

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

การด้อยค่าของสินทรัพย์

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 36: “Impairment of Assets” (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ18
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-5
คำนิยาม	6
การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า	7-17
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	18-57
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	24
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	25-29
มูลค่าจากการใช้	30-57
เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	33-38
ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	39-53
กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	54
อัตราคิดลด	55-57
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่า	58-64
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม	65-108
การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	66-73
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด เงินสด	74-103
ค่าความนิยม	80-99
การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	80-87
การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความ นิยมรวมอยู่	88-90
ช่วงเวลาที่ทำการทดสอบการด้อยค่า	96-99
สินทรัพย์องค์กร	100-103
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	104-108
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	109-125
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ	117-121

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

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

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และต้องถือปฏิบัติกับ

- 1.1 การได้มาซึ่งค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมธุรกิจ ซึ่งวันที่ตกลงรวม ธุรกิจเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551
- 1.2 สินทรัพย์อื่นทั้งหมดสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

บทนำ 2. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 3. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ความถี่ของการทดสอบการด้อยค่า

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม กำหนดให้มีการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า ข้อกำหนดดังกล่าวยังคงมีอยู่ในมาตรฐานฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้

- 5.1 วัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนทุกปีโดยไม่จำเป็นต้องมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยละเอียดครั้งล่าสุดที่กระทำในงวดบัญชีก่อน อาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดบัญชีปัจจุบัน หากเป็นไปได้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้
- 5.2 วัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมจะใช้งานทุกปีโดยไม่จำเป็นต้องมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่า

5.3 ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจทุกปี

การวัดมูลค่าจากการใช้

บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้องค์ประกอบดังต่อไปนี้จะต้องสะท้อนอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์

- 6.1 ประเมินการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
- 6.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เป็นไปได้ในจำนวนหรือช่วงเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตเหล่านั้น
- 6.3 มูลค่าของเงินตามเวลา ซึ่งสะท้อนโดยอัตราดอกเบี้ยที่ปราศจากความเสี่ยงในตลาด ณ เวลาปัจจุบัน
- 6.4 ราคาซึ่งสะท้อนความไม่แน่นอนที่มีอยู่ในตัวสินทรัพย์
- 6.5 ปัจจัยอื่น เช่น สภาพคล่อง ซึ่งผู้ที่มีส่วนร่วมในตลาดจะสะท้อนในการวัดมูลค่ากระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้องค์ประกอบข้อ 6.2 6.4 และ 6.5 สามารถสะท้อนในรูปของการปรับปรุงกระแสเงินสดในอนาคตหรือการปรับปรุงอัตราคิดลด

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้นำเอาข้อกำหนดสำหรับประมาณการกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้มาจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม โดยประมาณการดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะยังคงอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ได้กำหนดว่าฝ่ายบริหาร

- 7.1 ต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติของประมาณการกระแสเงินสดในงวดปัจจุบัน โดยการตรวจสอบสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีต และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง
- 7.2 ต้องแน่ใจว่าข้อสมมติของประมาณการกระแสเงินสดในงวดปัจจุบันเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงในอดีต และได้คำนึงถึงผลกระทบของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เป็นอยู่ขณะที่เกิดกระแสเงินสดขึ้นจริง

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม กำหนดว่าประมาณการกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้ให้อ้างอิงจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้นำเอาข้อกำหนดนี้มาใช้ แต่ได้กำหนดไว้ว่าประมาณการกระแส

เงินสดต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

8.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน

8.2 การปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์

บทนำ 9. แนวทางเพิ่มเติมของการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์แสดงในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ แนวทางในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม ในหัวข้อการประมาณอัตราคิดลดเมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาได้จากตลาดโดยตรงได้ย้ายไปแสดงในภาคผนวก ก ด้วย

การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ยังคงไว้ซึ่งข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม ในเรื่องที่ว่ากิจการต้องระบุให้สินทรัพย์ หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ในกิจการก็ตาม อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดไว้ว่า ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการควรใช้ประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับราคาตลาดในอนาคตของสินค้า ในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตเพื่อที่จะกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิมยังกำหนดด้วยว่าเมื่อกิจการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตเพื่อที่จะกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกิดจากการใช้สินค้านั้น กิจการควรใช้ประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับราคาตลาดในอนาคตของสินค้า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าหากกระแสเงินสดรับที่ได้จากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน กิจการต้องใช้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน ในการประมาณการกระแสเงินสดดังนี้

10.1 กระแสเงินสดที่ได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ

10.2 กระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน

การปันส่วนค่าความนิยมให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม กำหนดให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง โดยใช้วิธีล่างขึ้นบน/บนลงล่าง ('bottom-up/top-down' approach) ซึ่งจะส่งผลให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมโดยการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ซึ่งกิจการสามารถปันส่วนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีด้วยเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและอย่างสม่ำเสมอ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดเช่นเดียวกันให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับจากการรวมธุรกิจ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมดังกล่าวเกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดอย่างชัดเจนว่า

- 11.1 ตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากผลผลิตของการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกจัดรวมกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม
- 11.2 สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้ควร
 - 11.2.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการประเมินค่าความนิยมตามวัตถุประสงค์ของการบริหารจัดการภายใน และ
 - 11.2.2 ไม่ใหญ่เกินกว่าส่วนงานดำเนินงาน หรือตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดว่า

- 12.1 หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจยังไม่แล้วเสร็จก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้แล้วเสร็จก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรก หลังปีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น
- 12.2 เมื่อกิจการได้จำหน่ายการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งได้รับการปันส่วนค่าความนิยม ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการดำเนินงานนั้นต้อง
 - 12.2.1 รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นเมื่อมีการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย และ

- 12.2.2 วัดมูลค่าโดยคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าของการดำเนินงานที่ถูกจำหน่ายกับมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงเหลืออยู่ นอกจากกิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของการดำเนินงานที่จำหน่ายออกไปได้ดีกว่า
- 12.3 เมื่อกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการได้มีการปันส่วนค่าความนิยมให้ กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย โดยการปันส่วนให้ใช้วิธีคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าเช่นเดียวกับที่ใช้เมื่อมีการจำหน่ายการดำเนินงานภายใต้หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

ช่วงเวลาที่ทำการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้

- 13.1 ทำการทดสอบการด้อยค่าเป็นรายปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม โดยทำการทดสอบการด้อยค่าในช่วงใดของปีก็ได้ แต่จะต้องเป็นช่วงเวลาเดียวกันในแต่ละปี
- 13.2 สำหรับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีความแตกต่างกัน สามารถทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาที่ต่างกันได้

อย่างไรก็ตาม หากมีค่าความนิยมบางส่วนที่ปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงปีปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น

บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อนุญาตให้นำการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมซึ่งกระทำไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน มาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

- บทนำ 15. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม กำหนดให้กิจการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมในงวดก่อน เมื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าดังกล่าวเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ภายนอกที่มีลักษณะเฉพาะซึ่งคาดว่าจะไม่เกิดขึ้นอีก และในงวดต่อมาเกิดเหตุการณ์ภายนอกซึ่งทำให้ผลของเหตุการณ์นั้นหายไป มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดไม่ให้บันทึกการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 16 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ว่าหากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจระหว่างงวดทั้งหมดให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมที่ไม่ได้รับการปันส่วนรวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าว
- บทนำ 17 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์แต่ละกลุ่มที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของทั้งกิจการ ข้อมูลดังกล่าวเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องอย่างมากกับข้อสมมติสำคัญซึ่งใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว
- บทนำ 18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดด้วยว่ากิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงหากกิจการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดหรือบางส่วนของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วยหรือหลายกลุ่ม และจำนวนดังกล่าวที่ได้รับการปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วย หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์แต่ละกลุ่มไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับยอดคงเหลือทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากในสถานการณ์ดังกล่าว มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นอยู่ภายใต้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน และมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ทั้งหมดมีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการปฏิบัติเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูล

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น
 - 2.1 สินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ)
 - 2.2 สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 2.3 ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
 - 2.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.5 สินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.6 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
 - 2.7 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.8 ต้นทุนการได้มารอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาของผู้รับประกันภัยภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่ม

สินทรัพย์ที่ยกเลิก ที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก)

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง สินทรัพย์ทางการเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงานหรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่เลิกใช้ซึ่งถูกจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขาย) เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้โดยเฉพาะแล้ว
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จัดประเภทเป็น
 - 4.1 เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและแฉงบการเงินเฉพาะกิจการ
 - 4.2 เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
 - 4.3 เงินลงทุนในกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ ให้อ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

5. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือ สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยราคาที่ดีใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น วิธีราคาที่ดีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การกำหนดว่าสินทรัพย์ที่ตราค่าใหม่นั้นจะด้อยค่าหรือไม่ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ดังต่อไปนี้
 - 5.1 หากกิจการใช้ราคาตลาดเป็นมูลค่ายุติธรรม ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นโดยตรงจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
 - 5.1.1 หากต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์จะมีจำนวนใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาที่ดีใหม่ (ซึ่งคือมูลค่า

ยุติธรรม) ในกรณีนี้หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตีราคาใหม่ สินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไม่ควรเกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

5.1.2 หากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่จะมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ดังนั้นสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่จะเกิดการด้อยค่าถ้ามูลค่าจากการใช้ต่ำกว่าราคาที่ดีใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ในกรณีนี้ หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

5.2 หากกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โดยเกณฑ์อื่นที่ไม่ใช่ราคาตลาด ราคาที่ดีใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) อาจสูงหรือต่ำกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ดังนั้น หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

คำนิยาม

6. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ตลาดซื้อขายคล่อง	หมายถึง	ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้ ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ข) ต้องมีผู้ที่เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา ค) ราคาต้องเป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม (หรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

สินทรัพย์องค์กร	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีส่วนทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้ในอนาคต ทั้งนี้ไม่รวมถึงค่าความนิยม
ต้นทุนในการขาย	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในการเงินหักด้วยมูลค่าคงเหลือ
ค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย)	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ ¹
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	หมายถึง	จำนวนที่จะได้รับการขายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนจากการขายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	หมายถึง	จำนวนมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	หมายถึง	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

มูลค่าจากการใช้

หมายถึง

มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

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

ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 10 กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างเป็นทางการ หากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น

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

แหล่งข้อมูลภายนอก

- 12.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด โดยจำนวนที่ลดลงนั้นลดลงมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ
- 12.2 มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างมีนัยสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมของกิจการหรือของตลาดของสินทรัพย์นั้นทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย

- 12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีการเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ
- 12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ

แหล่งข้อมูลภายใน

- 12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย
- 12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวด หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างส่วนงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด และการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน ⁽²⁾
- ⁽²⁾ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จะถูกจำหน่ายซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
- 12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

เงินปันผลจากบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม

- 12.8 สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้
- 12.8.1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกลงทุนในงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงค่าความนิยมที่เกี่ยวข้อง หรือ
- 12.8.2 เงินปันผลมีจำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วมในรอบระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล
13. ข้อบ่งชี้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 12 ไม่ได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจการอาจจะบ่งชี้ข้ออื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจมีการด้อยค่าจนทำให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีของค่าความนิยมต้องทดสอบการด้อยค่าตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99

14. หลักฐานจากรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้
- 14.1 กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์ หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณเดิมที่ตั้งไว้อย่างมีนัยสำคัญ
 - 14.2 กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริง หรือกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ มีจำนวนต่ำกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีนัยสำคัญ
 - 14.3 กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ
 - 14.4 เมื่อรวมผลการดำเนินงานในงวดปัจจุบันกับผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณแล้ว จะเกิดผลขาดทุนหรือเกิดกระแสเงินสดจ่ายสุทธิเนื่องจากการใช้สินทรัพย์
15. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าอย่างน้อยปีละครั้งสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่ได้ใช้งาน และค่าความนิยม นอกจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 10 แล้ว กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาใช้ในการระบุว่ากิจการจะต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ หากการคำนวณครั้งก่อนแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และไม่มีเหตุการณ์ใดมากระทบต่อผลต่างระหว่างมูลค่าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน การวิเคราะห์ครั้งก่อนอาจแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อบ่งชี้ใดที่ระบุในย่อหน้าที่ 12
16. จากตัวอย่างในย่อหน้าที่ 15 ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการในกรณีดังต่อไปนี้
- 16.1 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นที่เพิ่มขึ้นอาจไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์เหลืออยู่เป็นเวลายาวนาน
 - 16.2 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แต่จากการวิเคราะห์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในครั้งก่อน แสดงให้เห็นว่า
 - 16.2.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่น่าจะลดลงอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากกิจการน่าจะได้รับกระแสเงินสดในอนาคตเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าสามารถปรับปรุงรายรับเพื่อชดเชยกับการเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาด) หรือ

16.2.2 การลดลงในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่ทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าอย่างมี
สาระสำคัญ

17. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า สาเหตุดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ให้กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง แม้ว่า จะไม่มีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดคำนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้มีความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
19. กิจการอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้งมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เสมอไป หากมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งแสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่า โดยกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าอีกจำนวนหนึ่ง
20. กิจการอาจกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายได้แม้ว่าสินทรัพย์จะไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง อย่างไรก็ตามในบางครั้งกิจการอาจไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายได้เนื่องจากไม่มีเกณฑ์ใด ๆ ในการประมาณจำนวนที่เชื่อถือได้จากการขายสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
21. กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หากไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายอย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย มักประกอบด้วยเงินสดสุทธิที่จะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเป็นสำคัญ ด้วยเหตุที่กระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์นั้นน่าจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก
22. กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ นอกจากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ซึ่งเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วย

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่ (ตามย่อหน้าที่ 65 ถึง 103) นอกจากจะเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

22.1 มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

22.2 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

23. ในบางกรณี การกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายหรือมูลค่าจากการใช้ โดยการประมาณการ การหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ผลใกล้เคียงอย่างสมเหตุสมผลกับการคำนวณอย่างละเอียดตามตัวอย่างที่แสดงในภาคผนวกของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

24. ย่อหน้าที่ 10 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปีโดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดที่คำนวณไว้ล่าสุดในงวดก่อนอาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าในงวดปัจจุบันได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

24.1 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้งานอย่างต่อเนื่องซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และทำให้ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นโดยนับรวมเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด

24.2 การคำนวณครั้งล่าสุดได้แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ

24.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การคำนวณจะแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในปัจจุบันต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

25. ราคาที่ถือเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดสำหรับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์คือ ราคาที่ตกลงซื้อขายซึ่งเกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกันที่ ปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์

26. กรณีที่ไม่มีการตกลงซื้อขายแต่สินทรัพย์มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง กิจการต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโดยใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ตามปกติ

ราคาที่ควรถือเป็นราคาตลาด คือ ราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน ในกรณีที่ไม่มีราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายล่าสุดเป็นเกณฑ์ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจนับตั้งแต่วันที่มีการซื้อขายล่าสุดจนถึงวันที่กิจการทำการประมาณ ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ

27. กรณีที่ไม่มีการตกลงซื้อขายและไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่กิจการสามารถจะได้มาจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย โดยการจำหน่ายนั้นผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน กิจการต้องนำผลการซื้อขายล่าสุดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันมาพิจารณาในการกำหนดจำนวนที่กิจการสามารถจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต้องเป็นราคาที่มิได้เกิดจากการบังคับขาย เว้นแต่ฝ่ายบริหารถูกบังคับให้จำหน่ายสินทรัพย์นั้นทันที
28. ต้นทุนในการขายต้องนำมาหักจากราคาขายเพื่อคำนวณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ต้นทุนในการขายต้องไม่รวมต้นทุนที่รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว ตัวอย่างของต้นทุนในการขาย ได้แก่ ต้นทุนทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์และภาษีที่คล้ายคลึงกัน ต้นทุนในการขนย้าย และต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย อย่างไรก็ตาม เงินชดเชยจากการเลิกจ้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการลดขนาดหรือการปรับโครงสร้างธุรกิจหลังการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
29. ในการจำหน่ายสินทรัพย์บางครั้ง ผู้ซื้ออาจต้องรับภาระหนี้สินที่เกี่ยวข้องด้วย และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์นั้นเป็นมูลค่ารวมของทั้งทรัพย์สินและหนี้สินที่เกี่ยวข้อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกรณีดังกล่าวได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 78

มูลค่าจากการใช้

30. องค์ประกอบดังต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์
- 30.1 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
 - 30.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงิน หรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต
 - 30.3 มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง
 - 30.4 ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์

30.5 ปัจจัยอื่น เช่น สภาพคล่อง ซึ่งผู้ซื้อขายในตลาดใช้ในการพิจารณากระแสเงินสด ในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

31. กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้
- 31.1 ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์
- 31.2 ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดดังกล่าว
32. กิจการสามารถสะท้อนองค์ประกอบที่ระบุในย่อหน้าที่ 30.2 และ 30.4 และ 30.5 โดยการเลือกที่จะปรับปรุงกับกระแสเงินสดในอนาคตหรือปรับปรุงกับอัตราคิดลดก็ได้ ไม่ว่ากิจการจะเลือกใช้วิธีใด เพื่อสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลลัพธ์ที่ได้ต้องสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดไว้ ทั้งนี้กิจการอาจใช้มูลค่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเป็นไปได้ของทุกกรณีได้ แนวทางเพิ่มเติมในการใช้เทคนิคการคิดมูลค่าปัจจุบันเพื่อวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

33. ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
- 33.1 ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ กิจการควรให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก
- 33.2 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น การคาดการณ์ที่อาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลายาวนานมากที่สุด 5 ปี นอกจากนี้เหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลานานกว่านั้น
- 33.3 ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด โดยปรับกระแสเงินสดในงบประมาณหรือประมาณการสำหรับอนาคตที่ไกลออกไปด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลง นอกจากนี้เหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของ

ผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า

34. ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน โดยพิจารณาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีตกับกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน สอดคล้องกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต โดยนำผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อกระแสเงินสดเกิดขึ้นจริงมาพิจารณาร่วมด้วย
35. โดยทั่วไปงบประมาณ หรือประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่มีรายละเอียดระบุไว้อย่างชัดเจน และเชื่อถือได้ซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีมักไม่สามารถหาได้ ด้วยเหตุดังกล่าวฝ่ายบริหารจึงควรประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปีเป็นอย่างมาก ฝ่ายบริหารอาจประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีหากฝ่ายบริหารมั่นใจว่าประมาณการนั้นเชื่อถือได้ และฝ่ายบริหารต้องสามารถแสดงให้เห็นจากประสบการณ์ในอดีตสามารถคาดการณ์กระแสเงินสดสำหรับระยะเวลาที่เกินกว่า 5 ปี ได้อย่างแม่นยำ
36. กิจการควรประมาณการกระแสเงินสดไปจนถึงสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตสำหรับปีถัดมา อัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราคงที่หรืออัตราที่ลดลง ดังนั้นอัตราการเติบโตที่เหมาะสมควรเท่ากับศูนย์หรือติดลบ นอกจากรูปแบบวงจรของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่กำหนดขึ้นจากข้อมูลที่ยั่งยืนแสดงให้เห็นว่าอัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราที่เพิ่มขึ้น
37. สภาพตลาดที่ดีจะมีคู่แข่งเข้ามาในตลาดทำให้การเติบโตของกิจการถูกจำกัด ดังนั้น จึงเป็นการยากที่อัตราการเติบโตของกิจการจะสูงกว่าอัตราการเติบโตในอดีตถ่วงเฉลี่ยระยะยาว (เป็นต้นว่า 20 ปี) ของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้
38. ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการควรพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน และเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

ส่วนประกอบของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

39. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องรวมถึง

39.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง

- 39.2 ประมาณการกระแสดเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง (ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้) และประมาณการกระแสดเงินสดจ่ายดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอได้
- 39.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์
40. ประมาณการกระแสดเงินสดในอนาคตและอัตราคิดลดต้องมาจากข้อสมมติที่สม่าเสมอเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของราคาอันเนื่องมาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป ดังนั้น กิจการต้องประมาณการกระแสดเงินสดในอนาคตโดยใช้จำนวนที่เป็นตัวเงิน หากกิจการใช้อัตราคิดลดที่รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไปไปแล้ว หากอัตราคิดลดที่ใช้ไม่ได้รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป กิจการต้องประมาณการกระแสดเงินสดในอนาคตโดยใช้จำนวนที่แท้จริง (แต่ให้รวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาที่เฉพาะเจาะจง)
41. ประมาณการกระแสดเงินสดจ่ายที่กิจการจัดทำขึ้นต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้
42. กิจการต้องรวมประมาณการกระแสดเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือพร้อมที่จะขาย หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มิได้รวมกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มของอาคารระหว่างก่อสร้างหรือโครงการที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์
43. การประมาณการกระแสดเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมจำนวนต่อไปนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
- 43.1 กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางการเงินประเภทลูกหนี้)
- 43.2 กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผูกพันซึ่งได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว (ตัวอย่างเช่น เจ้าหนี้เงินบำเหน็จบำนาญ หรือประมาณการหนี้สิน)
44. กิจการต้องประมาณการกระแสดเงินสดในอนาคตจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ และการประมาณการดังกล่าวต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากรายการต่อไปนี้
- 44.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ
- 44.2 รายจ่ายที่จะทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
45. เนื่องจากกระแสเงินสดในอนาคตได้ประมาณขึ้นจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ ดังนั้น มูลค่าจากการใช้จึงไม่สะท้อนให้เห็นถึง ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 45.1 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคต หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถประหยัดได้ (เช่น ต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานที่ลดลง) หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน
- 45.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ หรือ กระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าว
46. การปรับโครงสร้าง หมายถึง แผนงานที่ได้วางไว้และมีการควบคุมโดยฝ่ายบริหารซึ่งทำให้ขอบเขตหรือลักษณะธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่เปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ ในการกำหนดว่าเมื่อใดกิจการจึงจะมีภาระผูกพันจากการปรับโครงสร้าง กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
47. เมื่อกิจการได้ตกลงและผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง สินทรัพย์บางรายการอาจได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างนั้น ดังนั้น เมื่อกิจการตกลงและผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง กิจการต้อง
- 47.1 กำหนดมูลค่าจากการใช้โดยประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่สะท้อนถึงต้นทุนที่ประหยัดได้และประโยชน์อื่นที่เกิดจากการปรับโครงสร้าง (ซึ่งอาจกำหนดได้จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร) และ
- 47.2 รวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตสำหรับการปรับโครงสร้างไว้ในประมาณการหนี้สินเพื่อการปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- ตัวอย่างการคำนวณมูลค่าจากการใช้ซึ่งได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างในอนาคตได้แสดงไว้ในตัวอย่างประกอบกรออธิบายที่ 5
48. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากกระแสเงินสดจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ จนกว่ากระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้น (ดูตัวอย่างประกอบกรออธิบายที่ 6)
49. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตให้รวมกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการบำรุงรักษาระดับของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์จากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีการให้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน สินทรัพย์ทุกรายการนั้นมีความจำเป็นต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะถือว่า การเปลี่ยนแทนของสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์สั้นกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาตามปกติเพื่อทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน หากสินทรัพย์รายการหนึ่งมีส่วนประกอบที่มีอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณที่

แตกต่างกัน การเปลี่ยนแปลงของส่วนประกอบที่มีอายุการให้ประโยชน์สั้นกว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาสินทรัพย์เมื่อมีการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น

50. การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ต้องไม่รวม

50.1 กระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ

50.2 ภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป

51. ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้นแล้ว กิจกรรมอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณเข้าหรืออาจไม่นำมาคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาโดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตอีก ในทำนองเดียวกัน กระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนภาษีเงินได้หากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

52. ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ในราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย

53. ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์จะต้องกำหนดในลักษณะที่คล้ายกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ ยกเว้นว่าในการประมาณกระแสเงินสดสุทธินั้น

53.1 กิจการใช้ราคาที่ยั่งยืนได้ ณ วันที่ทำประมาณการของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและใช้ในการดำเนินงานภายใต้สภาพการณ์เช่นเดียวกับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาที่มีลักษณะคล้ายกัน โดยสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์สิ้นสุด ณ วันที่ทำการประมาณการ และ

53.2 กิจการต้องปรับปรุงราคาตั้งกล่าวด้วยผลกระทบจากระดับราคาในอนาคตที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของระดับราคาในอนาคตที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่ได้รวมผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและอัตราคิดลด กิจการต้องไม่รวมผลกระทบดังกล่าวในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย

กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

54. กระแสเงินสดในอนาคตต้องประมาณการเป็นเงินตราในสกุลที่กระแสเงินสดเหล่านั้นจะเกิดขึ้น และต้องคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมสำหรับเงินในสกุลนั้น กิจการต้องแปลงมูลค่าปัจจุบันที่ประมาณขึ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่คำนวณมูลค่าจากการใช้

อัตราคิดลด

55. อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดปัจจุบันของ
- 55.1 มูลค่าของเงินตามเวลา และ
- 55.2 ความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ ซึ่งประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้มีการปรับความเสี่ยงดังกล่าว
56. อัตราซึ่งสะท้อนถึงการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ คือ ผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน ระยะเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับการลงทุน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราดอกเบี้ยในตลาด ณ ปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดต้องไม่รวมความเสี่ยงที่ได้ปรับปรุงกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว ทั้งนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
57. เมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาได้จากตลาดโดยตรง กิจการต้องหาตลาดที่มีสถานการณ์ใกล้เคียงกันเพื่อประมาณอัตราคิดลด แนวทางเพิ่มเติมในการประมาณอัตราคิดลดในสถานการณ์ต่างๆ ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

58. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่ไม่รวมถึงค่าความนิยม ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 59 ถึง 64 และต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
59. กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงคือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่า
60. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันที นอกจากว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น ตามข้อกำหนดของวิธีราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและ

อุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

61. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากกิจการเคยตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นได้ภายในขอบเขตที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไม่เกินส่วนเกินทุนที่เคยบันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ดังกล่าว ทำให้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้นลดลง
62. หากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณขึ้นมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้
63. หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์ โดยใช้มูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) การคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายต้องเป็นการปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์
64. หากกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องกำหนดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชีที่เกี่ยวข้องตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีใหม่ของทรัพย์สินกับฐานภาษีของทรัพย์สินนั้น (ดูตัวอย่างประกอบกรอธิบายที่ 3)

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

65. กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด วัดค่ามูลค่าตามบัญชี และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 66 ถึง 108 และภาคผนวก ค

การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

66. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณารวมอยู่
67. กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขข้อต่อไปนี้

- 67.1 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ไม่สามารถประมาณการได้ว่าใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ตัวอย่างเช่น เมื่อกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ไม่สามารถประมาณการได้ว่ามีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา)
- 67.2 สินทรัพย์ไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่โดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์อื่นได้

ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้ เฉพาะสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
บริษัทเหมืองแร่เป็นเจ้าของทางรถไฟส่วนบุคคลที่ใช้สนับสนุนกิจกรรมเหมืองแร่ของบริษัทเอง ทางรถไฟดังกล่าวสามารถขายได้เป็นเศษซากเท่านั้น และทางรถไฟไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับของสินทรัพย์อื่นในเมือง ในกรณีดังกล่าวบริษัทไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทางรถไฟได้ เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ทางรถไฟไม่สามารถประมาณได้และอาจแตกต่างจากมูลค่าซาก ดังนั้น บริษัทจึงประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ทางรถไฟดังกล่าวรวมอยู่ด้วย ซึ่งก็คือเหมืองแร่ทั้งหมดนั่นเอง

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

ตัวอย่าง
บริษัทรถประจำทางแห่งหนึ่งมีสัญญากับเทศบาลที่จะให้บริการเดินรถประจำ ซึ่งข้อสัญญาระบุว่า บริษัทจะต้องให้บริการขั้นต่ำ 5 สาย กิจการสามารถระบุสินทรัพย์และกระแสเงินสดที่ได้รับจากการเดินรถแต่ละสายแยกจากกันได้ แม้ว่าการเดินรถประจำทางสายหนึ่งมีผลขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากตามสัญญากิจการไม่สามารถที่จะยกเลิกเดินรถสายใดสายหนึ่งได้ ดังนั้น กลุ่มสินทรัพย์ซึ่งเล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น คือ กลุ่มของรถประจำทางทั้ง 5 สายรวมกัน ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือบริษัทรถประจำทางทั้งบริษัท

69. กระแสเงินสดรับ คือ กระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งได้รับมาจากบุคคลหรือกิจการภายนอกกิจการที่เสนอรายงาน ในการระบุว่ากระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์

ส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการซึ่งรวมถึงวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำกับดูแลการดำเนินงานของกิจการ เช่น การกำกับดูแลตามสายผลิตภัณฑ์ ตามลักษณะธุรกิจหรือตามแหล่งที่ตั้ง หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์หรือจำหน่ายสินทรัพย์ของกิจการ แนวทางในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้แสดงไว้ในตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 1

70. กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ภายในกิจการ หากราคาโอนภายในมีผลต่อกระแสเงินสดที่ได้จากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับผลผลิตนั้นมาใช้เพื่อ

70.1 ประมาณกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ

70.2 ประมาณกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ถูกกระทบจากราคาโอนภายใน

71. แม้ว่ากิจการได้นำผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ทั้งหมด หรือบางส่วนไปใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ (ตัวอย่างเช่น สินค้าที่อยู่ระหว่างกระบวนการผลิต) กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหากจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นหากกิจการสามารถขายผลผลิตนี้ได้ในตลาดซื้อขายคล่อง ทั้งนี้เนื่องจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จะได้รับจากการใช้อย่างต่อเนื่องโดยกระแสเงินสดส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่ได้มาจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ที่ถูกกระทบจากราคาโอนภายใน หากราคาโอนภายในไม่สะท้อนถึงประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

72. กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันอย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวด เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

73. ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในงวดก่อน หรือประเภทของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่รวมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์

ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 130 หากกิจการมีการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

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

มูลค่าตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้วในงบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 28 และ 43)

77. เมื่อกิจการรวมสินทรัพย์ไว้ด้วยกันเป็นกลุ่มเพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรวมสินทรัพย์ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ไว้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเดียวกัน มิฉะนั้นอาจดูเหมือนว่ากิจการได้รับคืนมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเต็มจำนวน ทั้งที่ในความเป็นจริงผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้เกิดขึ้นแล้ว ในบางกรณี แม้ว่าสินทรัพย์บางรายการมีส่วนในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนสินทรัพย์นั้นให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้อย่าง สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยม หรือสินทรัพย์องค์กร เช่น สินทรัพย์ที่สำนักงานใหญ่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อธิบายวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 103

78. กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว เพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหากกิจการจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าว ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่าย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการที่ระบุอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องนำมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินไปหักจากทั้งมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดก่อนที่จะทำการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
กิจการแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ในประเทศที่มีกฎหมายบังคับว่าเจ้าของต้องบูรณะสถานที่เมื่อการทำเหมืองแร่เสร็จสิ้นลง ต้นทุนการบูรณะรวมถึงการฟื้นฟูเหมืองให้กลับสู่สภาพเดิม กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการฟื้นฟูพื้นที่ที่กิจการเปลี่ยนแปลงสภาพพื้นที่เพื่อทำเหมือง ประมาณการดังกล่าวรับรู้เป็นต้นทุนของเหมืองและมีการคิดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเหมืองนั้น มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่เท่ากับ 500 ล้านบาท ซึ่งเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายในการบูรณะสถานที่นั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของเหมือง โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ได้แก่ เหมืองโดยรวม ทั้งนี้กิจการได้รับคำเสนอที่จะซื้อเหมืองจากผู้ซื้อหลายรายในราคาประมาณ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของเหมืองในการบูรณะสถานที่ ต้นทุนในการจำหน่ายเหมืองมีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา มูลค่าจากการใช้ของเหมืองมีจำนวนประมาณ 1,200 ล้านบาท ซึ่งไม่รวมรายจ่ายในการบูรณะสถานที่ มูลค่าตามบัญชีของเหมืองเท่ากับ 1,000 ล้านบาท มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่ากับ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นจำนวนสุทธิจากภาระหนี้สินในการบูรณะสถานที่ 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) หรือรวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ในงบการเงินแล้ว (เช่น เจ้าหนี้ เงินบำเหน็จบำนาญ

และประมาณการหนี้สิน) ในกรณีนี้ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะเพิ่มขึ้น ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และลดลงด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินดังกล่าว

ค่าความนิยม

การปันส่วนค่าความนิยมให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

80. เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการที่เป็นผู้ซื้อ ต้องปันส่วน ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือ กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของ หน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มที่ กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมต้อง
- 80.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารภายใน กิจการ และ
- 80.2 ไม่เกินกว่าส่วนงานปฏิบัติการหรือตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
81. ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเกิด จากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมกิจการ ซึ่งไม่สามารถระบุได้อย่างอิสระและไม่สามารถรับรู้ใน งบการเงินแยกเป็นแต่ละรายการได้ ค่าความนิยมไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์ อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น และในหลายกรณีมักจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากหน่วยสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วยรวมกัน บางครั้งกิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมอย่างสม เหตุผลให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้ แต่สามารถปันส่วนให้กับกลุ่มของ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ ดังนั้น หน่วยที่อยู่ในระดับเล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการพิจารณา ค่าความนิยม ในการบริหารภายในกิจการ บางครั้งจะประกอบด้วยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมแต่กิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยที่เล็ก ที่สุดเหล่านั้นได้ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า 83-99 และภาคผนวก ค ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สำหรับหน่วยสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม เช่นเดียวกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด เงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม
82. เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 80 แล้ว กิจการจะสามารถทดสอบการด้อยค่าของ ค่าความนิยม ณ ระดับที่สะท้อนลักษณะที่กิจการดำเนินงาน และประเมินค่าความนิยม ดังนั้น กิจการ จึงไม่จำเป็นต้องกำหนดระบบการรายงานนอกเหนือจากที่ระบุไว้เพื่อใช้พิจารณาการด้อยค่าของ ค่าความนิยมอีก

83. หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อประเมินการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับระดับที่กิจการใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อวัดมูลค่ากำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) โดยการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยของกิจการในระดับที่ค่อนข้างเล็กเพื่อวัดค่าผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน กิจการไม่จำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ระดับเดียวกัน นอกจากกิจการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับเดียวกันในการบริหารงานภายในกิจการ
84. หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรกหลังปีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น
85. เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจต้องใช้ประมาณการในวันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้อง :
- 85.1 บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้น และ
 - 85.2 รับรู้รายการปรับปรุงมูลค่าที่กำหนดขึ้นเป็นการชั่วคราวดังกล่าวภายในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ซึ่งต้องไม่เกิน 12 เดือน นับจากวันที่รวมธุรกิจ
- ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นงวดบัญชีที่การรวมธุรกิจจะมีผลกระทบ ในกรณีดังกล่าวให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 133
86. ถ้าค่าความนิยมถูกปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และกิจการได้จำหน่ายการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์นั้นออกไป ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการดำเนินงานนั้นจะต้อง
- 86.1 รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย และ
 - 86.2 วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ถูกจำหน่ายและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ นอกจากกิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของการดำเนินงานที่จำหน่ายออกไปได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
กิจการขายส่วนงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ไปในราคา 100 ล้านบาท แต่กิจการไม่สามารถระบุค่าความนิยมให้กับกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอย่างสมเหตุสมผลได้ เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการเอง มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนที่เหลืออยู่ เท่ากับ 300 ล้านบาท เนื่องจากกิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอย่างสมเหตุสมผลได้ หรือไม่สามารถระบุค่าความนิยมให้กับกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ค่าความนิยมของส่วนงานที่ขายให้ระบุโดยเปรียบเทียบสัดส่วนมูลค่าของส่วนงานที่ขายและส่วนงานที่ยังคงอยู่ ดังนั้น ค่าความนิยมจำนวนร้อยละ 25 จึงปันส่วนไปรวมกับมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานที่ขายไป

