# ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๓/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

---

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๔/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560)

# เรื่อง

# การด้อยค่าของสินทรัพย์

## คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IAS 36: Impairment of Assets (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

# 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 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 141 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) *เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560)
# เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*

## วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการปฏิบัติเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูล

## ขอบเขต

**2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภทยกเว้น**

- **2.1 สินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* (เมื่อมีการประกาศใช้))**
- **2.2 สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง* (เมื่อมีการประกาศใช้))**
- **2.3 สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้))**
- **2.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้))**
- **2.5 สินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)**

**2.6 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* (เมื่อมีการประกาศใช้))**

**2.7 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เกษตรกรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้) วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย**

**2.8 ต้นทุนการได้มารอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาของผู้รับประกันภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้)**

**2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้)**

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงานหรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้แล้ว

4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จัดประเภทเป็น

4.1 เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้)

4.2 เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้)

4.3 การร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ ให้อ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

5 มาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือสินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดง

มูลค่าตามบัญชีด้วยราคาที่ตีใหม่ (กล่าวคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายถือว่าเป็นต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มที่เกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์

5.1 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต้องใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาที่ตีใหม่ ในกรณีนี้หลังจากที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ สินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไม่น่าจะเกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

5.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

5.3 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ต้องต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ดังนั้นสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่จะเกิดการด้อยค่าหากมูลค่าจากการใช้ต่ำกว่าราคาที่ตีใหม่ ในกรณีนี้ หลังจากที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

## คำนิยาม

**6 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้**

| | | |
|---|---|---|
| ***มูลค่าตามบัญชี*** | **หมายถึง** | **จำนวนเงินที่รับรู้เป็นสินทรัพย์หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ค่าตัดจำหน่าย) และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม** |
| ***หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด*** | **หมายถึง** | **กลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น** |

| | | |
|---|---|---|
| ***สินทรัพย์องค์กร*** | **หมายถึง** | **สินทรัพย์อื่นนอกจากค่าความนิยม ที่มีส่วนก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคตไม่ว่าจะเป็นกระแสเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณา และกระแสเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น** |
| ***ต้นทุนในการจำหน่าย*** | **หมายถึง** | **ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้** |
| ***จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา*** | **หมายถึง** | **ราคาทุนของสินทรัพย์หรือจำนวนเงินอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงิน หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์** |
| ***ค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย)*** | **หมายถึง** | **การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์** [1] |
| ***มูลค่ายุติธรรม*** | **หมายถึง** | **ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้))** |
| ***ผลขาดทุนจากการด้อยค่า*** | **หมายถึง** | **จำนวนเงินของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด** |
| ***มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน*** | **หมายถึง** | **มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า** |

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

| | | |
|---|---|---|
| ***อายุการใช้ประโยชน์*** | **หมายถึง** | **กรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อไปนี้**<br>**1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ หรือ**<br>**2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์** |
| ***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 กำหนดเกี่ยวกับข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และ

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมถึงค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนซึ่งถูกปันส่วนสำหรับการทดสอบการด้อยค่านั้น กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 134 ถึง 137

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

**9 ณ วันสิ้นแต่ละรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น**

**10 กิจการต้องดำเนินการต่อไปนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเกิดขึ้นหรือไม่**

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

**10.2 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจเป็นประจำทุกปี ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99**

11 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในช่วงก่อนพร้อมใช้งานมักมีความไม่แน่นอนที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกินกว่ามูลค่าตามบัญชี มากกว่าช่วงหลังพร้อมใช้งาน ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานอย่างน้อยปีละครั้ง

**12 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย**

แหล่งข้อมูลภายนอก

**12.1 มีข้อบ่งชี้ที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด โดยมูลค่าที่ลดลงนั้นมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ**

**12.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างงวด หรือจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการอยู่หรือการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น**

**12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด และการเพิ่มขึ้นดังกล่าวมีแนวโน้มว่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ**

**12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ**

แหล่งข้อมูลภายใน

**12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหายทางกายภาพ**

**12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับขอบเขตหรือลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนดเวลาที่คาดไว้ และการประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน[2]**

**12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งบ่งชี้ว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้**

เงินปันผลจากบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วม

**12.8 สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้**

[2] มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)

**12.8.1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนในงบการเงินรวมซึ่งรวมถึงค่าความนิยมที่เกี่ยวข้อง หรือ**

**12.8.2 เงินปันผลมีจำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วมในรอบระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล**

13 ข้อบ่งชี้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 12 มิได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจการอาจระบุข้อบ่งชี้อื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าจนทำให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีของค่าความนิยมต้องทดสอบการด้อยค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99

14 หลักฐานจากรายงานภายในที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้

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 กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาใช้ในการระบุว่ากิจการจำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ หากการคำนวณครั้งก่อนแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และไม่เกิดเหตุการณ์ใดที่ส่งผลกระทบต่อผลต่างระหว่างมูลค่าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน การวิเคราะห์ครั้งก่อนอาจแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อบ่งชี้ใดที่ระบุในย่อหน้าที่ 12

16 จากตัวอย่างในย่อหน้าที่ 15 ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการในกรณีดังต่อไปนี้

