทางการเงินฉบับอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำหรือเนื้อหาใดๆ

**\*\*คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้\*\***

**มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36**

**เรื่อง**

**การด้อยค่าของสินทรัพย์**

## สารบัญ

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

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

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

### เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

#### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการปฏิบัติเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูล

#### ขอบเขต

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

- 2.7 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม วัตถุประสงค์ด้วยมูลค่ายุติธรรม* หักด้วยต้นทุนในการขาย
- 2.8 ต้นทุนการได้มารอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาของผู้รับประกันภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง *สัญญาประกันภัย*
- 2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*
- 3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงานหรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้แล้ว
- 4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จัดประเภทเป็น
- 4.1 เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม*
- 4.2 เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*
- 4.3 การร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง *การร่วมการงาน*
- สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ ให้อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน*
- 5 มาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* หรือ สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม* อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยราคาที่ตีใหม่ (กล่าวคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์* และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* สำหรับผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายถือว่าเป็นต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มที่เกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์

- 5.1 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต้องใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาใหม่ที่ใหม่ ในกรณีนี้หลังจากที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ สินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไม่น่าจะเกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
- 5.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 5.3 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต้องต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ดังนั้นสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่จะเกิดการด้อยค่าหากมูลค่าจากการใช้ต่ำกว่าราคาใหม่ที่ใหม่ ในกรณีนี้ หลังจากที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

## คำนิยาม

### 6 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<b>มูลค่าตามบัญชี</b>	หมายถึง	จำนวนเงินที่รับรู้เป็นสินทรัพย์หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ค่าตัดจำหน่าย) และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม
<b>หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</b>	หมายถึง	กลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น
<b>สินทรัพย์องค์คร</b>	หมายถึง	สินทรัพย์อื่นนอกจากค่าความนิยม ที่มีส่วนก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคตไม่ว่าจะเป็นกระแสเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณา และกระแสเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น

ต้นทุนในการจำหน่าย	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือจำนวนเงินอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงิน หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์
ค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย)	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ <sup>1</sup>
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	หมายถึง	จำนวนเงินของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	หมายถึง	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า
อายุการใช้ประโยชน์	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ หรือ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

<sup>1</sup> ในกรณีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคำว่า “ค่าตัดจำหน่าย” โดยทั่วไปจะใช้แทนคำว่า “ค่าเสื่อมราคา” ซึ่งคำศัพท์ทั้งสองคำมีความหมายเหมือนกัน



**มูลค่าจากการใช้** หมายถึง **มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

### การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

- 7 กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามย่อหน้าที่ 8 ถึง 17 สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย ส่วนที่เหลือของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการจัดโครงสร้างดังต่อไปนี้
- 7.1 ย่อหน้าที่ 18 ถึง 57 กำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย
- 7.2 ย่อหน้าที่ 58 ถึง 108 กำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าโดยการรับรู้และการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการนอกจากค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 64 และการรับรู้และการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
- 7.3 ย่อหน้าที่ 109 ถึง 116 กำหนดเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่รับรู้ไปแล้วในงวดก่อน สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125
- 7.4 ย่อหน้าที่ 126 ถึง 133 กำหนดเกี่ยวกับข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมถึงค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนซึ่งถูกบันทึกส่วนสำหรับการทดสอบการด้อยค่านั้น กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 134 ถึง 137
- 8 สินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น ย่อหน้าที่ 12 ถึง 14 ได้อธิบายถึงข้อบ่งชี้บางประการที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น สำหรับกรณีที่มีข้อบ่งชี้ใด ๆ กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการ ยกเว้นกรณีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มิได้

- กำหนดให้กิจการประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างเป็นทางการหากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น
- 9 ณ วันสิ้นแต่ละรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
- 10 กิจการต้องดำเนินการต่อไปนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเกิดขึ้นหรือไม่
- 10.1 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานเป็นประจำทุกปี โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน การทดสอบการด้อยค่านี้ กิจการอาจดำเนินการในช่วงเวลาใดของปีก็ได้ แต่ต้องดำเนินการ ณ ช่วงเวลาเดียวกันของทุกปี กิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เหมือนกัน ณ ช่วงเวลาที่แตกต่างกันได้ อย่างไรก็ตามหากการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบันทึกไว้ในระหว่างรอบปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวก่อนวันสิ้นสุดรอบปีปัจจุบัน
- 10.2 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจเป็นประจำทุกปี ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99
- 11 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในช่วงก่อนพร้อมใช้งานมักมีความไม่แน่นอนที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกินกว่ามูลค่าตามบัญชี มากกว่าช่วงหลังพร้อมใช้งาน ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานอย่างน้อยปีละครั้ง
- 12 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลภายนอก

- 12.1 มีข้อบ่งชี้ที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด โดยมูลค่าที่ลดลงนั้นมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ
- 12.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อกิจการซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างงวด หรือจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการอยู่หรือการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น
- 12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด และการเพิ่มขึ้นดังกล่าวมีแนวโน้มว่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้

ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ

12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ

แหล่งข้อมูลภายใน

12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหายทางกายภาพ

12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับขอบเขตหรือลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนดเวลาที่คาดไว้ และการประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน<sup>2</sup>

12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งบ่งชี้ว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

เงินปันผลจากบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วม

12.8 สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้

12.8.1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนในงบการเงินรวมซึ่งรวมถึงค่าความนิยมที่เกี่ยวข้อง หรือ

12.8.2 เงินปันผลมีจำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วมในรอบระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล

13 ข้อบ่งชี้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 12 มิได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจการอาจจะบ่งชี้ข้อบ่งชี้อื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าจนทำให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีของค่าความนิยมต้องทดสอบการด้อยค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99

14 หลักฐานจากรายงานภายในที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้

<sup>2</sup> มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

- 14.1 กระแสเงินสดจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือจำนวนเงินที่จำเป็นต้องจ่ายในภายหลังเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้หรือเพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่กำหนดไว้เดิมอย่างมีนัยสำคัญ
- 14.2 กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริง หรือกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนต่ำกว่างบประมาณที่กำหนดไว้อย่างมีนัยสำคัญ
- 14.3 กระแสเงินสดสุทธิหรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ หรือ
- 14.4 เมื่อรวมผลการดำเนินงานในงวดปัจจุบันกับผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณแล้ว เกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานหรือกระแสเงินสดจ่ายสุทธิที่เกิดจากสินทรัพย์
- 15 ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่ได้ใช้งาน และค่าความนิยมอย่างน้อยปีละครั้ง นอกจากข้อกำหนดที่ระบุในย่อหน้าที่ 10 แล้ว กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาใช้ในการระบุว่าการจำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ หากการคำนวณครั้งก่อนแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และไม่เกิดเหตุการณ์ใดที่ส่งผลกระทบต่อผลต่างระหว่างมูลค่าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน การวิเคราะห์ครั้งก่อนอาจแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อบ่งชี้ใดที่ระบุในย่อหน้าที่ 12
- 16 จากตัวอย่างในย่อหน้าที่ 15 ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการในกรณีดังต่อไปนี้
- 16.1 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นที่เพิ่มขึ้นอาจไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ซึ่งมีอายุการใช้ประโยชน์เหลืออยู่เป็นเวลายาวนาน
- 16.2 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แต่จากการวิเคราะห์ความอ่อนไหวของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในครั้งก่อน แสดงให้เห็นว่า
- 16.2.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่น่าจะลดลงอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากมีแนวโน้มว่ากิจการจะได้รับกระแสเงินสดในอนาคตเพิ่มขึ้น (เช่น ในบางกรณี กิจการอาจสามารถแสดงให้เห็นว่ากิจการได้ปรับตัวให้รายได้สามารถชดเชยกับการเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาด) หรือ

16.2.2 การลดลงในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่ทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าอย่างมีสาระสำคัญ

- 17 หากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า อาจบ่งชี้ว่ากิจการจำเป็นต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แม้ว่าจะไม่มีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

**การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน**

- 18 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดคำนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้แล้วแต่จำนวนเงินที่คงสูงกว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้มีความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย
- 19 กิจการอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้งมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เสมอไป หากมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ แสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าอีกจำนวนหนึ่ง
- 20 กิจการอาจวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายได้แม้ว่าจะไม่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์อย่างเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายได้เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการราคาที่เกี่ยวข้องได้จากรายการขายสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ถือเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
- 21 กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หากไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายอย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่ายประกอบด้วยเงินสดสุทธิที่จะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเป็นสำคัญ ในขณะที่กระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์นั้นน่าจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก
- 22 กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ นอกจากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่ (ตามย่อหน้าที่ 65 ถึง 103) นอกจากกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

- 22.1 มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น หรือ
  - 22.2 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย
- 23 ในบางกรณี การกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายหรือมูลค่าจากการใช้โดยการประมาณการ การหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ผลใกล้เคียงอย่างสมเหตุสมผลกับการคำนวณอย่างละเอียดตามที่แสดงในมาตรฐานฉบับนี้

**การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน**

- 24 ย่อหน้าที่ 10 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปีโดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดที่คำนวณไว้ล่าสุดในงวดก่อนอาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวในงวดปัจจุบันได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 24.1 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องซึ่งไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ทำให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ไม่ได้เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด
  - 24.2 การคำนวณครั้งล่าสุดได้แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ และ
  - 24.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การคำนวณจะแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในปัจจุบันต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

**มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย**

25- 27 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

- 28 ต้นทุนในการจำหน่ายในส่วนที่มีได้รับรู้เป็นหนี้สินต้องนำมาหักในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วย ต้นทุนในการจำหน่าย ตัวอย่างของต้นทุนในการจำหน่าย ได้แก่ ต้นทุนทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์และภาษีที่คล้ายคลึงกัน ต้นทุนในการขนย้ายสินทรัพย์ และต้นทุนส่วนเพิ่ม โดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย อย่างไรก็ตาม ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการลดขนาดหรือการปรับโครงสร้างธุรกิจหลังการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่ม โดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
- 29 ในการจำหน่ายสินทรัพย์บางครั้ง ผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินที่เกี่ยวข้องด้วย และมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์จะนำมูลค่าของทั้งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องมาใช้ ย่อหน้าที่ 78 อธิบายเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติสำหรับกรณีดังกล่าว

### มูลค่าจากการใช้

- 30 องค์ประกอบดังต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์
- 30.1 การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
  - 30.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงิน หรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต
  - 30.3 มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง
  - 30.4 ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์ และ
  - 30.5 ปัจจัยอื่น เช่น การขาดสภาพคล่อง ซึ่งผู้ร่วมตลาดจะสะท้อนในการกำหนดกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
- 31 การประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้
- 31.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่จะได้รับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ และ
  - 31.2 ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตดังกล่าว
- 32 กิจการสามารถสะท้อนองค์ประกอบที่ระบุในย่อหน้าที่ 30.2 30.4 และ 30.5 โดยการเลือกที่จะปรับปรุงกับกระแสเงินสดในอนาคตหรือปรับปรุงกับอัตราคิดลดก็ได้ ไม่ว่าจะกิจการจะเลือกใช้วิธีใดเพื่อสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลลัพธ์ที่ได้ต้องสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดไว้ กล่าวคือ กิจการอาจใช้มูลค่าตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเป็นไปได้ของทุกกรณีได้ แนวทางเพิ่มเติมในการใช้เทคนิคการคิดมูลค่าปัจจุบันเพื่อวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก
- เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต**

- 33 ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้
- 33.1 ประเมินการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนซึ่งแสดงถึงการประเมินการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ และกิจการต้องให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก
- 33.2 ประเมินการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุง หรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น การประเมินการโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลานานกว่านั้น
- 33.3 ประเมินการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการล่าสุด โดยการปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลงสำหรับปีถัดไป นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถ่วงเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า
- 34 ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ในการประเมินการกระแสเงินสดในปัจจุบัน โดยพิจารณาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีตกับกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าข้อสมมติที่ใช้ในการประเมินการกระแสเงินสดในปัจจุบันสอดคล้องกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต โดยนำผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อกระแสเงินสดเกิดขึ้นจริงมาพิจารณาร่วมด้วย
- 35 โดยทั่วไปงบประมาณหรือประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่มีรายละเอียดระบุไว้อย่างชัดเจนและเชื่อถือได้ซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีมักไม่สามารถทำได้ ด้วยเหตุดังกล่าวฝ่ายบริหารจึงควรประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปี เป็นอย่างมาก ฝ่ายบริหารอาจประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีหากฝ่ายบริหารมั่นใจว่าประมาณการนั้นเชื่อถือได้ และฝ่ายบริหารต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าจากประสบการณ์ในอดีตสามารถคาดการณ์กระแสเงินสดสำหรับระยะเวลาที่เกินกว่า 5 ปี ได้อย่างแม่นยำ
- 36 กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดไปจนถึงสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยการปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตสำหรับปีถัดไป อัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราคงที่หรืออัตราที่ลดลง ดังนั้นอัตราการเติบโตที่เหมาะสมควรเท่ากับศูนย์หรือติดลบ นอกจากนี้มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบวงจรของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอัตราการเติบโต



- 37 สภาพตลาดที่ดีจะมีคู่แข่งเข้ามาในตลาดทำให้การเติบโตของกิจการถูกจำกัด ดังนั้น จึงเป็นการยากที่อัตราการเติบโตของกิจการจะสูงกว่าอัตราการเติบโตในอดีตด้วยเฉลี่ยระยะยาว (เป็นต้นว่า 20 ปี) ของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้
- 38 ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน และเป็น การประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ตลอดอายุ การใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

### ส่วนประกอบของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

- 39 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องรวมถึง
- 39.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง
- 39.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง (ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้) และประมาณการกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอได้ และ
- 39.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้ประโยชน์
- 40 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตและอัตราคิดลดต้องมาจากข้อสมมติที่สม่าเสมอเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของราคาอันเนื่องมาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป ดังนั้น กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยการประเมินระดับราคาที่มีผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อ หากกิจการใช้อัตราคิดลดที่รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไปแล้ว สำหรับกรณีใช้อัตราคิดลดที่ไม่ได้รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยการประเมินระดับราคาที่ไม่ มีผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อ (แต่ให้รวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา ที่เฉพาะเจาะจงในอนาคต)
- 41 การประมาณการกระแสเงินสดจ่ายต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้
- 42 กิจการต้องรวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือพร้อมที่จะขาย หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มิได้รวมกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มของอาคารระหว่างก่อสร้างหรือโครงการพัฒนาที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์

- 43 การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมจำนวนต่อไปนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
- 43.1 กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา (เช่น สินทรัพย์ทางการเงินประเภทลูกหนี้) และ
- 43.2 กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันซึ่งได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว (เช่น เจ้าหนี้เงินบำนาญบำนาญ หรือประมาณการหนี้สิน)
- 44 กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ และการประมาณการดังกล่าวต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากรายการต่อไปนี้
- 44.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ
- 44.2 การปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น
- 45 เนื่องจากกระแสเงินสดในอนาคตได้ประมาณการจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ ดังนั้นมูลค่าจากการใช้จึงไม่สะท้อนให้เห็นถึง ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 45.1 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถประหยัดได้ (เช่น ต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานที่ลดลง) หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ
- 45.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น หรือกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าว
- 46 การปรับโครงสร้าง หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหาร ซึ่งทำให้เกิดเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการหรือลักษณะการดำเนินธุรกิจ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ให้แนวปฏิบัติที่สร้างความชัดเจนว่าเมื่อใดจึงจะถือว่ากิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง
- 47 เมื่อกิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง สินทรัพย์บางรายการอาจได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างนั้น ดังนั้นเมื่อกิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้างกิจการต้อง
- 47.1 กำหนดมูลค่าจากการใช้โดยการประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่สะท้อนถึงต้นทุนที่ประหยัดได้และผลประโยชน์อื่นที่เกิดจากการปรับโครงสร้าง (ซึ่งกำหนดจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร) และ
- 47.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตสำหรับการปรับโครงสร้างและนำไปรวมอยู่ในประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*
- 48 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับ

กระแสเงินสดจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์ดีขึ้น จนกว่ากระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้น

- 49 ประมวลการกระแสเงินสดในอนาคตให้รวมกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการรักษาระดับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะเกิดจากสินทรัพย์ในสภาพปัจจุบัน เมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์ โดยประมาณที่แตกต่างกันและสินทรัพย์ทุกรายการนั้นมีความจำเป็นต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะถือว่าการเปลี่ยนแทนของสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์สั้นกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาตามปกติเพื่อให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน หากสินทรัพย์รายการหนึ่งมีส่วนประกอบที่มีอายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน การเปลี่ยนแทนของส่วนประกอบที่มีอายุการใช้ประโยชน์สั้นกว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาสินทรัพย์ เมื่อมีการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น
- 50 **ประมวลการกระแสเงินสดในอนาคต ต้องไม่รวม**
- 50.1 **กระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ**
- 50.2 **ภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป**
- 51 ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้น กิจกรรมอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณซ้ำหรืออาจไม่นำมาคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา โดยการคิดลดประมวลการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมวลการกระแสเงินสดในอนาคต ในทำนองเดียวกัน กระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนหักภาษีเงินได้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้
- 52 ประมวลการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ในราคาจากผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย
- 53 ประมวลการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์จะต้องกำหนดในลักษณะที่คล้ายคลึงกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย เว้นแต่ในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธินั้น
- 53.1 กิจการใช้ราคาที่อ้างอิงได้ ณ วันที่ทำการประมาณการสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ซึ่งสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ และนำไปใช้ในการดำเนินงานภายใต้สภาพการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

- 53.2 กิจการต้องปรับปรุงราคาตั้งกล่าวด้วยผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของระดับราคา ในอนาคตเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของระดับราคาในอนาคตที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่ได้รวมผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและอัตโนมัติ กิจการต้องไม่รวมผลกระทบดังกล่าวในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย
- 53ก มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้เมื่อมีการกำหนดราคาสินทรัพย์ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงผลกระทบจากปัจจัยต่างๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบเฉพาะเจาะจงต่อกิจการและไม่ได้ส่งผลกับกิจการอื่นทั่วไป เช่น มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงปัจจัยเหล่านี้ ซึ่งโดยทั่วไปปัจจัยเหล่านี้ไม่ได้มีไว้สำหรับผู้ร่วมตลาด
- 53ก.1 มูลค่าส่วนเพิ่มที่ได้มาจากการรวมกลุ่มของสินทรัพย์ (เช่น การสร้างกลุ่มการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งมีสถานที่ตั้งแตกต่างกัน)
- 53ก.2 การผนึกกำลังร่วมกันระหว่างสินทรัพย์ที่มีการวัดมูลค่ากับสินทรัพย์อื่น
- 53ก.3 สิทธิทางกฎหมายหรือข้อจำกัดทางกฎหมายที่เฉพาะเจาะจงสำหรับเจ้าของสินทรัพย์ในปัจจุบัน และ
- 53ก.4 ประโยชน์ทางภาษี หรือภาระทางภาษีที่เฉพาะเจาะจงสำหรับเจ้าของสินทรัพย์ในปัจจุบัน

#### กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

- 54 กระแสเงินสดในอนาคตต้องประมาณการในสกุลเงินที่กระแสเงินสดเหล่านั้นจะเกิดขึ้น และต้องคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมสำหรับสกุลเงินนั้น กิจการต้องแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่ประมาณการขึ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่คำนวณมูลค่าจากการใช้

#### อัตราคิดลด

- 55 อัตราคิดลด (อัตรา) ต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้ที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของ
- 55.1 มูลค่าของเงินตามเวลา และ
- 55.2 ความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ ซึ่งการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้้นำความเสี่ยงดังกล่าวมาพิจารณาปรับปรุงประมาณการ
- 56 อัตราที่สะท้อนการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ คือผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน ระยะเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราในตลาดปัจจุบัน

สำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงที่คล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้ต้องไม่นำความเสี่ยงมาพิจารณาปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ

- 57 เมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์ได้จากตลาดโดยตรง กิจการต้องหาตลาดที่มีสถานการณ์ใกล้เคียงกันเพื่อประมาณอัตราคิดลด แนวทางเพิ่มเติมในการประมาณการอัตราคิดลดในสถานการณ์ต่างๆ ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

### การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 58 กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่ไม่รวมถึงค่าความนิยม ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 59 ถึง 64 และต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
- 59 กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนก็ต่อเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น มูลค่าส่วนที่ลดลงคือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 60 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาใหม่ที่ใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- 61 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในกรณีที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไม่เกินกว่าจำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่บันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ดังกล่าวต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้น
- 62 กรณีที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณการขึ้นมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้
- 63 หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงการคำนวณค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์สำหรับงวดเวลาในอนาคต โดยใช้มูลค่าตามบัญชี

ที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) และนำมาบันทึกส่วนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

- 64 หากกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องระบุสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์กับฐานภาษีของสินทรัพย์นั้น

### หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

- 65 กิจการต้องระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและกำหนดมูลค่าตามบัญชี รวมทั้งรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามข้อกำหนด ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 66 ถึง 108 และภาคผนวก ค

#### การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

- 66 หากมีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ กรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณา รวมอยู่ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

- 67 กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

67.1 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ไม่สามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น เมื่อกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องไม่สามารถประมาณการได้เป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก) และ

67.2 สินทรัพย์ไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นได้

ในกรณีดังกล่าวกิจการสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เฉพาะสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
บริษัทเหมืองแร่เป็นเจ้าของทางรถไฟส่วนบุคคลที่ใช้สนับสนุนกิจกรรมเหมืองแร่ของบริษัทเอง ทางรถไฟส่วนบุคคลดังกล่าวสามารถนำไปขายเป็นเศษซากได้เท่านั้น และไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นในเหมืองแร่

ในกรณีดังกล่าวบริษัทไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทางรถไฟได้ เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ทางรถไฟไม่สามารถกำหนดได้และอาจแตกต่างจากมูลค่าซาก ดังนั้น บริษัทจึงประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ทางรถไฟดังกล่าวรวมอยู่ด้วย กล่าวคือเหมือนแร่โดยรวม

- 68 ตามคำนิยามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้องอาศัยดุลยพินิจ หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

**ตัวอย่าง**

บริษัทเดินรถประจำทางแห่งหนึ่งให้บริการภายใต้สัญญาที่ทำกับเทศบาล ซึ่งกำหนดให้บริษัทต้องให้บริการขั้นต่ำ 5 เส้นทาง กิจการสามารถระบุสินทรัพย์และกระแสเงินสดที่ได้รับจากการเดินรถแต่ละเส้นทางแยกจากกันได้ และการเดินรถเส้นทางหนึ่งมีผลขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ

เนื่องจากข้อกำหนดตามสัญญา กิจการไม่สามารถที่จะยกเลิกเดินรถเส้นทางใดเส้นทางหนึ่งได้ ดังนั้น ระดับที่เล็กที่สุดของกระแสเงินสดรับที่สามารถระบุได้ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น คือ กระแสเงินสดรับที่เกิดจากการเดินรถทั้ง 5 เส้นทางรวมกัน ดังนั้น หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือบริษัทเดินรถประจำทางทั้งบริษัท

- 69 กระแสเงินสดรับ คือกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้รับมาจากบุคคลหรือกิจการภายนอกกิจการที่เสนอรายงาน ในการระบุว่ากระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการซึ่งรวมถึงวิธีการที่ฝ่ายบริหารติดตามผลการดำเนินงานของกิจการ (เช่น สายการผลิต ลักษณะของธุรกิจ สถานที่ตั้ง เขตพื้นที่ หรือภูมิภาคแต่ละแห่ง) หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์และการดำเนินงานของกิจการอย่างต่อเนื่อง หรือการจำหน่ายสินทรัพย์และการยกเลิกการดำเนินงานของกิจการ
- 70 กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นผลิตผลผลิตที่มีตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ภายในกิจการ หากราคาโอนภายในส่งผลต่อกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำ

ประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับราคาในอนาคตสำหรับผลผลิตนั้น ที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกัน มาใช้เพื่อ