87. ถ้ากิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งกิจการได้มีการปันส่วนค่าความนิยมไปแล้ว กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย โดยการปันส่วนใหม่ให้ใช้วิธีคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าเช่นเดียวกับที่ใช้เมื่อมีการจำหน่ายการดำเนินงานภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
กิจการเคยปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก แต่ไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าวให้แก่กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก ได้อย่างสมเหตุสมผล เว้นแต่กิจการจะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการเอง อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของบริษัทที่กำลังจะเกิดขึ้นส่งผลให้หน่วยสินทรัพย์ ก ถูกแบ่งออกเป็นสามส่วนงาน และไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข ค และ ง เนื่องจากกิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก ได้อย่างสมเหตุสมผล ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก จะต้องถูกปันส่วนใหม่ให้กับหน่วยสินทรัพย์ ข ค และ ง ตามสัดส่วนมูลค่าของสามส่วนงานของ ก ก่อนที่จะมีการแบ่งส่วนงานและไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ ข ค และ ง

การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีค่าความนิยมนรวมอยู่

88. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 81 หากค่าความนิยมนมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ไม่ได้ถูกป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวต้องได้รับการทดสอบการด้อยค่าเมื่อมี ข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมค่าความนิยมนกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น และให้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
89. หากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามย่อหน้าที่ 88 ได้รวมสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่พร้อมที่จะใช้งาน และกิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้เพียงวิธีเดียว โดยการรวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่านั้น ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นทุกปี
90. กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการป็นส่วนค่าความนิยมนให้ปีละครั้ง และเมื่อใดก็ตามที่มีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งรวมค่าความนิยมน กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์มากกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ให้ถือว่าหน่วยสินทรัพย์และค่าความนิยมนที่ถูกป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการด้อยค่า แต่ถ้าหากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์มากกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 104

91-95 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ช่วงเวลาทำการทดสอบการด้อยค่า

96. การทดสอบการด้อยค่าประจำปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมนได้ถูกป็นส่วนมาอาจทำได้ในช่วงใดของปีก็ได้ แต่จะต้องเป็นช่วงเวลาเดียวกันในแต่ละปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยอาจได้รับการทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม หากค่าความนิยมนบางส่วน หรือทั้งหมดที่ป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น
97. หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งได้รับการป็นส่วนค่าความนิยมนในเวลาเดียวกันกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมนรวมอยู่ด้วยนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมนรวมอยู่ด้วย ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่

ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกันกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจกรรมตรวจสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่

98. ณ เวลาที่มีการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม อาจมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่าในสถานการณ์ดังกล่าว กิจกรรมต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการก่อนเป็นอันดับแรก และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า กิจกรรมต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม
99. การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมซึ่งกระทำไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน สามารถนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 99.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ จากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุดนั้น
- 99.2 การคำนวณครั้งล่าสุดแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมาก
- 99.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหลังการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในงวดปัจจุบันจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์

สินทรัพย์องค์กร

100. สินทรัพย์องค์กร รวมถึง สินทรัพย์ของหน่วยงานหรือกลุ่มหน่วยงาน เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ หรือของฝ่ายงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัย โครงสร้างของกิจการจะกำหนดว่าสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์องค์กรตามมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่ ลักษณะที่สำคัญของสินทรัพย์องค์กร คือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา

101. เนื่องจากสินทรัพย์องค์กรไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับแยกต่างหาก กิจกรรมจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์องค์กรแต่ละรายการได้ นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์องค์กรนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์องค์กรอาจด้อยค่า กิจกรรมต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งสินทรัพย์องค์กรนั้นรวมอยู่ กิจกรรมต้องเปรียบเทียบมูลค่าดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และต้องรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
102. ในการทดสอบว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจกรรมต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ดังนี้
- 102.1 หากกิจกรรมสามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรอย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ ให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น กิจกรรมต้องเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งรวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ถูกปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102.2 หากกิจกรรมไม่สามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นได้ อย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ กิจกรรมต้อง
- 102.2.1 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้น ซึ่งไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102.2.2 ระบุกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดที่รวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ซึ่งกิจกรรมสามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้หน่วยสินทรัพย์นั้นได้อย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ
- 102.2.3 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งรวมถึงสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ถูกปันส่วนให้กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104

103. ตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 8 ได้แสดงวิธีการนำข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ไปใช้กับสินทรัพย์องค์กร

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

104. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (ซึ่งหมายถึงกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมหรือสินทรัพย์องค์กร) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคือน้อยกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า เพื่อลดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ตามลำดับ ดังนี้

104.1 อันดับแรก ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) และ

104.2 จากนั้น ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

กิจการต้องรับรู้การลดลงของมูลค่าตามบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 60

105. ในการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 กิจการต้องไม่ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ

105.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขาย (หากสามารถกำหนดได้)

105.2 มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

105.3 ศูนย์

มูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ใดแต่ไม่สามารถทำได้ เนื่องจากติดเงื่อนไขข้างต้น ให้นำไปปันส่วนให้แก่สินทรัพย์อื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วน

106. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อุญาตให้กิจการใช้วิธีปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามดุลยพินิจของกิจการ เนื่องจากกิจการได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์เหล่านั้นร่วมกัน

107. หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ (ดูย่อหน้าที่ 67)
- 107.1 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่า จำนวนที่มากกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการจำหน่ายกับมูลค่าหลังจากการปันส่วนตามย่อหน้าที่ 104 และ 105
- 107.2 กิจการต้องไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ไม่มีการด้อยค่าเกิดขึ้น ถึงแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขายจะน้อยกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ตัวอย่าง
กิจการมีเครื่องจักรที่ชำรุดแต่ยังคงใช้งานอยู่แม้ว่าจะไม่ดีดังเดิม เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี และไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ เครื่องจักรดังกล่าวรวมอยู่ในรายการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดซึ่งส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของรายการผลิตแสดงให้เห็นว่ารายการผลิตโดยรวมไม่เกิดการด้อยค่า ข้อสมมติที่ 1 งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีได้มีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรนั้น กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเพียงอย่างเดียวได้ เนื่องจาก (1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้นอาจแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย (2) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้น กิจการสามารถกำหนดได้จากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (รายการผลิต) เนื่องจากรายการผลิตไม่ได้ด้อยค่าลง ดังนั้น จึงไม่มีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการต้องรับรู้สำหรับเครื่องจักร อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักรใหม่ หรือเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสม “เนื่องจากระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาที่สั้นลง หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สูงขึ้นอาจสะท้อนอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับได้ดีขึ้น” ข้อสมมติที่ 2 งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรโดยจะขายเครื่องจักรเก่าในขนาดตื้นใกล้ กิจการประมาณว่ากระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องไปจนถึงวันจำหน่ายเครื่องจักรมีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรจึงสามารถกำหนดได้ และไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงหน่วย

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นของเครื่องจักรนั้น (ได้แก่ สายการผลิต) และเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายของเครื่องจักรต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรดังกล่าว

108. หลังจากปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 แล้ว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังเหลืออยู่เป็นหนี้สินหากมาตรฐานฉบับอื่นกำหนดไว้

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

109. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการรับรู้ในงวดก่อนไว้ในย่อหน้าที่ 110-116 คำว่า “สินทรัพย์” ในย่อหน้าดังกล่าวมีความหมายรวมถึง สินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117-121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122-123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 124-125
110. ทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
111. กิจการต้องประเมินว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ โดยพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลจากภายนอก

- 111.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด
- 111.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมของกิจการ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นเกี่ยวข้องอยู่ โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจหรือกฎหมาย
- 111.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นของงวดนั้นลดลง จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

แหล่งข้อมูลภายใน

- 111.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลง

ดังกล่าวรวมถึงรายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด เพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของสินทรัพย์ หรือการปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่กิจการนำสินทรัพย์นั้นไปใช้

111.5 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดีขึ้นหรือจะดีขึ้นกว่าที่คาดไว้

112. ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจลดลงตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 111 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องเดียวกับข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าอาจเกิดผลขาดทุนการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 12
113. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่รับรู้ได้หมดไปหรือลดลง กิจการอาจต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ รวมทั้งวิธีคิดค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการไม่ได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ก็ตาม
114. กิจการต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนหากประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังที่กิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าครั้งสุดท้ายแล้ว ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (เว้นแต่จะเป็นไปตามย่อหน้าที่ 117) การเพิ่มขึ้นนี้ คือ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นเอง
115. การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของศักยภาพในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ประมาณขึ้นจากการใช้หรือการขายสินทรัพย์นั้นภายหลังที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นครั้งสุดท้าย ย่อหน้าที่ 130 กำหนดให้กิจการต้องระบุถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ที่ส่งผลให้ศักยภาพในการให้ประโยชน์โดยประมาณของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรวมถึง
 - 115.1 การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ได้แก่ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอาจกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เป็นมูลค่าจากการใช้)
 - 115.2 การเปลี่ยนแปลงจำนวนหรือระยะเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่าจากการใช้
 - 115.3 การเปลี่ยนแปลงประมาณการของสิ่งที่นำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย
116. มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อาจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับในอนาคตเพิ่มขึ้นจากระยะเวลาที่ใกล้เข้ามา โดยที่ศักยภาพในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่เพิ่มขึ้น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าหากผล

ขาดทุนจากการด้อยค่าที่ลดลงนั้นเป็นเพียงผลมาจากการที่เวลาได้ผ่านไป (บางครั้งเรียกว่าการปลดส่วนลด) แม้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ก็ตาม

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

117. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ
118. ส่วนที่เพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่มากกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ ถือเป็นการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นในการบันทึกการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
119. กิจการต้องบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่กรณีที่สินทรัพย์นั้นแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น (เช่น วิธีราคาตีใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องถือว่ากลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เป็นการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
120. กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่ม อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการเคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน ๆ
121. หลังจากที่กิจการได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงการคิดค่าเสื่อมราคาหรือ ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ในงวดอนาคต เพื่อปันส่วนมูลค่าตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์ หักด้วยมูลค่าคงเหลืออย่างมีระบบ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

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

123. ในการปันส่วนรายการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่บันทึกเพิ่มนั้นจะต้องไม่สูงกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าของ

123.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

123.2 มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ

มูลค่าที่จะกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือจากเงื่อนไขการปันส่วนข้างต้นให้นำไปปันส่วนให้แก่สินทรัพย์อื่นในหน่วยสินทรัพย์เดียวกัน (ยกเว้นค่าความนิยม) ตามสัดส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

124. กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับรู้ในงวดก่อน ๆ
125. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ไม่ให้มีการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมในงวดบัญชีหลังจากงวดที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น มักจะเป็นการเพิ่มขึ้นของค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการมากกว่าเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อกิจการที่รับรู้ไปแล้ว

การเปิดเผยข้อมูล

126. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้
- 126.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่
- 126.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่
- 126.3 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
- 126.4 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
127. สินทรัพย์แต่ละประเภท หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและการใช้งานคล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ

128. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 126 ร่วมกับข้อมูลอื่นที่ต้องเปิดเผยตามประเภทของสินทรัพย์ เช่น อาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้รวมอยู่ในการกระหายอดมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ระหว่างวันต้นงวดและวันสิ้นงวด ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
129. กิจการที่รายงานข้อมูลแยกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับทุกส่วนงานที่รายงาน
- 129.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นระหว่างงวด
- 129.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ และรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
130. หากกิจการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ รวมถึงค่าความนิยม หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ สำหรับรายการแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ
- 130.1 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 130.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้ หรือกลับรายการ
- 130.3 สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ
- 130.3.1 ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการ และ
- 130.3.2 ส่วนงานที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ ถ้ากิจการมีการรายงานข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 130.4 สำหรับหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 130.4.1 คำอธิบายลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เช่น เป็นสายการผลิต โรงงาน การดำเนินงานทางธุรกิจ หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 130.4.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้ หรือกลับรายการ โดยแสดงแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภท และตามส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 130.4.3 คำอธิบายลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในงวดปัจจุบันและก่อนหน้านั้น และเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว หากกิจการได้เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลังจากที่ได้ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นในครั้งก่อน
- 130.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือมูลค่าจากการใช้
- 130.6 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (เช่น มูลค่ายุติธรรมกำหนดขึ้นโดยใช้ราคาอ้างอิงจากตลาดซื้อขายคล่อง)
- 130.7 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีต (ถ้ามี) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้
131. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับรายการในระหว่างงวด ดังต่อไปนี้ หากไม่มีข้อมูลเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 130
- 131.1 ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือที่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 131.2 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่สำคัญที่ทำให้กิจการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
132. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งกิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 134 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เมื่อมีความนิยมนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นด้วย
133. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 หากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจระหว่างงวดให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมนิยมที่ไม่ได้รับการปันส่วนรวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมนิยมดังกล่าว

ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่

134. กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ สำหรับหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วย หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละกลุ่ม หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ
 - 134.1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
 - 134.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
 - 134.3 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ว่าเป็นมูลค่าจากการใช้ หรือมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
 - 134.4 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยของสินทรัพย์กำหนดจากมูลค่าจากการใช้จะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
 - 134.4.1 ลักษณะข้อสมมติที่สำคัญที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดสำหรับรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ข้อสมมติที่สำคัญ ได้แก่ ข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์มากที่สุด
 - 134.4.2 แนวทางที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญว่ามูลค่าที่กำหนดอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หรืออธิบายถึงมูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด
 - 134.4.3 งวดเวลาที่ครอบคลุมประมาณการกระแสเงินสดจากงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร ซึ่งนำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือของหน่วยสินทรัพย์ หากงวดเวลาของประมาณการครอบคลุมระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ให้เปิดเผยถึงเหตุผลที่กิจการเห็นว่าการใช้ประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีนั้นมีความเหมาะสม
 - 134.4.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดของงวดเวลาที่ไกลออกไปกว่างวดเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด และเหตุผลประกอบ หากมีการใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่าอัตราการเติบโตถ่วงเฉลี่ยระยะ

ยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการดำเนินงานอยู่ หรือตลาด
ซึ่งหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นขึ้นอยู่กับ

134.4.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการคิดลดประมาณการกระแสเงินสด

134.5 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เป็นมูลค่า
ยุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ให้เปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหัก
ต้นทุนในการขาย และถ้ากิจการมิได้กำหนดมูลค่าดังกล่าวจากราคาตลาดที่อ้างอิงได้
สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องเปิดเผย
ข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้

134.5.1 ลักษณะของข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม
หักต้นทุนในการขาย ข้อสมมติที่สำคัญ ได้แก่ ข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อ
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์
มากที่สุด

134.5.2 แนวทางที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญว่าอ้างอิง
จากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก
หรือไม่ หรืออธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือ
แหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด

ถ้ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายถูกกำหนดโดยวิธีคิดลดประมาณการกระแสเงินสด
กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

134.5.3 ระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.5 อัตราที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสด

134.6 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่ง
ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่ม
ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะ
ได้รับคืน กิจการต้องเปิดเผย

134.6.1 จำนวนผลต่างของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่ม
ของหน่วยสินทรัพย์นั้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

134.6.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ

134.6.3 จำนวนที่มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป
เพื่อจะทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วย
สินทรัพย์เท่ากับมูลค่าตามบัญชี หลังจากได้รวมผลจากการเปลี่ยนแปลงที่
กระทบตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว

135. หากมูลค่าตามบัญชีบางส่วนหรือทั้งหมดของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนถูกปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วย และมูลค่าที่ปันส่วนให้กับแต่ละหน่วยไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้น นอกจากนี้ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้น กำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน และมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้หน่วยสินทรัพย์ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน ดังกล่าวมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการโดยรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกับข้อมูลดังต่อไปนี้
- 135.1 มูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
- 135.2 มูลค่าตามบัญชีรวมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น
- 135.3 ลักษณะของข้อสมมติที่สำคัญ
- 135.4 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญข้อสมมติแต่ละข้อว่ามูลค่าที่กำหนดอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก หรือไม่ หากไม่ ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตและแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเหตุใดจึงแตกต่าง
- 135.5 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญทำให้การกำหนดผลรวมของมูลค่าตามบัญชี ของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์มากกว่าผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องเปิดเผย
- 135.5.1 จำนวนผลต่างที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี
- 135.5.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ
- 135.5.3 จำนวนมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไปเพื่อที่จะทำให้ผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เท่ากับมูลค่าตามบัญชี หลังจากได้รวมผลจากการเปลี่ยนแปลงที่กระทบตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว

136. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 99 กิจการอาจนำผลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุดของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่จัดทำในงวดบัญชีก่อนมาใช้ในการอ้างอิงในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ในงวดปัจจุบันหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ในกรณีนี้ ข้อมูลซึ่งต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 134 และ 135 สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว ได้แก่ ข้อมูลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่ยกมาจากงวดก่อน
137. ตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 9 แสดงตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 134 และ 135

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

138. (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
139. ให้กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ
- 139.1 สำหรับค่าความนิยมและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงรวมธุรกิจเป็นวันที่ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554
- 139.2 สำหรับสินทรัพย์อื่น โดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยเริ่มจากรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554
140. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 139 นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่ที่ระบุในย่อหน้าที่ 139 อย่างไรก็ดี หากกิจการใดนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่ที่กำหนดไว้ กิจการจะต้องนำ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน มาถือปฏิบัติพร้อมกันด้วย
- 140ก. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แก้ไขถ้อยคำที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี นอกจากนี้ยังแก้ไขย่อหน้าที่ 61 120 126 และ 129 กิจการต้องนำส่วนที่แก้ไขมาถือปฏิบัติ สำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มาถือปฏิบัติก่อน กิจการต้องถือปฏิบัติส่วนที่แก้ไขสำหรับงบการเงินงวดก่อนหน้าด้วย
- 140ข. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) แก้ไขย่อหน้าที่ 65 81 85 และ 139 ยกเลิกย่อ หน้าที่ 91 ถึง 95 และ 138 และเพิ่มภาคผนวก ค กิจการต้องนำส่วนที่แก้ไขมาถือปฏิบัติ สำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติก่อน กิจการต้องถือปฏิบัติส่วนที่แก้ไขสำหรับงบการเงินงวดก่อนหน้าด้วย