16.1 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์

ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นที่เพิ่มขึ้นอาจไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ 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 หรือมูลค่าจากการใช้แล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 สำหรับคำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้มีความหมายเทียบเท่ากับสินทรัพย์แต่ละรายการ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย

19 กิจการอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้งมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เสมอไป หากมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ แสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าอีกจำนวนหนึ่ง

20 กิจการอาจวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายได้แม้ว่าจะไม่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์อย่างเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายได้เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการราคาที่เชื่อถือได้จากรายการขายสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ถือเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

21 กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หากไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายอย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่ายประกอบด้วยเงินสดสุทธิที่จะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเป็นสำคัญ ในขณะที่กระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์นั้นน่าจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก

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

22.1 มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น หรือ

22.2 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย

23 ในบางกรณี การกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายหรือมูลค่าจากการใช้โดยการประมาณการ การหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ผลใกล้เคียงอย่างสมเหตุสมผลกับการคำนวณอย่างละเอียดตามที่แสดงในมาตรฐานฉบับนี้

**การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน**

24 ย่อหน้าที่ 10 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปีโดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดที่คำนวณไว้ล่าสุดในงวดก่อนอาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวในงวดปัจจุบันได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

24.1 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องซึ่งไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ทำให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นไม่ได้เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด

24.2 การคำนวณครั้งล่าสุดได้แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ และ

24.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การคำนวณจะแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในปัจจุบันต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

**มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย**

25– 27 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช้)

28 ต้นทุนในการจำหน่ายในส่วนที่มิได้รับรู้เป็นหนี้สินต้องนำมาหักในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ตัวอย่างของต้นทุนในการจำหน่าย ได้แก่ ต้นทุนทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์และภาษีที่คล้ายคลึงกัน ต้นทุนในการขนย้ายสินทรัพย์ และต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย อย่างไรก็ตาม ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการลดขนาดหรือการปรับโครงสร้างธุรกิจหลังการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

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 ไม่ว่ากิจการจะเลือกใช้วิธีใดเพื่อสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลลัพธ์ที่ได้ต้องสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดไว้ กล่าวคือ กิจการอาจใช้มูลค่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเป็นไปได้ของทุกกรณีได้ แนวทางเพิ่มเติมในการใช้เทคนิคการคิดมูลค่าปัจจุบันเพื่อวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

**เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต**

**33 ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้**

**33.1 ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนซึ่งแสดงถึงการประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ และกิจการต้องให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก**

**33.2 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น การประมาณการโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลาที่นานกว่านั้น**

**33.3 ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการล่าสุด โดยการปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลงสำหรับปีถัดไป นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า**

34 ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน โดยพิจารณาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีตกับกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบันสอดคล้องกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต โดยนำผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อกระแสเงินสดเกิดขึ้นจริงมาพิจารณาร่วมด้วย

35 โดยทั่วไปงบประมาณหรือประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่มีรายละเอียดระบุไว้อย่างชัดเจนและเชื่อถือได้ซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีมักไม่สามารถหาได้ ด้วยเหตุดังกล่าวฝ่ายบริหาร

จึงควรประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปี เป็นอย่างมาก ฝ่ายบริหารอาจประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีหากฝ่ายบริหารมั่นใจว่าประมาณการนั้นเชื่อถือได้ และฝ่ายบริหารต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าจากประสบการณ์ในอดีตสามารถคาดการณ์กระแสเงินสดสำหรับระยะเวลาที่เกินกว่า 5 ปี ได้อย่างแม่นยำ

36 กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดไปจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยการปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตสำหรับปีถัดไป อัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราคงที่หรืออัตราที่ลดลง ดังนั้นอัตราการเติบโตที่เหมาะสมควรเท่ากับศูนย์หรือติดลบ นอกจากมีข้อมูลที่เที่ยงตรงเกี่ยวกับรูปแบบวงจรของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอัตราการเติบโต

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

38 ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการต้องพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน และเป็นการประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

**ส่วนประกอบของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต**

**39 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องรวมถึง**

**39.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง**

**39.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง (ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้) และประมาณการกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอได้ และ**

**39.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้ประโยชน์**

40 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตและอัตราคิดลดต้องมาจากข้อสมมติที่สม่ำเสมอเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของราคาอันเนื่องมาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป ดังนั้นกิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยการประเมินระดับราคาที่มีผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อ หากกิจการใช้อัตราคิดลดที่รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไปไว้แล้ว สำหรับกรณีที่อัตราคิดลดที่ใช้ไม่ได้รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อ

ทั่วไป กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยการประเมินระดับราคาที่ไม่มีผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อ (แต่ให้รวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาที่เฉพาะเจาะจงในอนาคต)

41 การประมาณการกระแสเงินสดจ่ายต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอเพื่อทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้

42 กิจการต้องรวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือพร้อมที่จะขาย หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มิได้รวมกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มของอาคารระหว่างก่อสร้างหรือโครงการพัฒนาที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์

43 การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมจำนวนต่อไปนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ

43.1 กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา (เช่น สินทรัพย์ทางการเงินประเภทลูกหนี้) และ