- 70.1 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และ
- 70.2 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อื่นหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน
- 71 แม้ว่ากิจการได้นำผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ทั้งหมด หรือบางส่วนไปใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ (เช่น สินค้าที่อยู่ระหว่างกระบวนการผลิต) กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหากจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นหากกิจการสามารถขายผลผลิตนี้ได้ในตลาดที่มีสภาพคล่อง ทั้งนี้เนื่องจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่ประมาณการโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นหรือเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน หากราคาโอนภายในไม่สะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับราคาในอนาคตที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกัน
- 72 กิจการต้องระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันในแต่ละงวดให้มีความสอดคล้องกัน เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงได้อย่างสมเหตุสมผล
- 73 ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในงวดก่อนหรือประเภทของสินทรัพย์ต่างๆ ที่รวมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 130 หากกิจการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

**มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

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



- 75 กิจการต้องกำหนดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับวิธีการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- 76 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง
- 76.1 รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรง หรือที่สามารถปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคตที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ
- 76.2 ไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินใดที่กิจการได้รับรู้แล้ว เว้นแต่กิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้หากไม่นำหนี้สินนั้นมาใช้ในการพิจารณา
- มูลค่าตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้ว (ดูย่อหน้าที่ 28 และ 43)
- 77 เมื่อกิจการรวมสินทรัพย์ไว้ด้วยกันเป็นกลุ่มเพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องนำสินทรัพย์ทุกรายการที่ก่อให้เกิดหรือนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เกี่ยวข้องรวมไว้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเดียวกัน มิฉะนั้นอาจดูเหมือนว่ากิจการได้รับคืนมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเต็มจำนวน ทั้งที่ในความเป็นจริงผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้เกิดขึ้นแล้ว ในบางกรณี แม้ว่าสินทรัพย์บางรายการมีส่วนทำให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประมาณการขึ้น แต่กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนสินทรัพย์นั้นให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยมหรือสินทรัพย์องค์กร เช่น สินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อธิบายวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 103
- 78 กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้วเพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหากกิจการจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าว ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย (หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่าย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการที่ระบุอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ในการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินไปหักในการกำหนดทั้งมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

## ตัวอย่าง

บริษัทแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ในประเทศที่มีกฎหมายกำหนดว่าเจ้าของกิจการต้องบูรณะสถานที่เมื่อการทำเหมืองแร่เสร็จสิ้นลง ต้นทุนการบูรณะรวมถึงการฟื้นฟูเหมืองให้กลับสู่สภาพเดิม กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการฟื้นฟูพื้นที่ที่กิจการเปลี่ยนแปลงสภาพพื้นที่เพื่อเริ่มต้นทำเหมืองแร่ ประมาณการดังกล่าวรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของเหมืองแร่และมีการคิดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของเหมืองแร่ นั้น มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่เท่ากับ 500 ล้านบาทซึ่งเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของต้นทุนการบูรณะสถานที่นั้น

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

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

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

## ค่าความนิยม

การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

- 80 เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ตั้งแต่วันที่ได้มา กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมต้อง
- 80.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดภายในกิจการที่ใช้ในการประเมินค่าความนิยม เพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในกิจการ และ
- 80.2 ไม่มีขนาดใหญ่กว่าส่วนงานดำเนินงานตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ก่อนการรวมธุรกิจ
- 81 ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเกิดจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมกิจการ ซึ่งไม่สามารถระบุและไม่สามารถรับรู้แยกเป็นแต่ละรายการได้ ค่าความนิยมไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น และในหลายกรณีมักจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วย บางครั้งกิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมอย่างสมเหตุสมผลให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้ แต่สามารถปันส่วนให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ ดังนั้น หน่วยในระดับเล็กที่สุดของกิจการที่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมเพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในกิจการ บางครั้งจะประกอบด้วยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยม แต่กิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยที่เล็กที่สุดเหล่านั้นได้ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 83 ถึง 99 และภาคผนวก ค สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมเช่นเดียวกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม
- 82 เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 80 กิจการจะสามารถทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมในระดับที่สะท้อนวิธีการที่กิจการบริหารการดำเนินงาน ซึ่งค่าความนิยมเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง ดังนั้น กิจการจึงไม่จำเป็นต้องพัฒนาระบบการรายงานเพิ่มเติมเพื่อใช้พิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยม
- 83 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อทดสอบการด้อยค่า อาจไม่สอดคล้องกับระดับที่กิจการใช้ในการปันส่วนค่าความนิยม เพื่อวัตถุประสงค์กำไรหรือขาดทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เช่น หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยของกิจการในระดับที่ค่อนข้างเล็กเพื่อวัดมูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการไม่จำเป็นต้องทดสอบการต่อค้าของค่าความนิยมที่ระดับเดียวกัน เว้นแต่กิจการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในกิจการ

- 84 หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจไม่สามารถดำเนินการเสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรกที่เริ่มต้นหลังวันที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น
- 85 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจจำเป็นต้องใช้ประมาณการ ณ วันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้อง
- 85.1 บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้น และ
  - 85.2 รับรู้รายการปรับปรุงที่มีต่อมูลค่าที่ประมาณการ ซึ่งเป็นผลของการบันทึกบัญชีเริ่มแรกภายในรอบระยะเวลาที่มีการวัดมูลค่า ซึ่งต้องไม่เกิน 12 เดือน นับจากวันที่รวมธุรกิจในสถานการณ์ดังกล่าว การปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจอาจไม่สามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น ในกรณีดังกล่าวให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 133
- 86 หากค่าความนิยมได้ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและกิจการได้ยกเลิกการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์นั้นออกไป ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกนั้นต้อง
- 86.1 รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของงานนั้นในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการยกเลิกการดำเนินงาน และ
  - 86.2 วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ยกเลิกและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
<p>กิจการได้ขายการดำเนินงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในราคา 100 ล้านบาท แต่ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ เท่ากับ 300 ล้านบาท</p> <p>เนื่องจากค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นได้โดยไม่ใช้ดุลยพินิจของกิจการ ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกให้วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ยกเลิกและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ ดังนั้น ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จำนวนร้อยละ 25 จะนำไปรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานที่ขายไป</p>

- 87 หากกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วย ซึ่งกิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวแล้ว กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยการปันส่วนใหม่ให้ใช้วิธีคำนวณตามวิธีมูลค่าเปรียบเทียบในลักษณะที่คล้ายคลึงกับวิธีที่ใช้เมื่อกิจการยกเลิกการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
<p>กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก. แต่ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. ไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก. ได้ เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการ อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการรายงานของกิจการส่งผลให้หน่วยสินทรัพย์ ก. ถูกแบ่งออกและนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง.</p> <p>เนื่องจากค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. ไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก. ได้ ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับ</p>

<b>ตัวอย่าง</b>
หน่วยสินทรัพย์ ก. จะต้องปันส่วนใหม่ให้กับหน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง. โดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ ก. ที่จะนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ก่อนที่สัดส่วนดังกล่าวจะนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง.

*การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีค่าความนิยมรวมอยู่*

- 88 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 81 หากค่าความนิยมมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่ไม่ได้ปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวต้องได้รับการทดสอบการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมค่าความนิยมกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น และให้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 89 หากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 88 ได้รวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่พร้อมที่จะใช้งาน และกิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้เพียงวิธีเดียว โดยถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ทุกปี
- 90 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวทุกปีและเมื่อใดก็ตามที่มีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งรวมค่าความนิยม กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ให้ถือว่าหน่วยสินทรัพย์และค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการด้อยค่า แต่ถ้ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 91-95 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

*ช่วงเวลาที่ทำกรทดสอบการด้อยค่า*

- 96 การทดสอบการด้อยค่าประจำปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวอาจดำเนินการในช่วงใดของปีก็ได้ แต่ต้องดำเนินการทดสอบในช่วงเวลาเดียวกันของแต่ละปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยอาจได้รับการทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาที่ต่างกัน อย่างไรก็ตาม

หากค่าความนิยมบางส่วนหรือทั้งหมดที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น

- 97 หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในช่วงเวลาเดียวกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยรวมอยู่ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว ในช่วงเวลาเดียวกันกับการทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยรวมอยู่ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยรวมอยู่
- 98 ณ เวลาที่มีการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว อาจมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยรวมอยู่เกิดการด้อยค่า ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการก่อนเป็นลำดับแรกและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยรวมอยู่เกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นลำดับแรกและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว
- 99 การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวที่คำนวณไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน อาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 99.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับตั้งแต่การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด
  - 99.2 การคำนวณครั้งล่าสุดแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมาก และ
  - 99.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปนับตั้งแต่การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในงวดปัจจุบันจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์

## สินทรัพย์องค์กร

- 100 สินทรัพย์องค์กรรวมถึงสินทรัพย์ของหน่วยงานหรือกลุ่มหน่วยงาน เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ หรืออาคารของสำนักงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัย โครงสร้างของกิจการจะกำหนดว่าสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์องค์กรตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่ ลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์องค์กรคือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา
- 101 เนื่องจากสินทรัพย์องค์กรไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับแยกต่างหาก กิจการจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์องค์กรแต่ละรายการได้ เว้นแต่ฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์องค์กรนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์องค์กรอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีสินทรัพย์องค์กรรวมอยู่ กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102 ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ดังนี้
- 102.1 หากกิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้น โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่รวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102.2 หากกิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ กิจการต้อง
- 102.2.1 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กร กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102.2.2 ระบุกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ซึ่งรวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณาและสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่สามารถปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ และ



102.2.3 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์การที่มีการปันส่วนให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104

103 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

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

104.1 ลำดับแรก ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) และ

104.2 ลำดับถัดไป ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

กิจการต้องรับรู้การลดลงของมูลค่าตามบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 60

105 ในการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 กิจการต้องไม่ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ

105.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย (หากสามารถวัดมูลค่าได้)

105.2 มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

105.3 ศูนย์

จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ ให้นำไปปันส่วนตามสัดส่วนให้กับสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์

106 หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมการใช้สินทรัพย์ทั้งหมดที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดร่วมกัน

- 107 หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ (ดูย่อหน้าที่ 67)
- 107.1 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่า จำนวนเงินที่มากกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีหลังจากที่มีการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 และ
- 107.2 กิจการต้องไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ไม่เกิดการด้อยค่า แม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายจะน้อยกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ตัวอย่าง
<p>กิจการมีเครื่องจักรที่ชำรุดเสียหายแต่ยังคงใช้งานอยู่แม้ว่าจะไม่ดีเช่นเดิม เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี และไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ เครื่องจักรดังกล่าวรวมอยู่ในสายการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสายการผลิตแสดงให้เห็นว่าสายการผลิตโดยรวมไม่เกิดการด้อยค่า</p> <p><b>ข้อสมมติที่ 1</b> งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่า ฝ่ายบริหารมีได้มีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรนั้น</p> <p>กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเพียงอย่างเดียวได้เนื่องจาก</p> <p>(1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้นอาจแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย และ</p> <p>(2) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้น กิจการสามารถกำหนดได้เฉพาะหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (สายการผลิต)</p> <p>เนื่องจากสายการผลิตไม่เกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับเครื่องจักร อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องประเมินระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรใหม่ หรือเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรเนื่องจากระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาที่สั้นลง หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เร่งขึ้นจะสะท้อนให้เห็นถึงอายุการใช้ประโยชน์ของเครื่องจักรที่เหลืออยู่ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการคาดว่าจะได้รับได้เพิ่มขึ้น</p> <p><b>ข้อสมมติที่ 2</b> งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรโดยจะขายเครื่องจักรเก่าในอนาคตก่อนใกล้ กิจการประมาณการว่ากระแสเงินสดรับจากการใช้เครื่องจักรอย่างต่อเนื่อง</p>

จนถึงวันจำหน่ายเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก  
มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วย  
ต้นทุนในการจำหน่าย ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรจึงสามารถกำหนดได้  
และไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีเครื่องจักรนั้นรวมอยู่  
(กล่าวคือ สายการผลิต) นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักร  
ดังกล่าว เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของเครื่องจักรต่ำกว่ามูลค่า  
ตามบัญชีของเครื่องจักร

- 108 หลังจากปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 แล้ว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า  
ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่เป็นหนี้สินหากมาตรฐานการรายงาน  
ทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้

### การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 109 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจาก  
การด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการรับรู้ในงวดก่อน  
ไว้ในย่อหน้าที่ 110 ถึง 116 คำว่า “สินทรัพย์” ในย่อหน้าดังกล่าวมีความหมายรวมถึง สินทรัพย์  
แต่ละรายการหรือ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์  
แต่ละรายการได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์  
ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความ  
นิยมได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125
- 110 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงให้เห็นว่า  
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการรับรู้ในงวดก่อน  
อาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการ  
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
- 111 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์  
ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนอาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลงหรือไม่  
กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลภายนอก

- 111.1 มีข้อบ่งชี้ที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด  
111.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อกิจการเกิดขึ้น  
ในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็น  
การเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจหรือ

กฎหมาย ที่กิจการดำเนินการ หรืออาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น

111.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นของงวดนั้นลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

แหล่งข้อมูลภายใน

111.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด เพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่กิจการนำสินทรัพย์นั้นไปใช้

111.5 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายใน ซึ่งบ่งชี้ว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดีขึ้นหรือจะดีขึ้นกว่าที่คาดไว้

112 ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจลดลงตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 111 ส่วนใหญ่เป็นข้อบ่งชี้เช่นเดียวกันกับข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าอาจเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 12

113 หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่รับรู้ไปแล้ว อาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลง อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการอาจจำเป็นต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ รวมทั้งวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการไม่ได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ก็ตาม

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

115 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของประมาณการความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ไม่ว่าจะจากการใช้หรือจากการขายสินทรัพย์นั้น นับตั้งแต่วันที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นครั้งล่าสุด ย่อหน้าที่ 130 กำหนดให้กิจการต้องระบุถึงการเปลี่ยนแปลงของประมาณการที่ส่งผลให้ประมาณการ

ความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงของประมาณการรวมถึง

- 115.1 การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (กล่าวคือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้)
  - 115.2 การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินหรือช่วงเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่าจากการใช้ หรือ
  - 115.3 การเปลี่ยนแปลงของประมาณการเกี่ยวกับส่วนประกอบที่นำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย
- 116 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อาจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับในอนาคตเพิ่มขึ้นจากระยะเวลาที่ใกล้เข้ามา อย่างไรก็ตามความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่ได้เพิ่มขึ้น ดังนั้น กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าหากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ลดลงนั้นเป็นเพียงผลจากการที่เวลาได้ผ่านไป (บางครั้งเรียกว่า “การผอมคลาย” ของส่วนลด) แม้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ก็ตาม

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

- 117 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในปีก่อน ๆ
- 118 การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมส่วนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ถือเป็นกำไรราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นในการบันทึกการรายการสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ดังกล่าว
- 119 กิจการต้องบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่กรณีที่สินทรัพย์นั้นแสดงด้วยราคาที่เป็นใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (เช่น วิธีการตีราคาใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) กิจการต้องถือว่ากลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เป็นการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

- 120 กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามหากกิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าขึ้นไปยังกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการเคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน
- 121 หลังจากที่กิจการได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาในอนาคต โดยใช้มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) และนำมาบันทึกส่วนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

- 122 ในการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการจะต้องบันทึกส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าว การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีต้องถือเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ และให้รับรู้ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 119
- 123 ในการบันทึกส่วนการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการต้องไม่เพิ่มขึ้นเกินกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง
- 123.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ
- 123.2 มูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ
- จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งต้องบันทึกส่วนให้แก่สินทรัพย์ให้นำไปบันทึกตามสัดส่วนให้กับสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม)

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

- 124 กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับรู้ในงวดก่อน
- 125 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ไม่ให้มีการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมในงวดบัญชีหลังจากงวดที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น อาจเป็นการเพิ่มขึ้นของค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการมากกว่าเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อกิจการที่รับรู้ไปแล้ว