- 140ค. ย่อหน้าที่ 134.5 ได้ถูกแก้ไข โดยกิจการต้องนำส่วนที่แก้ไขมาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้สำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 ให้เปิดเผยถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 140ง. ต้นทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม (ได้มีการแก้ไขในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินครั้งแรก และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ) ได้เพิ่มเติมย่อหน้าที่ 12.8 โดยกิจการต้องนำการแก้ไขดังกล่าวมาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4 และ 38ก. ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ สำหรับงวดก่อนหน้า กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้า 12.8 ในงวดเดียวกัน

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

141. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การตัดยค่าของสินทรัพย์

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานฉบับนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงแนวทางในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้ คำว่า “สินทรัพย์” ในภาคผนวกนี้ ให้ความหมายครอบคลุมถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

องค์ประกอบของการวัดมูลค่าปัจจุบัน

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

หลักเกณฑ์ทั่วไป

- ก3 เทคนิคที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด และอัตราดอกเบี้ยในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่แวดล้อมสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถใช้หลักเกณฑ์ต่อไปนี้ในการวัดมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ในกรณีทั่วไปได้

- (ก) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดกระแสเงินสดควรสะท้อนถึงข้อสมมติที่สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ มีฉะนั้น อาจเกิดความซ้ำซ้อนหรือละเลยผลกระทบของข้อสมมติดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้อัตราคิดลดร้อยละ 12 กับกระแสเงินสดตามสัญญาที่จะได้รับจากลูกหนี้เงินให้กู้ยืม อัตราดังกล่าวสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการผิมนัดชำระหนี้ในอนาคตจากเงินให้กู้ยืมที่มีลักษณะเฉพาะดังกล่าว กิจการต้องไม่ใช้อัตรา ร้อยละ 12 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกันนี้ในการคิดลดกระแสเงินสดที่คาดการณ์เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวได้สะท้อนข้อสมมติเกี่ยวกับการผิมนัดชำระดังกล่าวแล้ว
- (ข) กระแสเงินสดที่คาดการณ์และอัตราคิดลดควรปราศจากความลำเอียง ตลอดจนปราศจากการนำปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มาร่วมพิจารณา ตัวอย่างเช่น การปรับประมาณการกระแสเงินสดสุทธิให้ต่ำลงโดยเจตนาเพื่อเพิ่มกำไรในอนาคตของสินทรัพย์ ถือว่ามีความลำเอียงในการวัดมูลค่า
- (ค) กระแสเงินสดที่คาดการณ์ หรืออัตราคิดลดควรสะท้อนให้เห็นขอบเขตผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากกว่าการใช้มูลค่าต่ำสุดหรือ มูลค่าสูงสุด ที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงมูลค่าเดียว

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

วิธีดั้งเดิม

- ก4 การนำมูลค่าปัจจุบันมาประยุกต์ใช้ในการบันทึกบัญชีโดยดั้งเดิมแล้วจะใช้ประมาณการกระแสเงินสดเพียงชุดเดียว และอัตราคิดลดเพียงอัตราเดียว ซึ่งถือเป็นอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม การคำนวณตามวิธีดั้งเดิมจะมีข้อสมมติว่าอัตราคิดลดอัตราเดียวที่ใช้นั้นสามารถสะท้อนการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคตและความเสี่ยงส่วนเพิ่มที่เหมาะสมได้ในทุกกรณี ดังนั้น วิธีดั้งเดิมจะให้ความสำคัญกับการเลือกอัตราคิดลดเป็นอย่างมาก
- ก5 ในบางสถานการณ์ กิจการสามารถนำวิธีดั้งเดิมมาใช้ได้โดยง่าย เช่น การที่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันอยู่ในตลาด หรือในกรณีที่สินทรัพย์มีกระแสเงินสดที่อ้างอิงจากสัญญา เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์นั้น เช่น หุ่นกู้ อัตราดอกเบี้ย 12%
- ก6 อย่างไรก็ตาม วิธีดั้งเดิมอาจไม่เหมาะสมในบางกรณีที่ต้องวัดมูลค่าแบบซับซ้อน เช่น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทรัพย์สินทางการเงินซึ่งไม่มีตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือไม่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาด ในการหาอัตราผลตอบแทนที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม กิจการต้องวิเคราะห์สินทรัพย์ที่ต้องการพิจารณานั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นในตลาดอย่างน้อย 2 รายการ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ระบุได้อัตราคิดลดกระแสเงินสดจะต้องอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่สามารถระบุได้จากสินทรัพย์ดังกล่าวที่มีลักษณะของกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับกระแสเงินสดของสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา ดังนั้นในการวัดค่ากิจการต้องกระทำการ ดังนี้

- ก(6.1) ระบุกลุ่มของกระแสเงินสดที่ต้องการคิดลด
- ก(6.2) ระบุสินทรัพย์อื่นในตลาด ซึ่งมีลักษณะกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา
- ก(6.3) เปรียบเทียบกลุ่มของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสอง เพื่อให้มั่นใจว่ามีลักษณะที่คล้ายกัน เช่น ทั้งสองกลุ่มเป็นกระแสเงินสดตามสัญญาเหมือนกัน หรือ กลุ่มแรกเป็นกระแสเงินสดตามสัญญา ส่วนอีกกลุ่มเป็นกระแสเงินสดจากการประมาณการ
- ก(6.4) ประเมินว่ามีองค์ประกอบใดที่มีอยู่ในสินทรัพย์หนึ่ง แต่ไม่ได้อยู่ในอีกสินทรัพย์หนึ่งบ้างหรือไม่ เช่น สินทรัพย์แรกมีสภาพคล่องน้อยกว่าสินทรัพย์ที่สอง
- ก(6.5) ประเมินว่ากลุ่มกระแสเงินสดของสินทรัพย์แต่ละรายการจะมีรูปแบบการเปลี่ยนแปลงคล้ายคลึงกันหรือไม่ หากภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

- ก7 ในบางสถานการณ์ วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ เป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพมากกว่าวิธีดั้งเดิม เนื่องจากวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะใช้ข้อมูลกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้ทั้งหมดมาพิจารณาแทนที่จะใช้กระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงกลุ่มเดียว ตัวอย่างเช่น กระแสเงินสดอาจเป็น 100 ล้านบาท 200 ล้านบาท หรือ 300 ล้านบาท ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 220 ล้านบาท ดังนั้นวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จึงแตกต่างจากวิธีดั้งเดิม โดยเน้นที่การวิเคราะห์กระแสเงินสดที่กำลังพิจารณาโดยตรงและการระบุข้อสมมติในการวัดค่าที่ชัดเจนกว่าวิธีดั้งเดิม
- ก8 ในการคำนวณโดยวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์กิจการสามารถใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันมาประกอบเมื่อช่วงเวลาที่ได้รับกระแสเงินสดไม่แน่นอน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้รับกระแสเงินสดจำนวน 1,000 ล้านบาท ในหนึ่งปี หรือในสองปี หรือในสามปี ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ ตัวอย่างข้างล่างนี้แสดงวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับในสถานการณ์ดังกล่าว (หน่วย: ล้านบาท)

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

- ก9 มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับจำนวน 892.36 ล้านบาท แตกต่างจากผลที่ได้ถ้าคำนวณโดยวิธีดั้งเดิม โดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุดจำนวน 902.73 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันตามวิธีดั้งเดิมที่ใช้ในตัวอย่างนี้ กิจกรรมจำเป็นต้องตัดสินใจเกี่ยวกับจังหวะเวลาที่จะเป็นไปได้ของกระแสเงินสดที่นำมาใช้ ซึ่งมีได้สะท้อนความเป็นไปได้ของจังหวะเวลาอื่น ทั้งนี้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันตามวิธีดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนความไม่แน่นอนของจังหวะเวลาได้
- ก10 การนำความน่าจะเป็นมาใช้ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ แม้มีผู้วิจารณ์วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ว่าการกำหนดความน่าจะเป็นให้กับประมาณการ ซึ่งคำนวณขึ้นมาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้คำนวณนั้นทำให้ข้อมูลเกิดความแม่นยำมากขึ้นจริงหรือไม่ แต่การประยุกต์วิธีการคำนวณแบบดั้งเดิมที่เหมาะสม (ตามที่กล่าวใน ก6) ก็ต้องการการประมาณการและดุลยพินิจของผู้คำนวณเช่นกัน แต่วิธีดั้งเดิมไม่มีการแสดงการคำนวณในเรื่องดังกล่าวให้ชัดเจนเหมือนวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์
- ก11 ประมาณการหลายประเภทที่จัดทำขึ้นในทางปฏิบัติในปัจจุบัน ได้รวมส่วนประกอบของกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้วอย่างไม่เป็นทางการ นอกจากนี้ บ่อยครั้งที่นักบัญชีจำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยข้อมูลที่มีอยู่จำกัดเกี่ยวกับความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น เช่น นักบัญชีอาจต้องเผชิญกับสถานการณ์ดังนี้
- ก11.1 เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณขึ้นมีมูลค่าอยู่ระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท ไม่มีจำนวนใดในช่วงดังกล่าวที่มีโอกาสเกิดขึ้นมากกว่าจำนวนอื่น แต่จากข้อมูลที่มีอยู่จำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์ จะเท่ากับ 150 ล้านบาท $[(50 + 250)/2]$
- ก11.2 เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณขึ้นมีมูลค่าอยู่ระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท โดยที่จำนวนที่เป็นไปได้มากที่สุดคือ 100 ล้านบาท แต่ไม่สามารถกำหนดความน่าจะเป็นของแต่ละจำนวนได้ จากข้อมูลที่มีอยู่จำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดหวังจะเท่ากับ 133.33 ล้านบาท $[(50+100+250)/3]$
- ก11.3 จำนวนที่ประมาณไว้ได้แก่ 50 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 10%) 250 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 30%) หรือ 100 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยประมาณคือ 140 ล้านบาท $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$
- ในแต่ละกรณีประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะให้ค่าประมาณที่ดีกว่าการใช้จำนวนที่น้อยที่สุด จำนวนที่มากที่สุด หรือจำนวนที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด เพียงจำนวนเดียว
- ก12 กิจกรรมควรพิจารณาถึงต้นทุนที่ต้องเสียไป และประโยชน์ที่จะได้รับในการเลือกใช้วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ในบางกรณีกิจการอาจสามารถเข้าถึงข้อมูลจำนวนมาก ซึ่งนำมาคำนวณกระแสเงินสดได้

หลายสถานการณ์ หรือในบางครั้งกิจการอาจสามารถจัดทำประมาณการทางการเงินที่ระบุความผันแปรของกระแสเงินสดได้เพียงคร่าว ๆ ยกเว้นจะยอมเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น กิจการควรพิจารณาความสมดุลระหว่างต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมมากกับการเพิ่มขึ้นของความน่าเชื่อถือในการวัดมูลค่า

ก13 มีผู้ให้ความเห็นว่า เทคนิคกระแสเงินสดที่คาดการณ์ไม่เหมาะสมหากจะนำไปใช้ในการวัดสินทรัพย์รายการเดียว หรือสินทรัพย์ที่ข้อมูลกระแสเงินสดที่เป็นไปได้มีอยู่จำกัด ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดที่เป็นไปได้ 2 กรณี คือ กระแสเงินสดจำนวน 10 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 90% และ 1,000 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 10% ในกรณีดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์ที่คำนวณได้จะเท่ากับ 109 ล้านบาท ซึ่งผู้ให้ความเห็นวิจารณ์ว่ามูลค่าดังกล่าวไม่เป็นตัวแทนที่ดีของจำนวนกระแสเงินสดที่จะได้รับ

ก14 คำวิจารณ์ข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งด้านวัตถุประสงค์ในการวัดค่า หากวัตถุประสงค์ คือ การรวบรวมต้นทุนที่จะเกิดขึ้น กระแสเงินสดที่คาดการณ์อาจจะไม่เป็นตัวแทนที่เที่ยงธรรมของต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่น่าจะเป็น 10 ล้านบาท แม้ว่าจะเป็นกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้สูงที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากการวัดมูลค่า 10 ล้านบาทไม่ได้รวมความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในการวัดค่าสินทรัพย์ แต่กลับถูกรายงานเสมือนกระแสเงินสดที่มีความชัดเจนแน่นอน ในกรณีทั่วไป ไม่มีกิจการใดที่จะขายสินทรัพย์ที่มีลักษณะดังกล่าวในราคา 10 ล้านบาท

อัตราคิดลด

ก15 ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ก็ตาม อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดต้องไม่รวมความเสี่ยง ซึ่งได้ปรับในประมาณการกระแสเงินสดแล้ว เพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนของผลกระทบของข้อสมมติบางประการ

ก16 หากกิจการไม่สามารถหาอัตราคิดลดเฉพาะของสินทรัพย์ในตลาดได้ กิจการสามารถใช้อัตราโดยประมาณแทนอัตราคิดลดดังกล่าวได้ โดยจะต้องประเมินสภาพตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับ

- (ก) มูลค่าของเงินตามเวลาสำหรับระยะเวลาจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และ
- (ข) ปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในย่อหน้า ก1 ของมาตรฐานฉบับนี้ โดยจะต้องระวังมิให้ปัจจัยดังกล่าวส่งผลให้ต้องปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสด

ก17 ในการประมาณการ กิจการอาจเริ่มจากการพิจารณาอัตราต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- (ก) ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการ ซึ่งอาจกำหนดโดยใช้เทคนิค เช่น แบบจำลองการตีราคาสินทรัพย์ประเภททุน (The Capital Asset Pricing Model)
- (ข) อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมส่วนเพิ่มของกิจการ
- (ค) อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมอื่น ๆ ในตลาด

- ก18 อย่างไรก็ดีตาม อัตราเหล่านี้จะต้องถูกปรับปรุง
- (ก) เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงแนวทางที่ตลาดใช้ในการประเมินความเสี่ยงเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ของสินทรัพย์นั้น
 - (ข) เพื่อแยกความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ของสินทรัพย์ หรือความเสี่ยงที่ได้อยู่ในกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้ว
- ทั้งนี้ ควรพิจารณาความเสี่ยงเฉพาะประเทศ ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน และความเสี่ยงด้านราคา ประกอบด้วย
- ก19 อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากโครงสร้างเงินทุนของกิจการ และวิธีการที่กิจการจัดหาเงิน เพื่อใช้ในการซื้อสินทรัพย์ เนื่องจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคตไม่ขึ้นอยู่กับวิธีการที่กิจการจัดหาเงินมาซื้อสินทรัพย์นั้น
- ก20 ย่อหน้าที่ 55 ของมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้อัตราคิดลดที่ใช้เป็นอัตราก่อนภาษี ดังนั้น หากเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการอัตราคิดลดเป็นอัตราหลังภาษีจะต้องปรับให้เป็นอัตราก่อนภาษี
- ก21 โดยปกติ กิจการจะใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับการประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการควรใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาที่ต่างกัน หากมูลค่าจากการใช้อ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลา หรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

ภาคผนวก ข

ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง

ภาคผนวก ค

การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

- ค1 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ผู้ซื้อวัดมูลค่าและรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ ด้วยจำนวนตามข้อ 1 ที่มากกว่าจำนวนตามข้อ 2 ดังต่อไปนี้
- (1) ผลรวมของ:
- (ก) มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอน ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงมูลค่าความยุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

- (ข) มูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการผู้ถูกซื้อ ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - (ค) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในทุนของกิจการที่ถูกซื้อที่ถือโดยผู้ซื้อก่อนวันที่ซื้อ ในกรณีของการรวมธุรกิจที่บรรลุผลเป็นขั้นๆ
- (2) จำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ที่สามารถระบุได้ที่ได้รับมา ถือว่าการวัดมูลค่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การปันส่วนค่าความนิยม

- ค2 ย่อหน้าที่ 80 ของมาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการรวมธุรกิจ โดยไม่คำนึงว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ แต่สามารถเป็นไปได้ที่ประโยชน์จากการรวมธุรกิจบางส่วนจะถูกปันส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสีย

การทดสอบการด้อยค่า

- ค3 การทดสอบการด้อยค่าต้องเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- ค4 หากกิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ระบุได้ สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ แทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่ถูกรับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์โดยรวมค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่าตามบัญชีที่ถูกปรับปรุงนี้จะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในการพิจารณาว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นด้อยค่าหรือไม่

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- ค5 ย่อหน้า 104 ของมาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นโดยไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน จากนั้นผลขาดทุน

ที่เหลือจึงนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นๆ ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

- ค6 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนให้กับบริษัทแม่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย
- ค7 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของงานของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนที่มีใช้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนต่างๆ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามเกณฑ์ดังนี้
- (ก) จำนวนที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า และ
- (ข) จำนวนที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า การด้อยค่าจะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละส่วน ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการในส่วนนั้น
- สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย
- ค8 หากกิจการไม่ได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นเนื่องจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ (ดูภาคผนวก ค4) กิจการต้องไม่รับรู้การด้อยค่าดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม ในกรณีดังกล่าว ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่สามารถปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่เท่านั้นที่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม
- ค9 ตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 7 แสดงถึงกรณีของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ซึ่งบริษัทไม่ได้เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด

ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างในภาคผนวกนี้มีข้อสมมติว่ากิจการที่เกี่ยวข้องไม่มีรายการอื่นนอกจากรายการที่ระบุตามตัวอย่าง

ตัวอย่างที่ 1 การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

วัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้ เพื่อ

1. ให้แนวทางในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในสถานการณ์ต่าง ๆ และ
2. เน้นถึงปัจจัยบางปัจจัยที่กิจการอาจใช้ในการพิจารณา กำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่