43.2 กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันซึ่งได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว (เช่น เจ้าหนี้เงินบำเหน็จบำนาญ 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 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้นหรือกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าว

46 การปรับโครงสร้าง หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารซึ่งทำให้เกิดเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการหรือลักษณะการดำเนินธุรกิจ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้แนวปฏิบัติที่สร้างความชัดเจนว่าเมื่อใดจึงจะถือว่ากิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง

47 เมื่อกิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง สินทรัพย์บางรายการอาจได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างนั้น ดังนั้นเมื่อกิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้างกิจการต้อง

47.1 กำหนดมูลค่าจากการใช้โดยการประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่สะท้อนถึงต้นทุนที่ประหยัดได้และผลประโยชน์อื่นที่เกิดจากการปรับโครงสร้าง (ซึ่งกำหนดจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร) และ

47.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตสำหรับการปรับโครงสร้างและนำไปรวมอยู่ในประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

48 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์ดีขึ้น จนกว่ากระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้น

49 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตให้รวมกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการรักษาระดับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะเกิดจากสินทรัพย์ในสภาพปัจจุบัน เมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกันและสินทรัพย์ทุกรายการนั้นมีความจำเป็นต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะถือว่าการเปลี่ยนแทนของสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์สั้นกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาตามปกติเพื่อทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน หากสินทรัพย์รายการหนึ่งมีส่วนประกอบที่มีอายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน การเปลี่ยนแทนของส่วนประกอบที่มีอายุการใช้ประโยชน์สั้นกว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาสินทรัพย์เมื่อมีการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น

**50 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ต้องไม่รวม**

**50.1 กระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ**

**50.2 ภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป**

51 ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้น กิจการอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณซ้ำหรืออาจไม่นำมาคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาโดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ในทำนองเดียวกัน กระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนหักภาษีเงินได้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

**52 ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่าย**

**สินทรัพย์ในราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย**

53 ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์จะต้องกำหนดในลักษณะที่คล้ายคลึงกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย เว้นแต่ในการประมาณกระแสเงินสดสุทธินั้น

53.1 กิจการใช้ราคาที่อ้างอิงได้ ณ วันที่ทำการประมาณการสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ซึ่งสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ และนำไปใช้ในการดำเนินงานภายใต้สภาพการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

53.2 กิจการต้องปรับปรุงราคาดังกล่าวด้วยผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของระดับราคาในอนาคตเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของระดับราคาในอนาคตที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่ได้รวมผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและอัตราคิดลด กิจการต้องไม่รวมผลกระทบดังกล่าวในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย

53ก มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้เมื่อมีการกำหนดราคาสินทรัพย์ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงผลกระทบจากปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลเฉพาะเจาะจงต่อกิจการและไม่ได้ส่งผลกับกิจการอื่นทั่วไป 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 ซึ่งการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้นำความเสี่ยงดังกล่าวมาพิจารณาปรับปรุงประมาณการ**

56 อัตราที่สะท้อนการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ คือผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน จังหวะเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราในตลาดปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงที่คล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้ต้องไม่นำความเสี่ยงมาพิจารณาปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ

57 เมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์ได้จากตลาดโดยตรง กิจการต้องหาตลาดที่มีสถานการณ์ใกล้เคียงกันเพื่อประมาณอัตราคิดลด แนวทางเพิ่มเติมในการประมาณการอัตราคิดลดในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

58 กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่ไม่รวมถึงค่าความนิยม ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 59 ถึง 64 และต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108

**59 กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ก็ต่อเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น มูลค่าส่วนที่ลดลงคือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่า**

**60 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น**

61 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในกรณีที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไม่เกินกว่าจำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่บันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ดังกล่าวต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้น

**62 กรณีที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณการขึ้นมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้**

**63 หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงการคำนวณค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์สำหรับงวดเวลาในอนาคต โดยใช้มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) และนำมาปันส่วนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์**

64 หากกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องระบุสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์กับฐานภาษีของสินทรัพย์นั้น

## หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

65 กิจการต้องระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและกำหนดมูลค่าตามบัญชี รวมทั้งรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามข้อกำหนด ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 66 ถึง 108 และภาคผนวก ค

### การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

**66 หากมีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ กรณีที่กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณารวมอยู่ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)**

67 กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

67.1 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ไม่สามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น เมื่อกระแสเงินสดในอนาคต

จากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องไม่สามารถประมาณการได้เป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก) และ

67.2 สินทรัพย์ไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นได้

ในกรณีดังกล่าวกิจการสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เฉพาะสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

| **ตัวอย่าง** |
| --- |
| บริษัทเหมืองแร่เป็นเจ้าของทางรถไฟส่วนบุคคลที่ใช้สนับสนุนกิจกรรมเหมืองแร่ของบริษัทเอง ทางรถไฟส่วนบุคคลดังกล่าวสามารถนำไปขายเป็นเศษซากได้เท่านั้น และไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นในเหมืองแร่<br>*ในกรณีดังกล่าวบริษัทไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทางรถไฟได้ เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ทางรถไฟไม่สามารถกำหนดได้และอาจแตกต่างจากมูลค่าซาก ดังนั้น บริษัทจึงประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ทางรถไฟดังกล่าวรวมอยู่ด้วย กล่าวคือเหมืองแร่โดยรวม* |