## การเปิดเผยข้อมูล

- 126 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้
- 126.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่
  - 126.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่
  - 126.3 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
  - 126.4 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
- 127 สินทรัพย์แต่ละประเภท หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและการใช้งานคล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ
- 128 กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 126 ร่วมกับข้อมูลอื่นที่ต้องเปิดเผยสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท เช่น อาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้รวมอยู่ในการกระทบบยอดมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ระหว่างวันต้นงวดและวันสิ้นงวด ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 129 กิจการที่รายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับแต่ละส่วนงานที่รายงาน
- 129.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
  - 129.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
- 130 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ (รวมถึงค่าความนิยม) หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในระหว่างงวด ดังต่อไปนี้
- 130.1 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
  - 130.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ หรือกลับรายการ
  - 130.3 สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ
    - 130.3.1 ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการ และ

- 130.3.2 ส่วนงานที่รายงานซึ่งมีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ หากกิจการรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน
- 130.4 สำหรับหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 130.4.1 คำอธิบายเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เช่น เป็นสายการผลิต โรงงาน การดำเนินงานทางธุรกิจ หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนงานที่รายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน)
- 130.4.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ หรือกลับรายการ โดยแสดงจำแนกตามสินทรัพย์แต่ละประเภท และตามส่วนงานที่รายงาน หากกิจการรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน และ
- 130.4.3 คำอธิบายลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในงวดปัจจุบันและงวดก่อน และเหตุผลที่เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว หากกิจการได้เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนับตั้งแต่วันที่ประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดครั้งก่อน
- 130.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) และเปิดเผยข้อมูลว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) เป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้
- 130.6 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 130.6.1 การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ทั้งหมดได้รับการจัดให้อยู่ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมระดับใด (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) โดยไม่คำนึงว่า “ต้นทุนในการจำหน่าย” จะสามารถสังเกตได้หรือไม่
- 130.6.2 รายละเอียดของเทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ได้รับการจัดให้อยู่ในระดับ 2 และระดับ 3 ของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม หากมีการเปลี่ยนแปลงเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องเปิดเผย



ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พร้อมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง และ

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

130.7 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการมูลค่าจากการใช้ ทั้งในงวดปัจจุบันและงวดก่อน (ถ้ามี) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้

131 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้และยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการในระหว่างงวด ดังต่อไปนี้ หากไม่มีข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 130

131.1 ประเภทของสินทรัพย์ที่สำคัญซึ่งเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าและประเภทของสินทรัพย์ที่สำคัญซึ่งมีการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

131.2 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่สำคัญที่ทำให้กิจการต้องรับรู้และกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

132 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อสมมติที่กิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ในระหว่างงวด อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 134 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ในกรณีที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้น

133 ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 หากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในระหว่างงวดให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมที่ไม่ได้ปันส่วน รวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าว

ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่

- 134 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 134.1 ถึง 134.6 สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละกลุ่ม) หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ
- 134.1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)
- 134.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)
- 134.3 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) (เป็นมูลค่าจากการใช้หรือมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย)
- 134.4 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) กำหนดจากมูลค่าจากการใช้ จะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 134.4.1 ข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ข้อสมมติที่สำคัญ คือข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อ่อนไหวมากที่สุด
- 134.4.2 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อ ว่ามูลค่าที่กำหนดสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด
- 134.4.3 งวดเวลาที่ครอบคลุมประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร ซึ่งหากงวดเวลาของประมาณการที่นำมาใช้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ครอบคลุมระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ให้เปิดเผยคำอธิบายถึงเหตุผลที่กิจการใช้ประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี

- 134.4.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดของงวดเวลาที่ยาวนานกว่ารอบระยะเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด และให้เหตุผลกรณีที่มีการใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการดำเนินงานอยู่ หรือตลาดของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
- 134.4.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด
- 134.5 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ให้เปิดเผยเทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย แต่ไม่มีข้อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม สำหรับกรณีที่กิจการไม่ได้วัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายโดยใช้ราคาเสนอซื้อขายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่เหมือนกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้
- 134.5.1 คำอธิบายข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ข้อสมมติที่สำคัญ คือ ข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อ่อนไหวมากที่สุด
- 134.5.2 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อว่าสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด
- (ก) การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ทั้งหมดได้รับการจัดให้อยู่ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมระดับใด (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) โดยไม่คำนึงว่า “ต้นทุนในการจำหน่าย” จะสามารถสังเกตได้หรือไม่
- (ข) หากมีการเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พร้อมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง

- หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายโดยใช้วิธีการประมาณการกระแสเงินสดที่มีการคิดลด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้
- 134.5.3 ระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณการกระแสเงินสด
  - 134.5.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด
  - 134.5.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด
- 134.6 หากมีเหตุการณ์ที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ซึ่งจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้
- 134.6.1 จำนวนของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี
  - 134.6.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ
  - 134.6.3 จำนวนของมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป หลังจากรวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เท่ากับมูลค่าตามบัญชี
- 135 หากมูลค่าตามบัญชีบางส่วนหรือทั้งหมดของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนได้ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) หลายหน่วย และมูลค่าที่ปันส่วนให้กับแต่ละหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เหล่านั้น นอกจากนี้ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เหล่านั้น กำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเช่นเดียวกัน และผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวมีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับข้อมูลดังต่อไปนี้
- 135.1 ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)

- 135.2 ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)
- 135.3 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อสมมติที่สำคัญ
- 135.4 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ แต่ละข้อว่าสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด
- 135.5 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญส่งผลให้ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) มากกว่าผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องเปิดเผย
- 135.5.1 จำนวนผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่สูงกว่าผลรวมของมูลค่าตามบัญชี
- 135.5.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ
- 135.5.3 จำนวนของมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป หลังจากรวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อให้ผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เท่ากับผลรวมของมูลค่าตามบัญชี
- 136 ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 99 กิจการอาจนำผลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดครั้งล่าสุดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่จัดทำในงวดก่อนมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ในงวดปัจจุบันหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ในกรณีนี้ ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 134 และ 135 สำหรับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ดังกล่าวได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่นำมาจากงวดก่อน
- 137 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

- 138 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 139 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป
- 140 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- 140ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ฉ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 140ช (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 140ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ฅ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ญ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 140ฎ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 140ฏ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 2 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 140ฐ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 2 4 และ 5 และตัดย่อหน้าที่ 140ฉ 140ช และ 140ฎ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 140ท (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

#### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

- 141 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

## ภาคผนวก ก

## การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แนวทางในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้ คำว่า “สินทรัพย์” ในภาคผนวกนี้ ให้ความหมายครอบคลุมถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

## องค์ประกอบของการวัดมูลค่าปัจจุบัน

- ก1 ความแตกต่างทางเศรษฐกิจระหว่างสินทรัพย์สามารถระบุได้โดยใช้องค์ประกอบดังต่อไปนี้ร่วมกัน
- (ก) การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือในกรณีที่ซับซ้อนขึ้น อาจใช้กลุ่มกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
  - (ข) การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดเหล่านั้น
  - (ค) มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง
  - (ง) ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์ และ
  - (จ) ปัจจัยอื่น ๆ ซึ่งบางครั้งอาจไม่สามารถระบุได้ (เช่น การขาดสภาพคล่อง) แต่เป็นปัจจัยที่ผู้ร่วมตลาดมักจะสะท้อนให้เห็นในการกำหนดกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
- ก2 ภาคผนวกนี้ได้เปรียบเทียบวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่กิจการสามารถนำมาใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ 2 วิธี โดยการพิจารณาเลือกใช้วิธีใดนั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น การคำนวณตามวิธีดั้งเดิม (Traditional approach) ได้นำผลจากปัจจัย (ข) ถึง (จ) ที่กล่าวไว้ในย่อหน้า ก1 มารวมอยู่ในอัตราคิดลดที่ใช้ ในขณะที่วิธีการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์ (Expected cash flow approach) ได้นำผลจากปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) มาใช้ในการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์หลังปรับด้วยความเสี่ยง ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดสะท้อนการคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลการคำนวณต้องสะท้อนมูลค่าปัจจุบันที่คาดไว้ของกระแสเงินสดในอนาคต กล่าวคือ การถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ทั้งหมดที่อาจเกิดขึ้น