ตัวอย่าง ก) กลุ่มร้านขายปลีกที่มีเจ้าของเดียวกัน

ร้านลูกอยู่ในกลุ่มของร้านขายปลีกแม่ สินค้าทั้งหมดของร้านลูกซื้อผ่านแผนกจัดซื้อของร้านแม่ นโยบายเกี่ยวกับการตั้งราคา การตลาด การโฆษณาและบุคลากร กำหนดและตัดสินใจโดยร้านแม่ ยกเว้นการจ้างพนักงานเก็บเงินและพนักงานขายของ นอกจากนี้ร้านแม่เป็นเจ้าของร้านอื่น ๆ อีก 5 ร้านในละแวกอื่นในจังหวัดเดียวกับร้านลูก และเป็นเจ้าของร้านในจังหวัดอื่นอีก 20 ร้าน ร้านทุกร้านดำเนินการเหมือนกับร้านลูก ร้านแม่ซื้อร้านลูกและร้านค้าปลีกอื่น ๆ อีก 4 ร้านมาเมื่อ 5 ปีก่อน โดยมีการบันทึกค่าความนิยมจากการซื้อครั้งนั้น

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของร้านลูก

การวิเคราะห์

ในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของร้านลูกควรพิจารณาเรื่องต่อไปนี้

1. รายงานภายในของฝ่ายบริหารที่จัดไว้เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยพิจารณาแต่ละร้านแยกจากกัน
2. ธุรกิจดำเนินงานบนผลกำไรเป็นแต่ละร้านหรือบนผลกำไรรวมของทุกร้านในแต่ละจังหวัด

ร้านค้าทั้งหมดของร้านแม่ตั้งอยู่ในละแวกที่ต่างกันและอาจมีกลุ่มลูกค้าที่ต่างกัน ดังนั้น แม้ว่าร้านลูกจะดำเนินงานภายใต้การดูแลของร้านแม่ แต่กระแสเงินสดรับส่วนใหญ่ของร้านลูกไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับของร้านอื่น ๆ ที่ร้านแม่เป็นเจ้าของ จึงน่าจะถือได้ว่าร้านลูก คือ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของร้านลูกถือเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดภายในร้านแม่ ซึ่งเป็นระดับที่ร้านแม่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารงานภายใน ร้านแม่ต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 90 แต่หากร้านแม่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี

ของค่าความนิยมและไม่ได้ทำการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับของร้านลูกในการบริหารงานภายใน ร้านแม่ ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 88 ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง ข) โรงงานที่ดำเนินงานในชั้นการผลิตระหว่างทางของกระบวนการผลิต

วัตถุดิบที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปของโรงงาน ก คือ ผลิตภัณฑ์ที่ซื้อจากโรงงาน ข ซึ่งอยู่ภายใต้กิจการเดียวกัน โรงงาน ข ขายผลิตภัณฑ์ให้กับโรงงาน ก ในราคาโอน ซึ่งเป็นราคาที่รวมกำไรทั้งหมดแล้ว โรงงาน ก ขายสินค้าสำเร็จรูปให้ลูกค้าภายนอกกิจการ 80% และโรงงาน ข ขายผลิตภัณฑ์ให้โรงงาน ก 60% ส่วนที่เหลือ 40% ขายให้กับลูกค้าภายนอกกิจการ

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงาน ก และโรงงาน ข

กรณีที่ 1 โรงงาน ข สามารถขายผลิตภัณฑ์ดังกล่าวได้ในตลาดซื้อขายคล่อง ซึ่งราคาโอนภายในสูงกว่าราคาตลาด

กรณีที่ 2 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับผลิตภัณฑ์ที่โรงงาน ข ขายให้โรงงาน ก

การวิเคราะห์กรณีที่ 1

โรงงาน ข สามารถขายผลิตภัณฑ์ในตลาดซื้อขายคล่อง และกระแสเงินสดรับไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับจากโรงงาน ก ดังนั้น จึงอาจถือได้ว่าโรงงาน ข คือ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด แม้ว่าโรงงาน ก จะนำผลิตภัณฑ์บางส่วนไปใช้ (ดูย่อหน้าที่ 70)

ในขณะเดียวกัน โรงงาน ก ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดด้วย เนื่องจากโรงงาน ก ขาย 80% ของสินค้าสำเร็จรูปให้กับลูกค้าภายนอกกิจการ ดังนั้น จึงพิจารณาได้ว่ากระแสเงินสดรับเป็นอิสระ

เนื่องจากราคาโอนภายในมิได้สะท้อนถึงราคาตลาดของผลิตภัณฑ์จากโรงงาน ข ดังนั้น ในการประเมินมูลค่าจากการใช้ของทั้งโรงงาน ข และโรงงาน ก กิจการต้องปรับปรุงประมาณและประมาณการทางการเงินเพื่อให้ได้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดสำหรับราคาสินค้าของโรงงาน ข ซึ่งกิจการนำมาใช้เป็นการภายใน (ดูย่อหน้าที่ 70)

การวิเคราะห์กรณีที่ 2

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของแต่ละโรงงานไม่น่าที่จะประเมินแยกโดยอิสระจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของอีกโรงงานได้ เนื่องจาก

(1) ผลิตภัณฑ์ส่วนใหญ่ของโรงงาน ข ถูกนำไปใช้ภายใน และไม่สามารถขายในตลาดซื้อขายคล่อง กระแสเงินสดรับของโรงงาน ข จึงขึ้นอยู่กับความต้องการผลิตภัณฑ์ของโรงงาน ก ดังนั้น กระแสเงินสดรับส่วนใหญ่ของโรงงาน ข จึงไม่สามารถแยกโดยอิสระจากกระแสเงินสดรับของโรงงาน ก ได้

(2) ทั้งสองโรงงานถูกบริหารงานร่วมกัน

จากเหตุผลดังกล่าว โรงงาน ข และโรงงาน ก รวมกัน น่าที่จะถือว่าเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ

ตัวอย่าง ค) บริษัทที่มีผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว

บริษัท แม่ จำกัด ผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว และเป็นเจ้าของโรงงาน 1 2 และ 3 ซึ่งตั้งอยู่ต่างจังหวัด โรงงาน 1 ผลิตชิ้นส่วนซึ่งจะนำไปประกอบในโรงงาน 2 หรือ 3 ซึ่งโรงงาน 2 และโรงงาน 3 มิได้ใช้กำลังการผลิตร่วมอย่างเต็มที่ บริษัท แม่ จำกัด ขายผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจากโรงงาน 2 หรือโรงงาน 3 ทั่วราชอาณาจักร เช่น ผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 2 อาจขายในจังหวัดที่โรงงาน 3 ตั้งอยู่หากโรงงาน 2 สามารถจัดส่งได้รวดเร็วกว่า ดังนั้น ระดับการใช้กำลังการผลิตของโรงงาน 2 และ 3 ขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการขายระหว่างโรงงานทั้งสอง

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงาน 1 2 และ 3

กรณีที่ 1 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

กรณีที่ 2 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

การวิเคราะห์กรณีที่ 1 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

โรงงาน 1 น่าที่จะถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหาก เนื่องจากผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ (ดูตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 1 ข้อ ข กรณีที่ 1)

แม้ว่าผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 2 และ 3 จะมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แต่กระแสเงินสดที่โรงงาน 2 และ 3 ได้รับขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการผลิตระหว่างโรงงานทั้งสอง กระแสเงินสดที่โรงงาน 2 และ 3 ได้รับจึงไม่สามารถที่จะแยกพิจารณาจากกันได้ ดังนั้น โรงงาน 2 และ 3 รวมกันน่าที่จะถือว่าเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งมีความเป็นอิสระ

ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน 1 และ 2 รวมกับ 3 บริษัท แม่ จำกัด ต้องปรับปรุงงบประมาณและประมาณการทางการเงิน เพื่อให้ได้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 (ดูย่อหน้าที่ 70)

การวิเคราะห์กรณีที่ 2 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของแต่ละโรงงานไม่น่าที่จะประเมินแยกจากกันได้ เนื่องจาก

(1) ผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ดังนั้น กระแสเงินสดที่โรงงาน 1 จะได้รับขึ้นอยู่กับการขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ซึ่งโรงงาน 2 และ 3 ผลิต

(2) แม้ว่าจะผลิตที่โรงงาน 2 และ 3 ผลิตจะมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับก็ตาม กระแสเงินสดที่โรงงาน 2 และ 3 จะได้รับขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการผลิตระหว่างโรงงานทั้งสอง ดังนั้น กระแสเงินสดที่ โรงงาน 2 และ 3 จะได้รับจึงไม่น่าที่จะแยกพิจารณาจากกันได้

จากเหตุผลดังกล่าว โรงงาน 1 2 และ 3 รวมกัน (หรือบริษัท แม่ จำกัด โดยรวม) ถือว่าเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งมีความเป็นอิสระ

ตัวอย่าง ง) ซื้อนิตยสาร

สำนักพิมพ์แห่งหนึ่งเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ซื้อของนิตยสาร 30 ชื่อ ซึ่งกิจการซื้อมา 10 ชื่อและตั้งขึ้นเอง 20 ชื่อ กิจการบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อซื้อนิตยสารเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และบันทึกรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งซื้อนิตยสารและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการคงไว้ซึ่งลิขสิทธิ์เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น กิจการสามารถระบุกระแสเงินสดที่รับจากการขายตรงและค่าโฆษณาสำหรับนิตยสารแต่ละชื่อได้ การดำเนินงานของนิตยสารแต่ละชื่อแบ่งตามกลุ่มลูกค้า ระดับของรายได้ค่าโฆษณาของนิตยสารแต่ละชื่อขึ้นอยู่กับกลุ่มลูกค้าของนิตยสารนั้นๆ ฝ่ายบริหารมีนโยบายที่จะเลิกใช้ซื้อนิตยสารเก่าก่อนที่จะซื้อนั้นจะหมดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและเปลี่ยนแปลงโดยใช้ชื่อใหม่สำหรับกลุ่มลูกค้าเดิม

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของนิตยสารแต่ละชื่อ

การวิเคราะห์

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของนิตยสารแต่ละชื่อน่าที่จะประเมินแยกจากกันได้ แม้ว่าระดับของรายได้ค่าโฆษณาของนิตยสารแต่ละชื่อจะได้รับผลกระทบจากนิตยสารชื่ออื่นๆ ที่อยู่ในกลุ่มลูกค้าเดียวกัน แต่กระแสเงินสดที่รับจากการขายตรงและค่าโฆษณาสามารถระบุได้สำหรับนิตยสารแต่ละชื่อ และแม้ว่านิตยสารต่างๆ จะจัดประเภทตามกลุ่มลูกค้า แต่การตัดสินใจที่จะเลิกใช้ซื้อของนิตยสารจะพิจารณาแต่ละชื่อโดยแยกจากกัน

ดังนั้น นิตยสารแต่ละชื่อน่าจะถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกจากกัน เนื่องจากสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งมีความเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากซื้อนิตยสารอื่น

ตัวอย่าง จ) อาคารที่กิจการใช้เองบางส่วนและให้เช่าบางส่วน

บริษัท แม่ จำกัด ซึ่งทำธุรกิจด้านการผลิต เป็นเจ้าของอาคารสำนักงานใหญ่ ซึ่งเดิมมีไว้ใช้เอง ต่อมาภายหลังได้มีการลดขนาดของกิจการลง บริษัท แม่ จำกัด จึงให้บุคคลภายนอกเช่าอาคารสำนักงานใหญ่ครึ่งหนึ่ง ซึ่งมีสัญญาให้เช่าเป็นเวลา 5 ปี

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของอาคาร

การวิเคราะห์

การใช้อาคารสำนักงานใหญ่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อใช้สนับสนุนกิจกรรมการผลิตและถือว่าเป็นสินทรัพย์องค์กร ดังนั้น อาคารสำนักงานใหญ่ทั้งอาคารไม่สามารถที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่มีความเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากกิจการโดยรวม จึงน่าจะถือว่าอาคารสำนักงานใหญ่เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งก็คือบริษัท แม่ จำกัด โดยรวม

อาคารสำนักงานใหญ่ไม่ได้ถือไว้เพื่อการลงทุน ดังนั้น กิจการไม่ควรที่จะกำหนดมูลค่าจากการใช้ของอาคารนั้นโดยการประมาณค่าเช่าในตลาดในอนาคต

ตัวอย่างที่ 2 การคำนวณมูลค่าจากการใช้และการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ณ วันที่ 31 ธ.ค.20x0 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ซื้อบริษัท แม่ จำกัด ด้วยจำนวนเงิน 10 ล้านบาท บริษัท แม่ จำกัด มีโรงงานผลิตอยู่ใน 3 ประเทศ

ตารางที่ 1 ข้อมูล ณ วันที่ 31 ธ.ค. 20x0

	การปันส่วนราคาซื้อ	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ที่สามารถระบุได้	(หน่วย : พันบาท) ค่าความนิยม ⁽¹⁾
กิจกรรมในประเทศที่ 1	3,000	2,000	1,000
กิจกรรมในประเทศที่ 2	2,000	1,500	500
กิจกรรมในประเทศที่ 3	5,000	3,500	1,500
รวม	10,000	7,000	3,000

⁽¹⁾ กิจกรรมในแต่ละประเทศถือว่าเป็นระดับที่เล็กที่สุดที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประเมินค่าความนิยมเป็นการภายใน ค่าความนิยมคำนวณขึ้นจากผลต่างระหว่างราคาซื้อของกิจกรรมในแต่ละประเทศซึ่งระบุไว้ในสัญญาซื้อขาย และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้

เนื่องจากค่าความนิยมถูกปันส่วนให้กับกิจกรรมของโรงงานแต่ละประเทศ บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องทดสอบการด้อยค่าของแต่ละกิจกรรมอย่างน้อยปีละครั้ง หรือบ่อยครั้งกว่านั้น หากมีข้อบ่งชี้ว่ากิจกรรมดังกล่าวอาจเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90)

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าที่สูงกว่าของมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนขาย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ซึ่งกิจการคำนวณขึ้น ณ วันสิ้นปี 20x0 และ 20x1 มีมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี จึงถือได้ว่ากิจกรรมของโรงงานแต่ละประเทศและค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กิจกรรมดังกล่าวไม่เกิดการด้อยค่า

ณ ต้นปี พ.ศ. 20x2 รัฐบาลออกกฎหมายห้ามส่งออกสินค้าที่ผลิตจากโรงงานประเทศที่ 1 ทำให้บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด จะต้องลดกำลังการผลิตของโรงงานดังกล่าวลง 40% ในอนาคตอันใกล้

กฎหมายห้ามส่งออกที่มีนัยสำคัญ ซึ่งจะทำให้กำลังการผลิตลดลงดังกล่าวทำให้บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของการดำเนินงานของโรงงานประเทศที่ 1 ณ ต้นปี 20x2

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลา 12 ปี สำหรับสินทรัพย์ที่ระบุได้ของโรงงานในประเทศที่ 1 และคาดว่าไม่มีมูลค่าคงเหลือ

ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานประเทศที่ 1 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้ (ดูตารางที่ 2)

- ก) จัดเตรียมข้อมูลประมาณการกระแสเงินสดที่ได้จากงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปีข้างหน้า (พ.ศ. 20x2 - 20x6) ซึ่งได้รับอนุมัติโดยฝ่ายบริหาร
- ข) ประมาณการกระแสเงินสดสำหรับระยะเวลาหลังจากนั้น (ปี พ.ศ. 20x7-20y2) โดยใช้อัตราการเติบโตที่ลดลง กิจการประมาณอัตราการเติบโตของปี พ.ศ. 20x7 ไว้ที่ ร้อยละ 3 ซึ่งอัตรานี้ต่ำกว่าอัตราการเติบโตระยะยาวโดยเฉลี่ยสำหรับตลาดที่รองรับสินค้าที่ผลิตโดยโรงงานที่ 1
- ค) เลือกอัตราคิดลด เท่ากับ 15% ซึ่งเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนให้เห็นถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าปัจจุบันของเงินและความเสี่ยง ซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของโรงงานประเทศที่ 1

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 เท่ากับ 1,360,000 บาท

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 (ดูตารางที่ 3)

เนื่องจากมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนประมาณ 1,473,000 บาท บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด จึงรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 1,473,000 บาท ในกำไรหรือขาดทุนทันที โดยบริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของโรงงานในประเทศที่ 1 ให้เหลือศูนย์ก่อนที่จะลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้อื่น ๆ ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในโรงงานในประเทศที่ 1 นั้น (ดูย่อหน้าที่ 104)

ผลกระทบจากภาษีเงินได้คำนวณขึ้นและบันทึกแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (ดูตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 3 ข้อ ก)

ตารางที่ 2 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1
เมื่อต้นปี 20x2

(หน่วย : พันบาท)

ปี (พ.ศ.)	อัตราการ เติบโต ระยะยาว	กระแสเงินสดใน อนาคต	ตัวคูณเพื่อหามูลค่าปัจจุบัน ณ อัตราคิดลด 15 %	กระแสเงินสด ในอนาคตที่คิดลด
20x2 (n=1)		230 ⁽¹⁾	0.86957	200
20x3		253 ⁽¹⁾	0.75614	191
20x4		273 ⁽¹⁾	0.65752	180
20x5		290 ⁽¹⁾	0.57175	166
20x6		304 ⁽¹⁾	0.49718	151
20x7	3 %	313 ⁽²⁾	0.43233	135
20x8	- 2 %	307 ⁽²⁾	0.37594	115
20x9	- 6 %	289 ⁽²⁾	0.32690	94
20y0	- 15 %	245 ⁽²⁾	0.28426	70
20y1	- 25 %	184 ⁽²⁾	0.24719	45
20y2	- 67 %	61 ⁽²⁾	0.21494	13
มูลค่าจากการใช้				<u>1,360</u>

(1) จากการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร (หลังจากที่กำลังการผลิตลดลง 40%)

(2) จากการพยากรณ์โดยอ้างอิงกระแสเงินสดรับของปีก่อน โดยใช้อัตราการเติบโตที่ลดลง

(3) ตัวคูณเพื่อหามูลค่าปัจจุบันคำนวณมาจากสูตร $k = 1/(1+a)^n$ เมื่อ a = อัตราคิดลด และ n = จำนวนปีที่คิดลด

ตารางที่ 3 การคำนวณและการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของ
โรงงานในประเทศที่ 1 ณ วันที่ 1 มกราคม 20x2

ต้นปี 20x2	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ ระบุได้	(หน่วย: พันบาท) รวม
	-----	-----	-----
ราคาทุน	1,000	2,000	3,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (ปี พ.ศ. 20x1)	—	(167)	(167)
มูลค่าตามบัญชี	1,000	1,833	2,833
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	(1,000)	(473)	(1,473)
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>1,360</u>	<u>1,360</u>