68 ตามคำนิยามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้องอาศัยดุลยพินิจ หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

| **ตัวอย่าง** |
| --- |
| บริษัทเดินรถประจำทางแห่งหนึ่งให้บริการภายใต้สัญญาที่ทำกับเทศบาล ซึ่งกำหนดให้บริษัทต้องให้บริการขั้นต่ำ 5 เส้นทาง กิจการสามารถระบุสินทรัพย์และกระแสเงินสดที่ได้รับจากการเดินรถแต่ละเส้นทางแยกจากกันได้ และการเดินรถเส้นทางหนึ่งมีผลขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ<br>*เนื่องจากข้อกำหนดตามสัญญา กิจการไม่สามารถที่จะยกเลิกเดินรถเส้นทางใดเส้นทางหนึ่งได้ ดังนั้น ระดับที่เล็กที่สุดของกระแสเงินสดรับที่สามารถระบุได้ ซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น คือ กระแสเงินสดรับที่เกิดจากการเดินรถทั้ง 5 เส้นทางรวมกัน ดังนั้น หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือบริษัทเดินรถประจำทางทั้งบริษัท* |

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

**70 กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นผลิตผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ภายในกิจการ หากราคาโอนภายในส่งผลต่อกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับราคาในอนาคตสำหรับผลผลิตนั้น ที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน มาใช้เพื่อ**

**70.1 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และ**

**70.2 ประมาณการกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อื่นหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน**

71 แม้ว่ากิจการได้นำผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ทั้งหมด หรือบางส่วนไปใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ (เช่น สินค้าที่อยู่ระหว่างกระบวนการผลิต) กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหากจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นหากกิจการสามารถขายผลผลิตนี้ได้ในตลาดซื้อขายคล่อง ทั้งนี้เนื่องจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่ประมาณการโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นหรือเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน หากราคาโอนภายในไม่สะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับราคาในอนาคตที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

**72 กิจการต้องระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันในแต่ละงวดให้มีความสอดคล้องกัน เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงได้อย่างสมเหตุสมผล**

73 ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในงวดก่อนหรือประเภทของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่รวมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 130 หากกิจการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

**มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

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

**75 กิจการต้องกำหนดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับวิธีการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น**

76 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง

76.1 รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรง หรือที่สามารถปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคตที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ

76.2 ไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินใดที่กิจการได้รับรู้แล้ว เว้นแต่กิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้หากไม่นำหนี้สินนั้นมาใช้ในการพิจารณา

มูลค่าตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้ว (ดูย่อหน้าที่ 28 และ 43)

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

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

**ตัวอย่าง**

บริษัทแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ในประเทศที่มีกฎหมายกำหนดว่าเจ้าของกิจการต้องบูรณะสถานที่เมื่อการทำเหมืองแร่เสร็จสิ้นลง ต้นทุนการบูรณะรวมถึงการฟื้นฟูเหมืองให้กลับสู่สภาพเดิม กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการฟื้นฟูทันทีที่กิจการเปลี่ยนแปลงสภาพพื้นที่เพื่อเริ่มต้นทำเหมืองแร่ ประมาณการดังกล่าวรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของเหมืองแร่และมีการคิดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของเหมืองแร่นั้น มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่เท่ากับ 500 ล้านบาทซึ่งเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของต้นทุนการบูรณะสถานที่นั้น

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

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

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

**ค่าความนิยม**

*การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด*

**80 เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ตั้งแต่วันที่ได้มา กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมต้อง**

**80.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดภายในกิจการที่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมเพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในกิจการ และ**

**80.2 ไม่มีขนาดใหญ่กว่าส่วนงานดำเนินงานตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ส่วนงานดำเนินงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ก่อนการรวมธุรกิจ**

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

82 เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 80 กิจการจะสามารถทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมในระดับที่สะท้อนวิธีการที่กิจการบริหารการดำเนินงาน ซึ่งค่าความนิยมเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้อง ดังนั้น กิจการจึงไม่จำเป็นต้องพัฒนาระบบการรายงานเพิ่มเติมเพื่อใช้พิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยม

83 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อทดสอบการด้อยค่าอาจไม่สอดคล้องกับระดับที่กิจการใช้ในการปันส่วนค่าความนิยม เพื่อวัดมูลค่ากำไรหรือขาดทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* (เมื่อมีการประกาศใช้) เช่น หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยของกิจการในระดับที่ค่อนข้างเล็กเพื่อวัดมูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการไม่จำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ระดับเดียวกัน เว้นแต่กิจการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในกิจการ

84 **หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจไม่สามารถดำเนินการเสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรกที่เริ่มต้นหลังวันที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น**

85 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจจำเป็นต้องใช้ประมาณการ ณ วันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้อง

85.1 บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้น และ

85.2 รับรู้รายการปรับปรุงที่มีต่อมูลค่าที่ประมาณการ ซึ่งเป็นผลของการบันทึกบัญชีเริ่มแรกภายในรอบระยะเวลาที่มีการวัดมูลค่า ซึ่งต้องไม่เกิน 12 เดือน นับจากวันที่รวมธุรกิจ