## หลักการทั่วไป

- ก3 เทคนิคที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต และอัตราดอกเบี้ยในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่แวดล้อมสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถนำหลักการทั่วไปต่อไปนี้อมาใช้กับเทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์
- (ก) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดกระแสเงินสดต้องสะท้อนถึงข้อสมมติที่สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับประมาณการกระแสเงินสด มิฉะนั้นอาจเกิดความซ้ำซ้อนหรือละเลยผลกระทบของข้อสมมติดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้อัตราคิดลดร้อยละ 12 กับกระแสเงินสดตามสัญญาที่จะได้รับจากเงินให้กู้ยืม อัตราดังกล่าวสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการผิดนัดชำระหนี้ในอนาคตจากเงินให้กู้ยืมที่มีลักษณะเฉพาะ ในขณะที่กิจการต้องไม่ใช้อัตราร้อยละ 12 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกันนี้ในการคิดลดกระแสเงินสดที่คาดการณ์ เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวได้สะท้อนข้อสมมติเกี่ยวกับการผิดนัดชำระดังกล่าวแล้ว
- (ข) ประมาณการกระแสเงินสดและอัตราคิดลดต้องปราศจากความลำเอียง ตลอดจนปราศจากการนำปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มาร่วมพิจารณา ตัวอย่างเช่น การแสดงประมาณการกระแสเงินสดสุทธิให้ต่ำลงโดยเจตนาเพื่อเพิ่มความสามารถในการทำกำไรในอนาคตของสินทรัพย์อย่างชัดเจน ถือว่ามีความลำเอียงในการวัดมูลค่า
- (ค) ประมาณการกระแสเงินสด หรืออัตราคิดลดต้องสะท้อนให้เห็นขอบเขตผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากกว่าการใช้มูลค่าต่ำสุดหรือมูลค่าสูงสุดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงมูลค่าเดียว

## การวัดมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิม และวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

## วิธีดั้งเดิม

- ก4 การนำมูลค่าปัจจุบันมาใช้ในการบันทึกบัญชีโดยดั้งเดิมแล้วจะใช้ประมาณการกระแสเงินสดเพียงชุดเดียวและใช้อัตราคิดลดเพียงอัตราเดียว ซึ่งถือเป็นอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม การคำนวณตามวิธีดั้งเดิมจะมีข้อสมมติว่าอัตราคิดลดอัตราเดียวที่ใช้สามารถสะท้อนถึงการคาดการณ์ทั้งหมดเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคตและความเสี่ยงส่วนเพิ่มที่เหมาะสม ดังนั้นวิธีดั้งเดิมจะให้ความสำคัญกับการเลือกอัตราคิดลดเป็นอย่างมาก
- ก5 ในบางสถานการณ์ กิจการสามารถนำวิธีดั้งเดิมมาใช้ได้โดยง่าย เช่น กรณีที่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันอยู่ในตลาด สำหรับกรณีสินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดอ้างอิงตามสัญญาซึ่งกำหนดให้พิจารณาเทียบเท่ากับหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ย 12% เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับวิธีการที่ผู้ร่วมตลาดอธิบายสินทรัพย์นั้น
- ก6 อย่างไรก็ตาม วิธีดั้งเดิมอาจไม่เหมาะสมสำหรับบางกรณีที่มีการวัดมูลค่าแบบซับซ้อน เช่น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินซึ่งไม่มีตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้น



หรือไม่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ในการหาอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม กิจการต้องวิเคราะห์สินทรัพย์ที่ต้องการพิจารณานั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นที่มีอยู่ในตลาดอย่างน้อย 2 รายการ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ระบุได้ อัตราคิดลดกระแสเงินสดที่เหมาะสมต้องอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่สามารถระบุได้จากสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะของกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่า ดังนั้นในการวัดมูลค่ากิจการต้องดำเนินการ ดังนี้

- (ก) ระบุชุดกระแสเงินสดที่ต้องคำนวณคิดลด
- (ข) ระบุสินทรัพย์อื่นในตลาด ซึ่งมีลักษณะของกระแสเงินสดที่คล้ายคลึงกัน
- (ค) เปรียบเทียบชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการ เพื่อให้มั่นใจว่ามีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน เช่น ชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการเป็นกระแสเงินสดตามสัญญาเช่นเดียวกัน หรือชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์รายการหนึ่งเป็นกระแสเงินสดตามสัญญา ส่วนชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์รายการอื่นเป็นประมาณการกระแสเงินสด
- (ง) ประเมินว่ามีองค์ประกอบที่มีอยู่ในสินทรัพย์รายการหนึ่ง แต่ไม่ได้อยู่ในสินทรัพย์รายการอื่นหรือไม่ เช่น สินทรัพย์รายการหนึ่งมีสภาพคล่องน้อยกว่าสินทรัพย์รายการอื่น และ
- (จ) ประเมินว่าชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการมีลักษณะการเปลี่ยนแปลงตามสถานะเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกันหรือไม่

#### วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

- ก7 ในบางสถานการณ์วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์เป็นวิธีการวัดมูลค่าที่มีประสิทธิผลมากกว่าวิธีดั้งเดิม เนื่องจากวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะใช้ข้อมูลกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้ทั้งหมดมาพิจารณาแทนที่จะใช้กระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงชุดเดียว ตัวอย่างเช่น กระแสเงินสดอาจเป็น 100 ล้านบาท 200 ล้านบาท หรือ 300 ล้านบาท ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 220 ล้านบาท ดังนั้น วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จึงแตกต่างจากวิธีดั้งเดิม โดยมุ่งเน้นที่การวิเคราะห์กระแสเงินสดที่กำลังพิจารณาโดยตรงและการระบุข้อสมมติในการวัดค่าที่ชัดเจนกว่าวิธีดั้งเดิม
- ก8 การคำนวณโดยวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์กิจการสามารถใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันมาประกอบเมื่อช่วงเวลาที่คาดว่าจะได้รับกระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน เช่น กิจการอาจได้รับกระแสเงินสดจำนวน 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลาหนึ่งปีหรือในระยะเวลาสองปีหรือในระยะเวลาสามปี ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ ตัวอย่างข้างล่างนี้แสดงวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับในสถานการณ์ดังกล่าว

(หน่วย: ล้านบาท)

มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลา 1 ปี		
ที่อัตราคิดลด 5%	952.38	
ความน่าจะเป็น	10.00%	95.24
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลา 2 ปี		
ที่อัตราคิดลด 5.25%	902.73	
ความน่าจะเป็น	60.00%	541.64
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท ในระยะเวลา 3 ปี		
ที่อัตราคิดลด 5.5%	851.61	
ความน่าจะเป็น	30.00%	255.48
มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับ		892.36

- ก9 มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับจำนวน 892.36 ล้านบาท แตกต่างจากผลที่ได้ถ้าคำนวณโดยวิธีดั้งเดิมโดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุดจำนวน 902.73 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) การคำนวณมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิมที่ใช้ในตัวอย่างนี้ กิจการจำเป็นต้องตัดสินใจเกี่ยวกับช่วงเวลาที่คาดว่าจะได้รับกระแสเงินสดและนำมาใช้ในการคำนวณ โดยมีได้สะท้อนความเป็นไปได้ของช่วงเวล่อื่น ทั้งนี้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนถึงความไม่แน่นอนของช่วงเวลาได้
- ก10 การนำความน่าจะเป็นมาใช้ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ แม้ว่าจะมีข้อสงสัยว่าวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยกำหนดความน่าจะเป็นให้กับประมาณการซึ่งคำนวณขึ้นมาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้คำนวณนั้นจะทำให้ข้อมูลถูกต้องแม่นยำมากขึ้นจริงหรือไม่ แต่การนำวิธีการคำนวณแบบดั้งเดิมที่เหมาะสม (ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ก6) มาใช้ก็จำเป็นต้องใช้การประมาณการและดุลยพินิจของผู้คำนวณเช่นเดียวกัน และวิธีดั้งเดิมมิได้มีความชัดเจนในการคำนวณเหมือนกับวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์
- ก11 ประมาณการหลายประเภทที่จัดทำขึ้นในทางปฏิบัติในปัจจุบันได้รวมองค์ประกอบของกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้วอย่างไม่เป็นทางการ นอกจากนี้บ่อยครั้งที่นักบัญชีจำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยข้อมูลที่มีอยู่จำกัดเกี่ยวกับความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น เช่น นักบัญชีอาจต้องเผชิญกับสถานการณ์ดังนี้
- (ก) เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณการ อยู่ในช่วงระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท และไม่มีจำนวนเงินใดที่อยู่ในช่วงของประมาณการดังกล่าวที่มีโอกาสเกิดขึ้นมากกว่าจำนวนเงินอื่น จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 150 ล้านบาท  $[(50 + 250)/2]$
- (ข) เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณ อยู่ในช่วงระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท โดยที่จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดคือ 100 ล้านบาท แต่ไม่สามารถกำหนด