ตัวอย่างที่ 3 ผลกระทบจากภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตัวอย่าง ก) ผลกระทบจากภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

จากข้อมูลของบริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ในตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 2 มีข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้

ณ ต้นปี 20x2 ฐานภาษีของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานใน
ประเทศที่ 1 เท่ากับ 900,000 บาท กิจการไม่สามารถนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปรวมเป็นค่าใช้จ่ายทาง
ภาษี อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ 40%

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1
ทำให้ผลแตกต่างชั่วคราวด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์เหล่านั้นลดลง หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ลดลงเช่นกัน

(หน่วย : พันบาท)

ต้นปี 20x2	สินทรัพย์ที่ระบุได้ก่อน ผลขาดทุนจากการ ด้อยค่า	ผลขาดทุนจาก การด้อยค่า	สินทรัพย์ที่ระบุได้ หลังหักผลขาดทุน จากการด้อยค่า
มูลค่าตามบัญชี (ตัวอย่างประกอบการ อธิบายที่ 2)	1,833	(473)	1,360
ฐานภาษี	900	—	900
ผลแตกต่างชั่วคราวทางภาษี	933	(473)	460
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ที่อัตราภาษี 40%	<u>373</u>	<u>(189)</u>	<u>184</u>

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ จะไม่มีการรับรู้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก ดังนั้น ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมจึงไม่ทำให้เกิดรายการปรับปรุงเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

ตัวอย่าง ข) การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

บริษัท เก่ง จำกัด มีสินทรัพย์ที่ระบุได้ ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 1,000,000 บาท และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน 650,000 บาท ฐานภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 800,000 บาทและอัตราภาษีเท่ากับ 30% กิจการไม่สามารถนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปรวมเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี ผลกระทบของผลขาดทุนจากการด้อยค่าแสดงได้ดังนี้

	(หน่วย: พันบาท)		
	ก่อนการด้อยค่า	ผลกระทบของการด้อยค่า	หลังการด้อยค่า
มูลค่าตามบัญชี	1,000	(350)	650
ฐานภาษี	800	-	800
ผลแตกต่างชั่วคราวทางภาษี	200	(350)	(150)
หนี้สิน(สินทรัพย์)ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่อัตราภาษี 30%	60	(105)	(45)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีไม่เกินจำนวนที่มีความเป็นไปได้ว่ากิจการจะมีกำไรสุทธิทางภาษีซึ่งกิจการสามารถนำผลแตกต่างชั่วคราวนี้ไปใช้ประโยชน์ทางภาษีได้

ตัวอย่างที่ 4 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

จากตัวอย่างที่ 2 มีข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้ ในตัวอย่างนี้ไม่ได้คำนึงถึงผลกระทบทางภาษี

ในปี พ.ศ. 20x3 รัฐบาลดังกล่าวยังคงบริหารราชการแผ่นดินอยู่ในประเทศที่ 1 ปรากฏว่าผลกระทบจากกฎหมายห้ามส่งออกไม่ได้เลวร้ายเท่าที่ฝ่ายบริหารคาดการณ์ไว้ตั้งแต่แรกเริ่ม ทำให้ฝ่ายบริหารประมาณว่าการผลิตจะเพิ่มขึ้น 30% การเปลี่ยนแปลงที่น่าพอใจเช่นนี้ทำให้บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด จำเป็นต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์สุทธิของโรงงานที่ 1 ใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 110 ถึง 111) โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 ยังคงเป็นการดำเนินงานของโรงงานในประเทศที่ 1

การคำนวณที่คล้ายคลึงกับตัวอย่างประกอบกรอธิบายที่ 2 แสดงให้เห็นว่า มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของการดำเนินงานของโรงงานในประเทศที่ 1 ในปัจจุบัน คือ 1,910,000 บาท

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีสุทธิของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานที่ 1 สิ้นปี 20x3

	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ ระบุได้	(หน่วย : พันบาท) รวม
	-----	-----	-----
ต้นปี 20x2 (ตัวอย่างที่ 2)			
ราคาทุน	1,000	2,000	3,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	-	(167)	(167)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	(1,000)	(473)	(1,473)
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>1,360</u>	<u>1,360</u>
สิ้นปี 20x3			
ค่าเสื่อมราคาสะสมที่เพิ่มขึ้น (2 ปี) ⁽¹⁾	-	(247)	(247)
มูลค่าตามบัญชี	<u>0</u>	<u>1,113</u>	1,113
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			<u>1,910</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี			<u>797</u>

⁽¹⁾ หลังจากบริษัท ผู้ลงทุน จำกัด รับรู้รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ต้นปี 20x2 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัดปรับปรุงค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ระบุได้ของโรงงานในประเทศที่ 1 จาก 166,700 บาทต่อปี ไปเป็น 123,600 บาทต่อปี ซึ่งคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ได้รับการปรับปรุง และอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ (11 ปี)

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าซึ่งรับรู้ในปี 20x2 ตามย่อหน้าที่ 114 เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงที่น่าพอใจเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์สุทธิของโรงงานในประเทศที่ 1 ภายหลังที่บริษัทได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว

ตามย่อหน้าที่ 122 และ 123 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด เพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของโรงงานในประเทศที่ 1 จำนวน 387,000 บาท (ดูตารางที่ 3) ซึ่งไม่เกินจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (1,910,000 บาท) กับราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ (1,500,000 บาท) (ดูตารางที่ 2) กิจการรับรู้การเพิ่มขึ้นดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันที

ตามย่อหน้าที่ 124 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

ตารางที่ 2 การกำหนดราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ ของโรงงานในประเทศที่ 1 ณ วันสิ้นปี 20x3

	(หน่วย : พันบาท) สินทรัพย์ที่ระบุได้
ณ วันสิ้นปี 20x3	
ราคาทุน	2,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (166.7 x 3 ปี)	(500)
ราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>1,500</u>
มูลค่าตามบัญชี (ตารางที่ 1)	<u>1,113</u>
ผลต่าง	<u>387</u>

ตารางที่ 3 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ของโรงงานในประเทศที่ 1 ณ วันสิ้นปี 20x3

	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ ที่ระบุได้	รวม
ราคาทุน	1,000	2,000	3,000
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	-	(414)	(414)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม	<u>(1,000)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,473)</u>
มูลค่าตามบัญชี	<u>-</u>	<u>1,113</u>	<u>1,113</u>
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>387</u>	<u>387</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>1,500</u>	<u>1,500</u>

ตัวอย่างที่ 5 การปฏิบัติสำหรับการปรับโครงสร้างในอนาคต

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ณ วันสิ้นปี 20x0 บริษัท ก จำกัด ทดสอบการด้อยค่าของโรงงาน ซึ่งเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด สินทรัพย์ของโรงงานแสดงด้วยราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม ซึ่งโรงงานมีมูลค่าตามบัญชีเป็นจำนวน 3,000,000 บาท และมีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 10 ปี

กิจการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน (ได้แก่ จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) โดยคำนวณจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณด้วยอัตราคิดลดก่อนหักภาษีที่ 14%)

ฝ่ายบริหารอนุมัติงบประมาณที่มีข้อมูลดังต่อไปนี้

(1) ณ วันสิ้นปี 20x3 จะมีการปรับโครงสร้างโรงงาน ซึ่งใช้เงินจำนวนประมาณ 100,000 บาท เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ยังมิได้ตกลงผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง จึงยังไม่มี การรับรู้ประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างในอนาคต

(2) กิจการจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากการปรับโครงสร้างนี้ ในรูปของกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ลดลง

ณ วันสิ้นปี 20x2 บริษัท ก จำกัด มีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง ซึ่งได้ประมาณค่าใช้จ่ายไว้เป็นจำนวน 100,000 บาท และบริษัทได้ตั้งประมาณการหนี้สินตามจำนวนดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของโรงงานที่สะท้อนอยู่ในงบประมาณล่าสุดที่อนุมัติโดยฝ่ายบริหารปรากฏดังรายการที่แสดงไว้ในตารางที่ 3) และอัตราคิดลดในปัจจุบันนั้นเป็นอัตราเดิม ณ เหมือนกับที่เคยประมาณไว้ ณ วันสิ้นปี 20x0

ณ วันสิ้นปี 20x3 รายจ่ายในการปรับโครงสร้างที่เกิดขึ้นและมีการจ่ายจริงมีจำนวน 100,000 บาท หนึ่งประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของโรงงานที่สะท้อนอยู่ในงบประมาณล่าสุดที่อนุมัติโดยฝ่ายบริหาร และอัตราคิดลดในปัจจุบันนั้นเป็นอัตราเดิม เหมือนกับที่ได้เคยประมาณการไว้ ณ วันสิ้นปี 20x2

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน ณ วันสิ้นปี 20x0

(หน่วย: พันบาท)

ปี พ.ศ	กระแสเงินสดในอนาคต	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต (อัตราคิดลด 14%)
20x1	300	263
20x2	280	215
20x3	420 ⁽¹⁾	283
20x4	520 ⁽²⁾	308

20x5	350 ⁽²⁾	182
20x6	420 ⁽²⁾	191
20x7	480 ⁽²⁾	192
20x8	480 ⁽²⁾	168
20x9	460 ⁽²⁾	141
20x10	400 ⁽²⁾	108
มูลค่าจากการใช้		<u>2,051</u>

(1) ไม่รวมต้นทุนการปรับโครงสร้างที่ประมาณไว้ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

(2) ไม่รวมผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการปรับโครงสร้างในอนาคตที่ประมาณไว้ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

เนื่องจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน (มูลค่าจากการใช้) ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้น บริษัท ก จำกัด ต้องบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของโรงงาน

ตารางที่ 2 การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า ณ วันสิ้นปี 20x0

(หน่วย : พันบาท)
โรงงาน

มูลค่าตามบัญชีก่อนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	3,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 1)	2,051
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(949)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	2,051

ณ วันสิ้นปี 20x1

ไม่มีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งกำหนดให้กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ ดังนั้นกิจการจึงไม่จำเป็นต้องคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ณ วันสิ้นปี 20x2

กิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง ดังนั้น ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน กิจการจึงนำประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการปรับโครงสร้างมาพิจารณาในการประมาณการกระแสเงินสดซึ่งส่งผลให้กระแสเงินสดในอนาคตที่ประมาณไว้ซึ่งใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ณ วันสิ้นปี 20x0 เพิ่มขึ้น ดังนั้น ณ วันสิ้นปี 20x2 กิจการจึงคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงานใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 110 และ 111

ตารางที่ 3 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน ณ วันสิ้นปี 20x2

(หน่วย : พันบาท)		
ปี พ.ศ.	กระแสเงินสดในอนาคต	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต (อัตราคิดลด 14%)
20x3	420 ⁽¹⁾	368
20x4	570 ⁽²⁾	439
20x5	380 ⁽²⁾	256
20x6	450 ⁽²⁾	266
20x7	510 ⁽²⁾	265
20x8	510 ⁽²⁾	232
25x9	480 ⁽²⁾	192
20x10	410 ⁽²⁾	144
มูลค่าจากการใช้		<u>2,162</u>

(1) ไม่รวมรายจ่ายในการปรับโครงสร้างที่ประมาณไว้ เนื่องจากได้มีการรับรู้หนี้สินไว้แล้ว

(2) รวมประมาณการผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการปรับโครงสร้าง ซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน (มูลค่าจากการใช้) สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี (ดูตารางที่ 4) ดังนั้น บริษัท ก จำกัด ต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งได้บันทึกไว้ ณ วันสิ้นปี 20x0

ตารางที่ 4 การคำนวณการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ณ วันสิ้นปี 20x2

(หน่วย: พันบาท)	
โรงงาน	
มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นปี 20x0 (ตารางที่ 2)	2,051
ณ วันสิ้นปี 20x2	
ค่าเสื่อมราคาสะสม (สำหรับปี 20x1 และ 20x2 ดูตารางที่ 5)	(410)
มูลค่าตามบัญชีก่อนการกลับรายการ	<u>1,641</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 3)	<u>2,162</u>
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>521</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการกลับรายการ	<u>2,162</u>
มูลค่าตามบัญชีราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ตารางที่ 5)	2,400 ⁽¹⁾

(1) การกลับรายการมิได้ทำให้มูลค่าตามบัญชีของโรงงาน (2,162,000 บาท) สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็นหากคำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม (2,400,000 บาท) ดังนั้น กิจการสามารถรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้ทั้งจำนวน

ณ วันสิ้นปี 20x3

รายการจ่ายค่าปรับโครงสร้างทำให้เกิดกระแสเงินสดจ่าย จำนวน 100,000 บาท แม้ว่าจะเกิดกระแสเงินสดจ่าย แต่ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ ณ วันสิ้นปี 20x2 ไม่มีการเปลี่ยนแปลง ดังนั้นจึงไม่มีการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน ณ วันสิ้นปี 20x3

ตารางที่ 5 สรุปมูลค่าตามบัญชีของโรงงาน

(หน่วย: พันบาท)					
ณ วันสิ้นปี	ราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	ค่าเสื่อมราคาที่ปรับปรุง	ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	มูลค่าตามบัญชีหลังการด้อยค่า
25x5	3,000	2,051	0	(949)	2,051
25x6	2,700	*	(205)	0	1,846
25x7	2,400	2,162	(205)	521	2,162
25x8	2,100	*	(270)	0	1,892

* ไม่จำเป็นต้องคำนวณเนื่องจากไม่มีข้อบ่งชี้ว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลง

ตัวอย่างที่ 6 การปฏิบัติเกี่ยวกับรายจ่ายฝ่ายทุนที่จะเกิดขึ้น

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ณ วันสิ้นปี 20x0 บริษัท ข จำกัด ทดสอบการด้อยค่าของเครื่องจักรเครื่องหนึ่ง ซึ่งเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการแสดงเครื่องจักรดังกล่าวไว้ด้วยราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 150 ล้านบาท อายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่เท่ากับ 10 ปี

กิจการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักร (ได้แก่ จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) โดยคำนวณจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณด้วยอัตราคิดลดก่อนหักภาษี 14%

ฝ่ายบริหารอนุมัติงบประมาณดังนี้

- (1) ค่าใช้จ่ายที่จำเป็นโดยประมาณเพื่อรักษาระดับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเครื่องจักรที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จากเครื่องจักร ณ สภาพปัจจุบัน
- (2) ในปี 20x4 กิจการจะมีรายจ่ายฝ่ายทุนจำนวน 25,000,000 บาท เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรในการเพิ่มกำลังผลิต

ณ วันสิ้นปี 20x4 ได้เกิดรายจ่ายฝ่ายทุนดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของเครื่องจักรที่สะท้อนอยู่ในงบประมาณล่าสุดที่ได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงไว้ในตารางที่ 3 อัตราคิดลดในปัจจุบันเท่ากับที่ได้ประมาณไว้ ณ วันสิ้นปี 20x0

ณ วันสิ้นปี 20x0

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักร ณ วันสิ้นปี 20x0

(หน่วย: พันบาท)		
ปี	กระแสเงินสดในอนาคต	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต (อัตราคิดลด 14%)
20x1	22,165 ⁽¹⁾	19,443
20x2	21,450 ⁽¹⁾	16,505
20x3	20,550 ^{(1), (2)}	13,871
20x4	24,725 ^{(1), (3)}	14,639
20x5	25,325 ^{(1), (3)}	13,153
20x6	24,825 ^{(1), (3)}	11,310
20x7	24,123 ^{(1), (3)}	9,640
20x8	25,533 ^{(1), (3)}	8,951
20x9	24,234 ^{(1), (3)}	7,452
20x10	22,850 ^{(1), (3)}	6,164
มูลค่าจากการใช้		<u>121,128</u>

(1) รวมประมาณการค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการรักษาระดับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากเครื่องจักร ณ สภาพปัจจุบัน

(2) ไม่รวมประมาณการรายจ่ายฝ่ายทุน ซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

(3) ไม่รวมผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการปรับปรุงเครื่องจักร ซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าจากการใช้) ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร ทำให้บริษัท ข จำกัด รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักร

ตารางที่ 2 การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า ณ วันสิ้นปี 20x0

(หน่วย: พันบาท)	
	เครื่องจักร
มูลค่าตามบัญชีก่อนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	150,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 1)	<u>121,128</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(28,872)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>121,128</u>

ปี 20x1 - 20x3

ไม่มีข้อบ่งชี้ที่ทำให้บริษัทต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรใหม่ บริษัทจึงไม่จำเป็นต้องคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ณ วันสิ้นปี 20x4

ได้มีรายจ่ายเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของเครื่องจักรเกิดขึ้น ดังนั้น ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักร กิจการจะนำผลประโยชน์ในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการปรับปรุงเครื่องจักรมาพิจารณาในการประมาณการกระแสเงินสด ซึ่งส่งผลให้ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ณ วันสิ้นปี 20x0 เพิ่มขึ้น ด้วยเหตุนี้ กิจการจึงคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักร ณ วันสิ้นปี 20x4 ใหม่ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 110 และ 111

ตารางที่ 3 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักร ณ วันสิ้นงวด 20x4

(หน่วย: พันบาท)

ปี	กระแสเงินสดในอนาคต ⁽¹⁾	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต อัตราคิดลดร้อยละ 14
25x5	30,321	26,597
25x6	32,750	25,200
25x7	31,721	21,411
25x8	31,950	18,917
25x9	33,100	17,191
25x10	27,999	<u>12,756</u>
มูลค่าจากการใช้		<u>122,072</u>

⁽¹⁾ รวมประมาณการผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการซ่อมเครื่องจักรซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักร (มูลค่าจากการใช้) สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีและราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของเครื่องจักร (ดูตารางที่ 4) ดังนั้น บริษัท ข จำกัด จึงกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรที่เคยรับรู้ ณ วันสิ้นปี 20x0 ทำให้ยอดคงเหลือในบัญชีเครื่องจักรแสดงไว้ด้วยราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของเครื่องจักร

ตารางที่ 4 การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องกลับรายการ ณ วันสิ้นงวด 20x4