ในสถานการณ์ดังกล่าว การปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจอาจไม่สามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น ในกรณีดังกล่าวให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 133

86 **หากค่าความนิยมได้ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและกิจการได้ยกเลิกการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์นั้นออกไป ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกนั้นต้อง**

**86.1 รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการยกเลิกการดำเนินงาน และ**

**86.2 วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ยกเลิกและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกได้ดีกว่า**

| **ตัวอย่าง** |
| --- |
| กิจการได้ขายการดำเนินงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในราคา 100 ล้านบาท แต่ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ เท่ากับ 300 ล้านบาท<br><br>*เนื่องจากค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นได้โดยไม่ใช้ดุลยพินิจของกิจการ ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกให้วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ยกเลิกและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ ดังนั้น ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จำนวนร้อยละ 25 จะนำไปรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานที่ขายไป* |

**87 หากกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วย ซึ่งกิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวแล้ว กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยการปันส่วนใหม่ให้ใช้วิธีคำนวณตามวิธีมูลค่าเปรียบเทียบในลักษณะที่คล้ายคลึงกับวิธีที่ใช้เมื่อกิจการยกเลิกการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า**

**ตัวอย่าง**

กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก. แต่ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. ไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก. ได้ เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการ อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการรายงานของกิจการส่งผลให้หน่วยสินทรัพย์ ก. ถูกแบ่งออกและนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง.

*เนื่องจากค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. ไม่สามารถระบุหรือเชื่อมโยงกับกลุ่มสินทรัพย์ที่อยู่ในระดับที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก. ได้ ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก. จะต้องปันส่วนใหม่ให้กับหน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง. โดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ ก. ที่จะนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ก่อนที่สัดส่วนดังกล่าวจะนำไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ ข. ค. และ ง.*

*การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีค่าความนิยมรวมอยู่*

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

89 หากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 88 ได้รวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่พร้อมที่จะใช้งาน และกิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้เพียงวิธีเดียว โดยถือว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ทุกปี

**90 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวทุกปีและเมื่อใดก็ตามที่มีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งรวมค่าความนิยม กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ให้ถือว่าหน่วยสินทรัพย์และค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการด้อยค่า แต่ถ้ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104**

91–95 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช้)

*ช่วงเวลาที่ทำการทดสอบการด้อยค่า*

**96 การทดสอบการด้อยค่าประจำปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวอาจดำเนินการในช่วงใดของปีก็ได้ แต่ต้องดำเนินการทดสอบในช่วงเวลาเดียวกันของแต่ละปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยอาจได้รับการทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาที่ต่างกัน อย่างไรก็ตาม หากค่าความนิยมบางส่วนหรือทั้งหมดที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้มาจากการรวมธุรกิจในระหว่างปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น**

**97 หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในช่วงเวลาเดียวกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในช่วงเวลาเดียวกันกับการทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่**

98 ณ เวลาที่มีการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว อาจมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการก่อนเป็นลำดับแรกและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นลำดับแรกและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว

**99 การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวที่คำนวณไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน อาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้**

**99.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับตั้งแต่การคำนวณมูลค่าที่จะได้รับคืนครั้งล่าสุด**

**99.2 การคำนวณครั้งล่าสุดแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมาก และ**

**99.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปนับตั้งแต่การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในงวดปัจจุบันจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์**

**สินทรัพย์องค์กร**

100 สินทรัพย์องค์กรรวมถึงสินทรัพย์ของหน่วยงานหรือกลุ่มหน่วยงาน เช่น อาคารสำนักงานใหญ่หรืออาคารของส่วนงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัย โครงสร้างของกิจการจะกำหนดว่าสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์องค์กรตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่ ลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์องค์กร คือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา

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

**102 ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ดังนี้**

**102.1 หากกิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้น โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่รวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104**

**102.2 หากกิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ กิจการต้อง**

**102.2.1 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กร กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104**

**102.2.2 ระบุกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ซึ่งรวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณาและสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่สามารถปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์นั้นโดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ และ**

**102.2.3 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่มีการปันส่วนให้กับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104**

103 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

**ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

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

**104.1 ลำดับแรก ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) และ**

**104.2 ลำดับถัดไป ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) 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** |
| --- |
| กิจการมีเครื่องจักรที่ชำรุดเสียหายแต่ยังคงใช้งานอยู่แม้ว่าจะไม่ดีเช่นเดิม เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี และไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ เครื่องจักรดังกล่าวรวมอยู่ในสายการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสายการผลิตแสดงให้เห็นว่าสายการผลิตโดยรวมไม่เกิดการด้อยค่า<br>**ข้อสมมติที่ 1** งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่า ฝ่ายบริหารมิได้มีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรนั้น<br>*กิจการไม่สามารถประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเพียงอย่างเดียวได้ เนื่องจาก*<br>*(1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้นอาจแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย และ*<br>*(2) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้น กิจการสามารถกำหนดได้เฉพาะหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (สายการผลิต)*<br>*เนื่องจากสายการผลิตไม่เกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า* |