- ความน่าจะเป็นของแต่ละจำนวนได้ จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว ประเมินการ  
กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 133.33 ล้านบาท  $[(50 + 100 + 250)/3]$
- (ค) เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณการ เท่ากับ 50 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 10%)  
250 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 30%) หรือ 100 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) จาก  
ข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว ประเมินการกระแสเงินสดที่คาดการณ์ จะเท่ากับ  
140 ล้านบาท  $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$

ในแต่ละกรณีประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะให้ประมาณการของมูลค่าจากการใช้  
ที่ดีกว่าการใช้จำนวนเงินที่น้อยที่สุด จำนวนเงินที่มากที่สุด หรือจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้  
มากที่สุดเพียงค่าเดียว

- ก12 กิจการควรพิจารณาถึงต้นทุนที่ต้องเสียไปและประโยชน์ที่จะได้รับในการเลือกใช้วิธีกระแสเงินสด  
ที่คาดการณ์ ในบางกรณีกิจการอาจสามารถเข้าถึงข้อมูลจำนวนมากซึ่งนำมาคำนวณกระแสเงินสด  
ได้หลายสถานการณ์ หรือในบางกรณีกิจการอาจสามารถจัดทำประมาณการทางการเงินที่ระบุ  
ความผันแปรของกระแสเงินสดได้เพียงคร่าว ๆ เว้นแต่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจำนวนมาก  
ดังนั้น กิจการจำเป็นต้องพิจารณาความสมดุลระหว่างต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมกับ  
การเพิ่มขึ้นของความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้ในการวัดมูลค่า
- ก13 มีผู้ให้ความเห็นว่าเทคนิคกระแสเงินสดที่คาดการณ์ไม่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าสินทรัพย์  
รายการเดียว หรือสินทรัพย์ที่ข้อมูลกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้นมีอยู่จำกัด ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์  
ที่มีกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น 2 กรณี คือ กระแสเงินสดจำนวน 10 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น  
90% และ 1,000 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 10% ในกรณีดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์  
จะเท่ากับ 109 ล้านบาท ซึ่งผู้ให้ความเห็นว่าผลที่ได้ดังกล่าวไม่สามารถเป็นตัวแทนที่ดีของ  
จำนวนเงินที่อาจต้องจ่ายในท้ายที่สุด
- ก14 ความเห็นข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า  
หากวัตถุประสงค์ คือ การรวบรวมต้นทุนที่จะเกิดขึ้น กระแสเงินสดที่คาดการณ์อาจไม่สามารถ  
เป็นตัวแทนที่เที่ยงธรรมของต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้  
ให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของ  
สินทรัพย์ในตัวอย่างนี้ไม่น่าจะเป็น 10 ล้านบาท แม้ว่าจะเป็นกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้สูง  
ที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากการวัดมูลค่า 10 ล้านบาท ไม่ได้รวมความไม่แน่นอนของกระแสเงินสด  
ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ โดยกระแสเงินสดที่มีความไม่แน่นอนได้แสดงให้เห็นเสมือนว่า  
เป็นกระแสเงินสดที่มีความชัดเจนแน่นอน และโดยทั่วไปไม่มีกิจการใดที่จะขายสินทรัพย์  
ที่มีลักษณะดังกล่าวในราคา 10 ล้านบาท

**อัตราคิดลด**

- ก15 ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ก็ตาม อัตราดอกเบี้ยที่นำมาใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดต้องไม่รวมความเสี่ยงซึ่งได้ปรับปรุงอยู่ในประมาณการกระแสเงินสดแล้วเพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนกับผลกระทบของข้อสมมติบางประการ
- ก16 หากกิจการไม่สามารถหาอัตราคิดลดเฉพาะของสินทรัพย์ในตลาดได้โดยตรง กิจการสามารถใช้อัตราโดยประมาณแทนอัตราคิดลดดังกล่าวได้ โดยจะต้องประเมินสภาพตลาดให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้เกี่ยวกับ
- (ก) มูลค่าของเงินตามเวลาสำหรับระยะเวลาจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และ
  - (ข) ปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในย่อหน้าที่ ก1 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยปัจจัยดังกล่าวต้องไม่ส่งผลให้ต้องปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสด
- ก17 ในการประมาณการ กิจการอาจเริ่มจากการพิจารณาอัตราต่างๆ ดังต่อไปนี้
- (ก) ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการซึ่งอาจกำหนดโดยใช้เทคนิค เช่น แบบจำลองการตีราคาสินทรัพย์ประเภททุน (The Capital Asset Pricing Model)
  - (ข) อัตราดอกเบี้ยจากการกู้ยืมส่วนเพิ่มของกิจการ
  - (ค) อัตราดอกเบี้ยจากการกู้ยืมในตลาดอื่นๆ
- ก18 อย่างไรก็ตาม อัตราเหล่านี้จะต้องถูกปรับปรุง
- (ก) เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงวิธีการที่ตลาดใช้ในการประเมินความเสี่ยงเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประมาณการกระแสเงินสดของสินทรัพย์ และ
  - (ข) เพื่อแยกความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับประมาณการกระแสเงินสดของสินทรัพย์หรือความเสี่ยงที่ได้ปรับปรุงอยู่ในประมาณการกระแสเงินสดแล้ว
- ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาความเสี่ยงต่างๆ เช่น ความเสี่ยงเฉพาะประเทศ ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนและความเสี่ยงด้านราคา ควบคู่กันไปด้วย
- ก19 อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากโครงสร้างเงินทุนของกิจการและวิธีการที่กิจการจัดหาเงินเพื่อใช้ในการซื้อสินทรัพย์ เนื่องจากกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับวิธีการที่กิจการจัดหาเงินมาซื้อสินทรัพย์นั้น
- ก20 ย่อหน้าที่ 55 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้อัตราคิดลดที่ใช้เป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้ ดังนั้น หากเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการอัตราคิดลดเป็นอัตราหลังหักภาษีเงินได้ จะต้องปรับให้เป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้
- ก21 โดยปกติ กิจการจะใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับการประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาในอนาคตที่ต่างกัน หากมูลค่าจากการใช้มีความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลาหรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

**ภาคผนวก ข**

(ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

**ภาคผนวก ค**

**การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม**

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

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

(ก) ผลรวมของ:

(1) สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

(2) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และ

(3) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

(ข) มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ

**การปันส่วนค่าความนิยม**

ค2 ย่อหน้าที่ 80 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม จึงมีความเป็นไปได้ที่ประโยชน์จากการรวมธุรกิจบางส่วนจะถูกปันส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสีย

**การทดสอบการด้อยค่า**

ค3 สำหรับการทดสอบการด้อยค่า กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

ค4 หากกิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ แทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมที่ถือว่าเป็นของ

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์โดยรวมค่าความนิยมที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนั้นมูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงแล้วจะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อพิจารณาว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

#### การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- ค5 ย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นโดยไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน จากนั้นผลขาดทุนที่เหลือจึงนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น
- ค6 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เช่นเดียวกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย
- ค7 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมต้องปันส่วนให้กับส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งในส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนที่มีใช้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนให้กับส่วนต่าง ๆ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามเกณฑ์ดังนี้
- (ก) จำนวนเงินที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า และ
  - (ข) จำนวนเงินที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า การด้อยค่าดังกล่าวจะปันส่วนให้กับสินทรัพย์ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละส่วนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการในส่วนนั้น

สำหรับส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เช่นเดียวกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

- ค8 หากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมไม่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ (ดูย่อหน้าที่ ค4) กิจการต้องไม่รับรู้การด้อยค่าดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม ในกรณีดังกล่าวผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่เท่านั้นที่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม
- ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)