	(หน่วย : พันบาท)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นปี 20x0 (ตารางที่ 2)	121,128
ณ วันสิ้นปี 20x4	
ค่าเสื่อมราคาสะสม (ปี 20x1-20x4 ดูตารางที่ 5)	(48,452)
รายการจ่ายฝ่ายทุนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพเครื่องจักร	25,000
มูลค่าตามบัญชีก่อนการกลับรายการ	<u>97,676</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 3)	<u>122,072</u>
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>17,324</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการกลับรายการ	<u>115,000</u>
มูลค่าตามบัญชีที่คำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ตารางที่ 5)	115,000 ⁽¹⁾

(1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นซึ่งคำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม ทำให้กิจการบันทึกการกลับรายการได้จำกัดเพียงจำนวนเท่าที่จะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่คำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม

ตารางที่ 5 สรุปมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร

	(หน่วย : พันบาท)				
ปี	ราคาทุนเดิม หักค่าเสื่อม ราคาสะสม	มูลค่าที่คาด ว่าจะได้รับคืน	ค่าเสื่อมราคาที่ ปรับปรุงแล้ว	ผลขาดทุนจาก การด้อยค่า	มูลค่าตาม บัญชีหลังการ ด้อยค่า
20x0	150,000	121,128	0	(28,872)	121,128
20x1	135,000	*	(12,113)	0	109,015
20x2	120,000	*	(12,113)	0	96,902
20x3	105,000	*	(12,113)	0	84,789
20x4	90,000		(12,113)		
รายการจ่ายฝ่ายทุน	<u>25,000</u>		=		
	<u>115,000</u>	122,072	<u>(12,133)</u>	17,324	115,000
20x5	95,833	*	(19,167)	0	95,833

* ไม่จำเป็นต้องคำนวณเนื่องจากไม่มีข้อบ่งชี้ว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลง

ตัวอย่างที่ 7 การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตัวอย่างนี้ไม่ได้คำนึงถึงผลกระทบทางภาษี

ตัวอย่าง ก) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่วัดมูลค่าเริ่มแรกตามสัดส่วนของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ที่มา

ในวันที่ 1 มกราคม 20x3 บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย จำนวน 80% เป็นจำนวนเงิน 2,100,000 บาท ณ วันดังกล่าว บริษัทย่อยมีสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ซึ่งมีราคายุติธรรม 1,500,000 บาท บริษัทใหญ่เลือกวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของบริษัทย่อยจำนวน 300,000 บาท (20% ของ 1,500,000 บาท) ค่าความนิยมจำนวน 900,000 บาท คำนวณจากผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่โอนให้เนื่องจากการรวมธุรกิจและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (2,100,000 บาท + 300,000 บาท) กับสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ (1,500,000 บาท)

สินทรัพย์ของบริษัทย่อยทั้งหมด เป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ หรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น ดังนั้น จึงถือว่าบริษัทย่อยเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ด้วยเหตุที่ว่ากิจการคาดว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยอื่นของบริษัทใหญ่จะได้รับประโยชน์จากจากผลผลิตร่วมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ ดังนั้นจึงมีการปันส่วนค่าความนิยมจำนวน 500,000 บาท ที่เกี่ยวข้องกับผลผลิตร่วมดังกล่าวไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายในกิจการของบริษัทใหญ่และเนื่องจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบขึ้นเป็นบริษัทย่อยนั้นได้รวมเอาค่าความนิยมไว้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีด้วย ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการทดสอบการด้อยค่าทุกปี หรือมีความถี่มากกว่านั้น หากมีข้อบ่งชี้ว่าอาจเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552))

ณ วันสิ้นปี 20x3 บริษัทใหญ่กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของบริษัทย่อยได้เท่ากับ 1,000,000 บาท และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยซึ่งไม่รวมค่าความนิยมเท่ากับ 1,350,000 บาท

การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย(หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของบริษัทย่อยเป็นจำนวน 1,000,000 บาท แต่กิจการมิได้รับรู้รายการดังกล่าวในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้า ค4 ของภาคผนวก ค ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยเพื่อให้รวม

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมด้วย ก่อนที่จะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจำนวน 1,000,000 บาท ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ 80% ในบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ มีค่าเท่ากับ 400,000 บาท หลังจากการปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยอื่นภายในบริษัทใหญ่จำนวน 500,000 บาท ดังนั้นค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 20% ในบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ จึงมีค่าเท่ากับ 100,000 บาท

ตารางที่ 1 การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี 20x3

(หน่วย : พันบาท)			
ณ วันสิ้นปี 20x3	ค่าความนิยมของ บริษัทย่อย	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	รวม
มูลค่าตามบัญชี	400	1,350	1,750
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ยังไม่รับรู้	<u>100</u>	=	<u>100</u>
มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงแล้ว	<u>500</u>	<u>1,350</u>	1,850
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			<u>1,000</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า			<u>850</u>

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) บริษัทใหญ่ต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 850,000 บาท ให้กับสินทรัพย์ในหน่วยโดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเป็นอันดับแรก

ดังนั้น กิจการจึงปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 500,000 บาท จากทั้งหมดจำนวน 850,000 บาท ให้กับค่าความนิยม เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้า ค6 ของภาคผนวก ค ของ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่บางส่วนนั้นเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมไปยังส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน ในตัวอย่างนี้ กิจการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนตามเกณฑ์ที่สัมพันธ์กับส่วนได้เสียของเจ้าของ เนื่องจากกิจการรับรู้ค่าความนิยมเพียงไม่เกินขอบเขตของส่วนได้เสียของเจ้าของของบริษัทใหญ่ คือ 80% ของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่จึงรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมเพียง 80% หรือ 400,000 บาท

กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เหลืออยู่จำนวน 350,000 บาท โดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของบริษัทย่อย

ตารางที่ 2 การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี 20x3

(หน่วย : พันบาท)

ณ วันสิ้นปี 20x3	ค่าความนิยม	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	รวม
มูลค่าตามบัญชี	400	1,350	1,750
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(400)</u>	<u>(350)</u>	<u>(750)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>=</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>

ตัวอย่าง ข) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่วัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมและบริษัทย่อยที่เกี่ยวข้องเป็นหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นอิสระ

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย 80% เป็นจำนวนเงิน 2,100,000 บาท ในวันที่ 1 มกราคม 20x3 ณ วันดังกล่าวบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมจำนวน 1,500,000 บาท บริษัทใหญ่เลือกที่จะวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่ายุติธรรม เท่ากับจำนวน 350,000 บาท ค่าความนิยมจำนวน 950,000 บาท คือผลต่างระหว่างจำนวนรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายชำระทั้งหมดและจำนวนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (2,100,000 บาท + 350,000 บาท) และของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ (1,500,000 บาท)

สินทรัพย์ของบริษัทย่อยทั้งหมดเป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่สามารถก่อให้เกิดเงินสดรับ ซึ่งมีความเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น ดังนั้นจึงถือว่าบริษัทย่อยเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เนื่องจากหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นของบริษัทใหญ่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการรวมธุรกิจ ค่าความนิยมซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจจำนวน 500,000 บาท ได้ถูกปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นของบริษัทใหญ่ และเนื่องจากมูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยดังกล่าวได้รวมค่าความนิยมไว้ด้วย จึงจำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าทุกปี และทดสอบการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าจะเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90)

การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย(หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

ณ วันสิ้นปี 20X3 บริษัทใหญ่ระบุว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (บริษัทย่อย) เท่ากับ 1,650,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยที่ไม่รวมค่าความนิยมเท่ากับ 1,350,000 บาท

ตารางที่ 1 การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี 20X3

(หน่วย : พันบาท)

ณ วันสิ้นปี 20X3	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ	รวม
	บาท	บาท	บาท
มูลค่าตามบัญชี	450	1,350	1,800
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			1,650
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า			150

การปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 150,000 บาท จะถูกปันส่วนไปยังสินทรัพย์ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว โดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมก่อน

ดังนั้น รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าทั้งหมดจำนวน 150,000 บาทสำหรับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวจะถูกปันส่วนให้กับค่าความนิยม ตามย่อหน้าที่ 66 ของภาคผนวก ค ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ถ้าบริษัทย่อยที่เป็นหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและเป็นบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมบางส่วน รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมจะถูกปันส่วนให้กับส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เกณฑ์การปันส่วนเดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่าง ค) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่วัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมและบริษัทย่อยที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

สมมติว่ากรณีของการรวมธุรกิจตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าแรกของตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 7 ข้อ ข นั้น สินทรัพย์ของบริษัทย่อยจะสามารถก่อให้เกิดกระแสของเงินสดไหลเข้าสู่กิจการร่วมกับสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่นของบริษัทใหญ่ ดังนั้นแทนที่บริษัทย่อยจะเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่า บริษัทย่อยจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น (“หน่วยสินทรัพย์ ฮ”) ส่วนหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นของบริษัทใหญ่ก็คาดว่าจะได้รับประโยชน์ผลผลิตที่เกิดจากการรวมธุรกิจด้วยเช่นกัน ดังนั้นกิจการจะปันส่วนค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับผลผลิตจากการรวมธุรกิจจำนวน 500,000 บาทไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นๆ ค่าความนิยมของ หน่วยสินทรัพย์ ฮ ที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจก่อนหน้านี้มีจำนวนเท่ากับ 800,000 บาท

เนื่องจากหน่วยสินทรัพย์ ฮ ได้รวมค่าความนิยมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของกิจการ ทั้งจากบริษัทย่อย และจากการรวมธุรกิจก่อนหน้านี้ ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ ฮ จำเป็นต้องมีการทดสอบการด้อยค่าทุกปี หรือมีความถี่มากกว่านั้นเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าอาจจะเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552))

ทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย

ณ วันสิ้นปี 20X3 บริษัทใหญ่ระบุมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ ฮ เท่ากับ 3,300,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของ หน่วยสินทรัพย์ ฮ ที่ไม่รวมค่าความนิยมเท่ากับ 2,250,000 บาท

ตารางที่ 3 การทดสอบการด้อยค่าของ หน่วยสินทรัพย์ ฮ ณ วันสิ้นปี 20X3

(หน่วย : พันบาท)			
ณ วันสิ้นปี 20X3	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ	รวม
มูลค่าตามบัญชี	1,250	2,250	3,500
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			3,300
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า			200

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามย่อหน้าที่ 104 ของ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการจะปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 200,000 บาท จะถูกปันส่วนไปยังสินทรัพย์ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ๆ โดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมก่อน ดังนั้นรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าทั้งหมดจำนวน 200,000 บาท ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ ฮ จะถูกปันส่วนให้ค่าความนิยมเต็มจำนวน จากย่อหน้าที่ ค7 ของภาคผนวก ค ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมเป็นบางส่วนเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่กว่า กิจการจะปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ ฮ ก่อนแล้วจึงปันส่วนให้กับส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและไม่มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมเป็นบางส่วน

บริษัทใหญ่ปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามเกณฑ์มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องของหน่วยสินทรัพย์นั้นก่อนเกิดการด้อยค่า ในตัวอย่างนี้ บริษัทย่อยจะได้รับปันส่วนการด้อยค่าในอัตราร้อยละ 36 (450/1,250) จากนั้นกิจการจะปันส่วนผลขาดทุน

จากการด้อยค่าให้กับส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่างที่ 8 การปันส่วนสินทรัพย์องค์กร

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

บริษัทใหญ่มีหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 3 หน่วย คือ 1 2 และ 3 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวมีได้รวมค่าความนิยม เนื่องจากมีสถานการณ์บ่งชี้ให้เห็นว่ามีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่มีผลกระทบในทางลบต่อบริษัท ดังนั้นบริษัทใหญ่จึงทดสอบการด้อยค่าของแต่ละหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นปี 20X0 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 มีค่าเท่ากับ 100,000 บาท 150,000 บาท และ 200,000 บาทตามลำดับ

การดำเนินงานของบริษัทจะได้รับการดูแลโดยสำนักงานใหญ่โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่เท่ากับ 200,000 บาท ประกอบด้วยอาคารสำนักงานใหญ่ 150,000 บาท และศูนย์วิจัย 50,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยเป็นเครื่องบ่งชี้ที่สมเหตุสมผลถึงสัดส่วนของอาคารสำนักงานใหญ่ที่ใช้สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย กิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 มีอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณคงเหลือ 10 ปี ส่วนหน่วยสินทรัพย์ที่ 2 และ 3 รวมถึงสินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่มีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 20 ปี กิจการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่ตามวิธีเส้นตรง

กิจการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ได้แก่ จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) โดยอิงมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณด้วยอัตราคิดลดก่อนหักภาษีที่ 15%

การระบุสินทรัพย์องค์กร

ในขั้นแรกบริษัทใหญ่ต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยเพื่อให้เป็นไปตามตามย่อหน้าที่ 102 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สินทรัพย์องค์กรในที่นี้คือ อาคารสำนักงานใหญ่และศูนย์วิจัย

จากนั้น บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาถึงวิธีการที่จะดำเนินการกับสินทรัพย์องค์กร ดังนี้

- (1) กิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ไปให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่กำลังพิจารณา ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ
- (2) กิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยไปให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่กำลังพิจารณา ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ

การปันส่วนสินทรัพย์องค์กร

กิจการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ให้กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย แต่ต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนแบบถ่วงน้ำหนักเนื่องจากอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยที่ 1 คือ 10 ปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยที่ 2 และ 3 มีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 20 ปี

ตารางที่ 1 วิธีการคำนวณในการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่โดยการถ่วงน้ำหนัก

(หน่วย : พันบาท)

	หน่วยสินทรัพย์			
สิ้นปี 20X0	1	2	3	รวม
มูลค่าตามบัญชี	100	150	200	450
อายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่	10 ปี	20 ปี	20 ปี	
ปัจจัยถ่วงน้ำหนักตามอายุการให้ประโยชน์	1	2	2	
มูลค่าตามบัญชีหลังถ่วงน้ำหนัก	100	300	400	800
สัดส่วนที่ใช้ปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่	12%	38%	50%	100%
	(100/800)	(300/800)	(400/800)	
มูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ที่ปันส่วน				
(ตามสัดส่วนข้างต้น)	<u>19</u>	<u>56</u>	<u>75</u>	<u>150</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการปันส่วนอาคารสำนักงานใหญ่	<u>119</u>	<u>206</u>	<u>275</u>	<u>600</u>

การกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและการคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ย่อหน้าที่ 102 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องทำการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งได้รวมมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ที่ได้ปันส่วนมาเป็นอันดับแรกได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว จากนั้นย่อหน้าที่ 102 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้กำหนดให้เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยรวมของบริษัทใหญ่ (ซึ่งเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่รวมศูนย์วิจัย) กับมูลค่าตามบัญชีของบริษัทใหญ่ ซึ่งรวมทั้งมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่และศูนย์วิจัย

ตารางที่ 2 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ 1, 2, 3, และบริษัทใหญ่ ณ วันสิ้นปี 20X0

(หน่วย: พันบาท)

	1		2		3		บริษัทใหญ่	
	กระแส เงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%	กระแส เงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%	กระแส เงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%	กระแส เงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%
1	18	16	9	8	10	9	39	34
2	31	23	16	12	20	15	72	54
3	37	24	24	16	34	22	105	69
4	42	24	29	17	44	25	128	73
5	47	24	32	16	51	25	143	71
6	52	22	33	14	56	24	155	67
7	55	21	34	13	60	22	162	61
8	55	18	35	11	63	21	166	54
9	53	15	35	10	65	18	167	48
10	48	<u>12</u>	35	9	66	16	169	42
11			36	8	66	14	132	28
12			35	7	66	12	131	25
13			35	6	66	11	131	21
14			33	5	65	9	128	18
15			30	4	62	8	122	15
16			26	3	60	6	115	12
17			22	2	57	5	108	10
18			18	1	51	4	97	8
19			14	1	43	3	85	6
20			10	<u>1</u>	35	<u>2</u>	71	<u>4</u>
มูลค่าจากการใช้		<u>199</u>		<u>164</u>		<u>271</u>		<u>720⁽¹⁾</u>

⁽¹⁾ สมมติว่าศูนย์วิจัยก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เพิ่มขึ้นในอนาคตสำหรับบริษัทโดยรวม ดังนั้น ผลรวมของมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยจึงต่ำกว่ามูลค่าจากการใช้ของกิจการโดยรวม กระแสเงินสดที่เพิ่มขึ้นไม่ได้มาจากอาคารสำนักงานใหญ่

ตารางที่ 3 การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3

	(หน่วย: พันบาท)		
	หน่วยสินทรัพย์		
ณ วันสิ้นปี 20X0	1	2	3
มูลค่าตามบัญชีหลังการปันส่วนอาคารสำนักงานใหญ่ (ตารางที่ 1)	119	206	275
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 2)	<u>199</u>	<u>164</u>	<u>271</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>(42)</u>	<u>(4)</u>

ขั้นต่อไปคือ การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยและอาคารสำนักงานใหญ่

ตารางที่ 4 การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยที่ 2 และ ที่ 3

	(หน่วย : พันบาท)			
	หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด			
	2		3	
ให้อาคารสำนักงานใหญ่	<u>(12)</u>	(42 x 56/206)	<u>(1)</u>	(4 x 75/275)
ให้สินทรัพย์ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	<u>(30)</u>	(42 x 150/206)	<u>(3)</u>	(4 x 200/275)
	<u>(42)</u>		<u>(4)</u>	

เนื่องจากบริษัทใหญ่ไม่สามารถปันส่วนศูนย์วิจัยได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 บริษัทใหญ่จึงเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดซึ่งสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยสามารถไปให้ได้ (กล่าวคือ บริษัทใหญ่โดยรวม)

ตารางที่ 5 การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดซึ่งสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยไปได้ (บริษัทใหญ่โดยรวม)

(หน่วย: พันบาท)