*สำหรับเครื่องจักร อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องประเมินระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรใหม่ หรือเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรเนื่องจากระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาที่สั้นลง หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เร่งขึ้นจะสะท้อนให้เห็นถึงอายุการใช้ประโยชน์ของเครื่องจักรที่เหลืออยู่ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการคาดว่าจะได้รับได้ดีขึ้น*

**ข้อสมมติที่ 2** งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรโดยจะขายเครื่องจักรเก่าในอนาคตอันใกล้ กิจการประมาณการว่ากระแสเงินสดรับจากการใช้เครื่องจักรอย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก

*มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสามารถประมาณการได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรจึงสามารถกำหนดได้และไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (กล่าวคือ สายการผลิต) นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรดังกล่าว เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของเครื่องจักรต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร*

108 **หลังจากปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 แล้ว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่เป็นหนี้สินหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้**

## การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

109 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการรับรู้ในงวดก่อนไว้ในย่อหน้าที่ 110 ถึง 116 คำว่า “สินทรัพย์” ในย่อหน้าดังกล่าวมีความหมายรวมถึง สินทรัพย์แต่ละรายการหรือ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125

**110 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนอาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น**

**111 ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนอาจไม่จำเป็นต้องมีอยู่หรืออาจลดลงหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย**

แหล่งข้อมูลภายนอก

**111.1 มีข้อชี้บ่งที่สังเกตได้ว่ามูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด**

**111.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการเกิดขึ้นในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจหรือกฎหมาย ที่กิจการดำเนินการ หรืออาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในตลาดของสินทรัพย์นั้น**

**111.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นของงวดนั้นลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ**

แหล่งข้อมูลภายใน

**111.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการในระหว่างงวด 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 ไม่ว่าจากการใช้หรือจากการขายสินทรัพย์นั้น นับตั้งแต่วันที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นครั้งล่าสุด ย่อหน้าที่ 130 กำหนดให้กิจการต้องระบุถึงการเปลี่ยนแปลงของประมาณการที่ส่งผลให้ประมาณการความสามารถในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงของประมาณการรวมถึง

115.1 การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (กล่าวคือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้)

115.2 การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินหรือช่วงเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่าจากการใช้ หรือ

115.3 การเปลี่ยนแปลงของประมาณการเกี่ยวกับส่วนประกอบที่นำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย

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

**การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ**

**117 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในปีก่อน ๆ**

118 การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมส่วนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ถือเป็นการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นในการบันทึกรายการสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ดังกล่าว

**119 กิจการต้องบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมโดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่กรณีที่สินทรัพย์นั้นแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น (เช่น วิธีการตีราคาใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องถือว่าการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เป็นการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น**

120 กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการเคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน

**121 หลังจากที่กิจการได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์สำหรับงวดเวลาในอนาคต โดยใช้มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) และนำมาปันส่วนอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์**

**การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

**122 ในการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการจะต้องปันส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าว การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีต้องถือเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ และให้รับรู้ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 119**

**123 ในการปันส่วนการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการต้องไม่เพิ่มขึ้นเกินกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง**

**123.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ**

**123.2 มูลค่าตามบัญชีที่กำหนดไว้ (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) โดยไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ**

**จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งต้องปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ ให้นำไปปันส่วนตามสัดส่วนให้กับสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม)**

**การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม**

**124 กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับรู้ในงวดก่อน**

125 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) *เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) 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 อาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้รวมอยู่ในการกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ระหว่างวันต้นงวดและวันสิ้นงวด ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

**129 กิจการที่รายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) 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 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)**

**130.4 สำหรับหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

**130.4.1 คำอธิบายเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เช่น เป็นสายการผลิต โรงงาน การดำเนินงานทางธุรกิจ หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนงานที่รายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))**

**130.4.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ หรือกลับรายการ โดยแสดงจำแนกตามสินทรัพย์แต่ละประเภท และตามส่วนงานที่รายงาน หากกิจการรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ**

**130.4.3 คำอธิบายลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในงวดปัจจุบันและงวดก่อน และเหตุผลที่เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว หากกิจการได้เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนับตั้งแต่วันที่ประมาณการ**

**มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดครั้งก่อน**

**130.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) และเปิดเผยข้อมูลว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) เป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้**

**130.6 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้**

**130.6.1 การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ทั้งหมดได้รับการจัดให้อยู่ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมระดับใด (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)) โดยไม่คำนึงว่า “ต้นทุนในการจำหน่าย” จะสามารถสังเกตได้หรือไม่**

**130.6.2 รายละเอียดของเทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ได้รับการจัดให้อยู่ในระดับ 2 และระดับ 3 ของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม หากมีการเปลี่ยนแปลงเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พร้อมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง และ**

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

**130.7 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการมูลค่าจากการใช้ ทั้งในงวดปัจจุบันและงวดก่อน (ถ้ามี) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้**

**131 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้และยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการในระหว่างงวด 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) เป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ**

**134.1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)**

**134.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์)**

**134.3 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) (เป็นมูลค่าจากการใช้หรือมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย)**

**134.4 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) กำหนดจากมูลค่าจากการใช้ จะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้**

**134.4.1 ข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ข้อสมมติที่สำคัญ คือข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่า**

**ที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (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 และให้เหตุผลกรณีที่มีการใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการดำเนินงานอยู่ หรือตลาดของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น**

**134.4.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด**

**134.5 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เป็นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ให้เปิดเผยเทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย แต่ไม่มีข้อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับกรณีที่กิจการไม่ได้วัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายโดยใช้ราคาเสนอซื้อขายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่เหมือนกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังนี้**

**134.5.1 คำอธิบายข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ข้อสมมติที่สำคัญ คือ ข้อสมมติที่ส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อ่อนไหวมากที่สุด**

**134.5.2 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อว่าสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด**

**(ก) การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (หน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) ทั้งหมดได้รับการจัดให้อยู่ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมระดับใด (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)) โดยไม่คำนึงว่า "ต้นทุนในการจำหน่าย" จะสามารถสังเกตได้หรือไม่**

**(ข) หากมีการเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พร้อมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง**

**หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายโดยใช้วิธีการประมาณการกระแสเงินสดที่มีการคิดลด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้**

**134.5.3 ระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณการกระแสเงินสด**

**134.5.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด**

**134.5.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด**

**134.6 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (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 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญแต่ละข้อว่าสะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีต หรือสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หากมูลค่าที่กำหนดไม่สะท้อนถึงประสบการณ์ในอดีตหรือไม่สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด**

**135.5 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญส่งผลให้ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) มากกว่าผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องเปิดเผย**

**135.5.1 จำนวนผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ที่สูงกว่าผลรวมของมูลค่าตามบัญชี**

**135.5.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ**

**135.5.3 จำนวนของมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป หลังจากรวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อให้ผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) เท่ากับผลรวมของมูลค่าตามบัญชี**

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

137 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

138 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

139 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป

140 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ช (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ฌ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ญ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

140ฎ–140ฐ (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

141 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*

## ภาคผนวก ก
## การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้

*ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แนวทางในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้ คำว่า "สินทรัพย์" ในภาคผนวกนี้ ให้มีความหมายครอบคลุมถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด*

### 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 การถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ทั้งหมดที่อาจเกิดขึ้น

**หลักการทั่วไป**

ก3 เทคนิคที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต และอัตราดอกเบี้ยในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่แวดล้อมสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถนำหลักการทั่วไปต่อไปนี้มาใช้กับเทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

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

(ข) ประมาณการกระแสเงินสดและอัตราคิดลดต้องปราศจากความลำเอียง ตลอดจนปราศจากการนำปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มาร่วมพิจารณา ตัวอย่างเช่น การแสดงประมาณการกระแสเงินสดสุทธิให้ต่ำลงโดยเจตนาเพื่อเพิ่มความสามารถในการทำกำไรในอนาคตของสินทรัพย์อย่างชัดเจน ถือว่ามีความลำเอียงในการวัดมูลค่า

(ค) ประมาณการกระแสเงินสด หรืออัตราคิดลดต้องสะท้อนให้เห็นขอบเขตผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากกว่าการใช้มูลค่าต่ำสุดหรือมูลค่าสูงสุดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงมูลค่าเดียว

**การวัดมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิม และวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์**

**วิธีดั้งเดิม**

ก4 การนำมูลค่าปัจจุบันมาใช้ในการบันทึกบัญชีโดยดั้งเดิมแล้วจะใช้ประมาณการกระแสเงินสดเพียงชุดเดียวและใช้อัตราคิดลดเพียงอัตราเดียว ซึ่งถือเป็นอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม การคำนวณตามวิธีดั้งเดิมจะมีข้อสมมติว่าอัตราคิดลดอัตราเดียวที่ใช้นั้นสามารถสะท้อนถึงการคาดการณ์ทั้งหมดเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคตและความเสี่ยงส่วนเพิ่มที่เหมาะสม ดังนั้นวิธีดั้งเดิมจะให้ความสำคัญกับการเลือกอัตราคิดลดเป็นอย่างมาก

ก5 ในบางสถานการณ์ กิจการสามารถนำวิธีดั้งเดิมมาใช้ได้โดยง่าย เช่น กรณีที่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันอยู่ในตลาด สำหรับกรณีสินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดอ้างอิงตามสัญญาซึ่งกำหนดให้พิจารณาเทียบเท่ากับหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ย 12% เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับวิธีการที่ผู้ร่วมตลาดอธิบายสินทรัพย์นั้น

ก6 อย่างไรก็ตาม วิธีดั้งเดิมอาจไม่เหมาะสมสำหรับบางกรณีที่มีการวัดมูลค่าแบบซับซ้อน เช่น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินซึ่งไม่มีตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือไม่

มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ในการหาอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม กิจการต้องวิเคราะห์สินทรัพย์ที่ต้องการพิจารณานั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นที่มีอยู่ในตลาดอย่างน้อย 2 รายการ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ระบุได้ อัตราคิดลดกระแสเงินสดที่เหมาะสมต้องอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่สามารถระบุได้จากสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะของกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่า ดังนั้นในการวัดมูลค่ากิจการต้องดำเนินการ ดังนี้

(ก) ระบุชุดกระแสเงินสดที่ต้องคำนวณคิดลด

(ข) ระบุสินทรัพย์อื่นในตลาด ซึ่งมีลักษณะของกระแสเงินสดที่คล้ายคลึงกัน

(ค) เปรียบเทียบชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการ เพื่อให้มั่นใจว่ามีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน เช่น ชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการเป็นกระแสเงินสดตามสัญญาเช่นเดียวกัน หรือชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์รายการหนึ่งเป็นกระแสเงินสดตามสัญญา ส่วนชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์รายการอื่นเป็นประมาณการกระแสเงินสด

(ง) ประเมินว่ามีองค์ประกอบที่มีอยู่ในสินทรัพย์รายการหนึ่ง แต่ไม่ได้อยู่ในสินทรัพย์รายการอื่นหรือไม่ เช่น สินทรัพย์รายการหนึ่งมีสภาพคล่องน้อยกว่าสินทรัพย์รายการอื่น และ

(จ) ประเมินว่าชุดกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสองรายการมีลักษณะการเปลี่ยนแปลงตามสภาวะเศรษฐกิจที่คล้ายคลึงกันหรือไม่

**วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์**

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

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

(หน่วย: ล้านบาท)

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

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

ก10 การนำความน่าจะเป็นมาใช้ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ แม้ว่าจะมีข้อสงสัยว่าวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยกำหนดความน่าจะเป็นให้กับประมาณการ ซึ่งคำนวณขึ้นมาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้คำนวณนั้นจะทำให้ข้อมูลถูกต้องแม่นยำมากขึ้นจริงหรือไม่ 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 ประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 133.33 ล้านบาท [(50 + 100 + 250)/3]

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

ในแต่ละกรณีประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะให้ประมาณการของมูลค่าจากการใช้ที่ดีกว่าการใช้จำนวนเงินที่น้อยที่สุด จำนวนเงินที่มากที่สุด หรือจำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงค่าเดียว

ก12 กิจการควรพิจารณาถึงต้นทุนที่ต้องเสียไปและประโยชน์ที่จะได้รับในการเลือกใช้วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ในบางกรณีกิจการอาจสามารถเข้าถึงข้อมูลจำนวนมากซึ่งนำมาคำนวณกระแสเงินสดได้หลายสถานการณ์ หรือในบางกรณีกิจการอาจสามารถจัดทำประมาณการทางการเงินที่ระบุความผันแปรของกระแสเงินสดได้เพียงคร่าว ๆ เว้นแต่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจำนวนมาก ดังนั้น กิจการจำเป็นต้องพิจารณาความสมดุลระหว่างต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมกับการเพิ่มขึ้นของความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่า

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

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

**อัตราคิดลด**

ก15 ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ก็ตาม อัตราดอกเบี้ยที่นำมาใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดต้องไม่รวมความเสี่ยงซึ่งได้ปรับปรุงอยู่ในประมาณการกระแสเงินสดแล้วเพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนกับผลกระทบของข้อสมมติบางประการ

ก16 หากกิจการไม่สามารถหาอัตราคิดลดเฉพาะของสินทรัพย์ในตลาดได้โดยตรง กิจการสามารถใช้อัตราโดยประมาณแทนอัตราคิดลดดังกล่าวได้ โดยจะต้องประเมินสภาพตลาดให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้เกี่ยวกับ

(ก) มูลค่าของเงินตามเวลาสำหรับระยะเวลาจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และ

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

ก17 ในการประมาณการ 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 กิจการต้องใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาในอนาคตที่ต่างกันหากมูลค่าจากการใช้มีความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลาหรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

**ภาคผนวก ข**

(ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## ภาคผนวก ค
## การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

*ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้*

ค1 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าตามข้อ (ก) ที่มากกว่าข้อ (ข) ดังต่อไปนี้

(ก) ผลรวมของ:

(1) สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

(2) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

(3) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

(ข) มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)

**การปันส่วนค่าความนิยม**

ค2 ย่อหน้าที่ 80 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม จึงมีความเป็นไปได้ที่ประโยชน์จากการรวมธุรกิจบางส่วนจะถูกปันส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสีย

**การทดสอบการด้อยค่า**

ค3 สำหรับการทดสอบการด้อยค่า กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

ค4 หากกิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ แทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์โดยรวมค่าความนิยมที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนั้นมูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงแล้วจะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อพิจารณาว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

**การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า**

ค5 ย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นโดยไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน จากนั้นผลขาดทุนที่เหลือจึงนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น

ค6 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เช่นเดียวกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

ค7 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมต้องปันส่วนให้กับส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งในส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนที่มิใช่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนให้กับส่วนต่าง ๆ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เงินสดตามเกณฑ์ดังนี้

(ก) จำนวนเงินที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า และ

(ข) จำนวนเงินที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า การด้อยค่าดังกล่าวจะปันส่วน

ให้กับสินทรัพย์ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละส่วนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการในส่วนนั้น

สำหรับส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เช่นเดียวกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

ค8 หากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถือว่าเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมไม่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ (ดูย่อหน้าที่ ค4) กิจการต้องไม่รับรู้การด้อยค่าดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม ในกรณีดังกล่าว ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่เท่านั้นที่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)