	หน่วยสินทรัพย์					
	1	2	3	อาคาร สำนักงาน ใหญ่	ศูนย์ วิจัย	บริษัท ใหญ่
ณ วันสิ้นปี 20X0	-----	-----	-----	-----	-----	-----
มูลค่าตามบัญชี	100	150	200	150	50	650
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งได้มาจากการทดสอบในขั้นแรก	=	(30)	(3)	(13)	—	(46)
มูลค่าตามบัญชีหลังการทดสอบ การด้อยค่าในขั้นแรก	<u>100</u>	<u>120</u>	<u>197</u>	<u>137</u>	<u>50</u>	<u>604</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 2)						<u>720</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า สำหรับหน่วยสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น						<u>0</u>

จากการทดสอบ ไม่มีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องบันทึกเพิ่มจากการทดสอบการด้อยค่าของบริษัทใหญ่โดยรวม บริษัทต้องบันทึกเพียงผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 46,000 บาท จากการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 ในขั้นแรกเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 9 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่

ตัวอย่างนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงตัวอย่างวิธีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 134 และ 135 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

บริษัทใหญ่ซึ่งดำเนินการด้านการผลิตระดับนานาชาติ ซึ่งใช้การแบ่งส่วนงานตามสภาพภูมิศาสตร์ในการรายงานข้อมูลตามส่วนงาน โดยแยกส่วนงานออกเป็น ยุโรป อเมริกาเหนือ และเอเชีย ในการทดสอบ

การด้อยค่า บริษัทใหญ่ได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 3 หน่วย และอีก 1 กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ในยุโรป หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ในอเมริกาเหนือ และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก ในเอเชีย หน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยและกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวถือเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดที่ฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารงานภายใน

บริษัทใหญ่ซื้อหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ซึ่งเป็นดำเนินการด้านการผลิตในส่วนงานอเมริกาเหนือ ในเดือนธันวาคม 20X2 หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 มีลักษณะการดำเนินงานไม่เหมือนกับส่วนงานอื่นในอเมริกาเหนือของบริษัทใหญ่ กล่าวคือ หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 มีกำไรขั้นต้นและอัตราการเติบโตที่สูง และมีความได้เปรียบจากการที่มีสิทธิบัตรคุ้มครองผลิตภัณฑ์หลักเป็นเวลา 10 ปี ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 เพิ่งจะได้รับอนุญาตตามสิทธิบัตรดังกล่าวก่อนที่บริษัทใหญ่ จะเข้าซื้อหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ได้ไม่นาน ในการบันทึกการซื้อหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 บริษัทใหญ่ รับรู้ค่าความนิยมจำนวน 3,000,000 บาทและรับรู้ซื้อทางการค้า จำนวน 1,000,000 บาท ฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ มีความเห็นว่าซื้อทางการค้าดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน นอกเหนือจากค่าความนิยมและซื้อทางการค้า บริษัทใหญ่ ไม่มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 3 และ กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก เป็นดังนี้

(หน่วย : พันบาท)

	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน
หน่วยสินทรัพย์ที่ 1	350	
หน่วยสินทรัพย์ที่ 2	450	
หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	3,000	1,000
กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	1,200	
รวม	<u>5,000</u>	<u>1,000</u>

ในระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค. 20X3 บริษัทใหญ่ ไม่พบว่ามิชอบซึ่งว่าการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้กับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย) ของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านี้ คำนวณจากมูลค่าจากการใช้ บริษัทใหญ่ พบว่าการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนี้จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติตั้งต่อไปนี้มากที่สุด

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก
กำไรขั้นต้นในระหว่างงวด งบประมาณ (4 ปี)	อัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลของ สหรัฐอเมริกาที่มีอายุ 5 ปี ใน(ระหว่างงวดงบประมาณ 5 ปี)	กำไรขั้นต้นในระหว่างงวด (งบประมาณ 5 ปี)
ราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นในภาวะเงิน เฟ้อในระหว่างงวดที่จัดทำ งบประมาณ	ราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นในภาวะเงิน เฟ้อในระหว่างงวดงบประมาณ	อัตราแลกเปลี่ยนของเงินเยน ญี่ปุ่นและดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ในระหว่างงวดงบประมาณ
ส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวด งบประมาณ	ส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวด งบประมาณ	ส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวด งบประมาณ
อัตราการเจริญเติบโตที่ใช้ในการ พยากรณ์กระแสเงินสดนอกงวด งบประมาณ	อัตราการเจริญเติบโตที่ใช้ในการ พยากรณ์กระแสเงินสดนอกงวด งบประมาณ	อัตราการเจริญเติบโตที่ใช้ในการ พยากรณ์กระแสเงินสดนอกงวด งบประมาณ

บริษัทใหญ่ ประเมินกำไรขั้นต้นในระหว่างงวดงบประมาณของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก จากกำไรขั้นต้นเฉลี่ยจากงวดก่อนที่จะเริ่มงวดงบประมาณ และปรับเพิ่มขึ้น 5% ต่อปี สำหรับการคาดการณ์ว่าหน่วยสินทรัพย์จะมีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ผลิตสินค้าที่มีความเกี่ยวเนื่องกันและควบคุมการดำเนินงานโดยบริษัทใหญ่ เพื่อให้ได้ระดับกำไรที่เท่ากัน

บริษัทใหญ่ ได้ประมาณส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวดงบประมาณจากส่วนแบ่งตลาดเฉลี่ยก่อนที่จะเริ่มงวดงบประมาณ และปรับส่วนแบ่งตลาดในแต่ละปีด้วยอัตราการขยายหรือหดตัวที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยบริษัทใหญ่ คาดการณ์ว่า

- (ก) ส่วนแบ่งตลาดของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 จะแตกต่างกัน แต่จะมีอัตราการเติบโตในระหว่างงวดงบประมาณเท่าๆ กัน คือ 3% ต่อปี ซึ่งเป็นผลมาจากการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง
- (ข) ส่วนแบ่งตลาดของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 จะเพิ่มขึ้นในระหว่างงวดงบประมาณในอัตรา 6% ต่อปี ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการโฆษณา และผลประโยชน์จากการมีสิทธิบัตรคุ้มครองผลิตภัณฑ์หลักเป็นเวลา 10 ปี
- (ค) ส่วนแบ่งตลาดของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก จะไม่เปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดงบประมาณ ซึ่งเป็นผลมาจากการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง และการคาดการณ์ว่าจะมีคู่แข่งเพิ่มขึ้นในเวลาเดียวกัน

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ชื่อวัตถุดิบจากผู้จำหน่ายรายเดียวกันในแถบยุโรป ในขณะที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ชื่อวัตถุดิบจากผู้จำหน่ายหลายรายในแถบอเมริกาเหนือ และราคาวัตถุดิบที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อในช่วงงวดงบประมาณที่บริษัทแม่ประมาณขึ้นนั้นมีความสอดคล้องกับการพยากรณ์ดัชนีราคาผู้บริโภคซึ่งจัดทำโดยหน่วยงานภาครัฐในประเทศแถบยุโรป และอเมริกาเหนือที่หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตั้งอยู่

บริษัทใหญ่ ประมาณว่า ในระหว่างงวดงบประมาณ อัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี ของสหรัฐอเมริกาจะยังคงเป็นเช่นเดียวกับช่วงเริ่มต้นงวดงบประมาณ และอัตราแลกเปลี่ยนของเงินเยนญี่ปุ่นและเงินดอลลาร์สหรัฐอเมริกาสอดคล้องกับอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าโดยเฉลี่ยของตลาดตลอดงวดงบประมาณ

บริษัทใหญ่ ใช้วิธีการเติบโตคงที่ในการประมาณการกระแสเงินสดที่เกินกว่างวดงบประมาณสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก อัตราการเติบโตที่บริษัทใหญ่ ประมาณขึ้นนั้นสอดคล้องกับอัตราการเติบโตด้วยเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก ดำเนินธุรกิจอยู่ ในขณะที่อัตราการเติบโตของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ที่บริษัทใหญ่ ประมาณขึ้นสูงกว่าอัตราการเติบโตด้วยเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ดำเนินธุรกิจอยู่ ซึ่งฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ เห็นว่าเป็นอัตราที่สมเหตุผลทั้งนี้เพราะผลิตภัณฑ์หลักของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ได้รับการคุ้มครองจากสิทธิบัตรเป็นระยะเวลา 10 ปี

บริษัทใหญ่ ได้เปิดเผยรายการดังต่อไปนี้ร่วมกับข้อมูลอื่นๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 20X3

การทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

บริษัท ปั่นส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 3 หน่วย (2 หน่วยในยุโรป ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 และ 1 หน่วยในอเมริกาเหนือ ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ที่ 3) และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 1 กลุ่มในเอเชีย เพื่อทดสอบการด้อยค่า มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปั่นส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก มีนัยสำคัญต่อมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมโดยรวมของบริษัท แต่มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปั่นส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ไม่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับค่าความนิยมโดยรวม อย่างไรก็ตาม มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 คำนวณขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญบางประการร่วมกัน โดยที่จำนวนมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมที่ปั่นส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองหน่วยดังกล่าวมีจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญต่อค่าความนิยมโดยรวม

กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก กำหนดขึ้นจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณโดยใช้ประมาณการทางการเงินที่อ้างอิงจากงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารของบริษัท และใช้อัตราคิดลดเท่ากับ 8.4% กระแสเงินสดที่อยู่นอกระยะเวลาในงบประมาณ ซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 5 ปี ประมาณการ

โดยใช้อัตราการเติบโตอย่างคงที่ที่ 6.3% ซึ่งเป็นอัตราที่ไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวในตลาดที่กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ตั้งอยู่ ฝ่ายบริหารเชื่อว่า การเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผลในข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะไม่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

หน่วยสินทรัพย์ที่ 3

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 กำหนดขึ้นจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณโดยใช้ประมาณการทางการเงินที่อ้างอิงจากงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารของบริษัท และใช้อัตราคิดลดเท่ากับ 9.2% กระแสเงินสดที่อยู่นอกระยะเวลาในงบประมาณซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 5 ปีประมาณการโดยใช้อัตราการเติบโต 12% ต่อปี ซึ่งสูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ตั้งอยู่ซึ่งเท่ากับ 4% อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารเชื่อว่า อัตราการเติบโตที่ใช้สมเหตุสมผลเนื่องจากหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ได้รับประโยชน์จากการที่ผลิตภัณฑ์หลักได้รับการคุ้มครองจากสิทธิบัตรเป็นเวลา 10 ปี ตั้งแต่เดือนธันวาคม 20X2 นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารยังเชื่อว่าการเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผลที่เป็นไปได้ในข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะไม่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 กำหนดขึ้นจากมูลค่าจากการใช้ หน่วยสินทรัพย์ทั้งสองมีผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกัน และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์กำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญบางประการร่วมกัน การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองใช้ประมาณการที่อ้างอิงจากงบประมาณซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 4 ปี และได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแล้ว อัตราคิดลดที่ใช้เท่ากับ 7.9% กระแสเงินสดที่เกินกว่าช่วงงบประมาณประมาณการโดยใช้อัตราการเติบโตอย่างคงที่ที่ 5% ซึ่งไม่เกินอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ดำเนินธุรกิจอยู่ กระแสเงินสดที่กำหนดไว้ในระหว่างงวดงบประมาณของหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองประมาณขึ้นโดยใช้อัตรากำไรขั้นต้นเดียวกัน และข้อสมมติเกี่ยวกับราคาของวัตถุดิบในภาวะเงินเฟ้อเช่นเดียวกัน ฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเปลี่ยนแปลงที่อย่างสมเหตุสมผลที่เป็นไปได้ในข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะไม่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนรวมของหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองลดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 โดยรวม
มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม	120,000 บาท	3,000,000 บาท	800,000 บาท
มูลค่าตามบัญชีของชื่อทางการค้าซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	-	1,000,000 บาท	-

	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 โดยรวม
ข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ ⁽¹⁾			
- ข้อสมมติที่สำคัญ - เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดค่าให้กับข้อสมมติที่สำคัญ	- อัตรากำไรขั้นต้นในงวดงบประมาณ - กำไรขั้นต้นเฉลี่ยของงวดก่อนช่วงงบประมาณปรับปรุงเพิ่มเติมด้วยการปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่คาดหวัง - มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติสะท้อนประสบการณ์ในอดีตเว้นแต่การปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเพิ่มประสิทธิภาพในอัตรา 5% มีความสมเหตุสมผลแล้ว	- อัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี ของสหรัฐอเมริกาในงวดงบประมาณ - ผลตอบแทนของพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี ของสหรัฐอเมริกา ณ ปีเริ่มต้นของงวดงบประมาณ - มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก	- อัตรากำไรขั้นต้นในงวดงบประมาณ - กำไรขั้นต้นเฉลี่ยของงวดก่อนช่วงงบประมาณปรับปรุงเพิ่มเติมตามการปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่คาดหวัง - มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติสะท้อนประสบการณ์ในอดีตเว้นแต่การปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเพิ่มประสิทธิภาพในอัตรา 5% ต่อปีมีความสมเหตุสมผลแล้ว
- ข้อสมมติที่สำคัญ - เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดค่าให้กับข้อสมมติที่สำคัญ	- อัตราแลกเปลี่ยนของเงินเยนญี่ปุ่นและดอลลาร์สหรัฐอเมริกาในระหว่างงวดงบ - อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าของตลาดโดยเฉลี่ยตลอดช่วงปีงบประมาณ	- ราคาวัตถุดิบในภาวะเงินเฟ้อ - การประมาณการดัชนีราคาผู้บริโภคในระหว่างงวดงบประมาณของประเทศในกลุ่มอเมริกาเหนือซึ่งเป็นแหล่งวัตถุดิบของหน่วยสินทรัพย์	- ราคาวัตถุดิบในภาวะเงินเฟ้อ - การประมาณการดัชนีราคาผู้บริโภคในระหว่างงวดงบประมาณของประเทศในกลุ่มยุโรปซึ่งเป็นแหล่งวัตถุดิบของหน่วยสินทรัพย์

	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 โดยรวม
• ข้อสมมติที่สำคัญ • เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดค่าให้กับข้อสมมติที่สำคัญ	• มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก • ส่วนแบ่งตลาดโดยประมาณ • ส่วนแบ่งตลาดเฉลี่ยก่อนที่จะเริ่มปีงบประมาณ • มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญเป็นผลสะท้อนประสบการณ์ในอดีตและไม่มีการเปลี่ยนแปลงของส่วนแบ่งตลาดเนื่องจากการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง และมีการคาดการณ์ว่าจะมีคู่แข่งเพิ่มขึ้นในเวลาเดียวกัน	• มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก • ส่วนแบ่งตลาดโดยประมาณ • ส่วนแบ่งตลาดเฉลี่ยก่อนที่จะเริ่มปีงบประมาณ ปรับเพิ่มขึ้นแต่ละปีด้วยอัตราการเติบโตที่คาดการณ์ในแต่ละปี • ฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเติบโตของส่วนแบ่งตลาดในอัตรา 6% ต่อปีมีความสมเหตุสมผลเนื่องจากการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและผลประโยชน์จากการมีสิทธิบัตรคุ้มครองผลิตภัณฑ์หลักเป็นเวลา 10 ปี และการคาดการณ์ว่าจะได้รับประโยชน์เพิ่มจากการดำเนินงานของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ร่วมกับส่วนงานอื่นๆ ในอเมริกาเหนือของบริษัท แม่	• มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก
⁽¹⁾ ข้อสมมติที่สำคัญของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ที่แสดงในตารางจะเป็นข้อสมมติเฉพาะที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทั้งสองหน่วยสินทรัพย์เท่านั้น			

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเป็นการแก้ไขของ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ 23
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-9
คำนิยาม	10-13
ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น	11
ความสัมพันธ์ระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	12-13
การรับรู้รายการ	14-35
ประมาณการหนี้สิน	14-26
ภาระผูกพันในปัจจุบัน	15-16
เหตุการณ์ในอดีต	17-22
ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	23-24
การประมาณการภาระผูกพันที่น่าเชื่อถือ	25-26
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	27-30
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	31-35
การวัดมูลค่า	36-52
ประมาณการที่ดีที่สุด	36-41
ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน	42-44
มูลค่าปัจจุบัน	45-47
เหตุการณ์ในอนาคต	48-50
การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	51-52
รายจ่ายที่จะได้รับชดเชย	53-58
การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน	59-60
การนำประมาณการหนี้สินมาใช้	61-62
การนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และวัดมูลค่ามาปฏิบัติ	63-83
ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต	63-65
สัญญาที่สร้างภาระ	66-69
การปรับโครงสร้าง	70-83

	ย่อหน้าที่
การเปิดเผยข้อมูล	84-92
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	93
วันถือปฏิบัติ	95

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 95 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญ และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นทุกรายการ เว้นแต่รายการต่อไปนี้

- 1.1 รายการที่เป็นผลจากเครื่องมือทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม
- 1.2 รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว เว้นแต่เป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ สัญญาที่มีผลบังคับแล้ว คือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน
- 1.3 รายการที่เกิดจากสัญญาที่กิจการประกันภัยทำกับผู้ถือกรมธรรม์ หรือ
- 1.4 รายการที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ประมาณการหนี้สิน

บทนำ 2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าประมาณการหนี้สินว่าเป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ และกำหนดให้รับรู้ประมาณการหนี้สินก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 2.1 กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान
- 2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (ได้แก่ กรณีที่น่าจะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าเกิดขึ้น) ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ
- 2.3 สามารถจัดทำประมาณการของจำนวนภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าจะเป็นกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดขึ้นเท่านั้นที่กิจการจะไม่สามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าภาระผูกพันจากการอนุमानว่า หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 3.1 กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผน โดยนโยบายที่ประกาศใช้ หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ
- 3.2 การกระทำตามข้อ 3.1 ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

บทนำ 4. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย อาจมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ในกรณีดังกล่าวให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มากกว่าที่ไม่น่าจะมีอยู่ กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับภาระผูกพันในปัจจุบันหากภาระผูกพันนั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ ในกรณีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะไม่เกิดขึ้นว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เว้นแต่ในกรณีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้

บทนำ 5. จำนวนที่ต้องรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินต้องเป็นจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ประมาณการที่ดีที่สุดในที่นี้ หมายถึง จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะยอมจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อชำระภาระผูกพันหรือเพื่อโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม

บทนำ 6. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 6.1 พิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของประมาณการหนี้สิน อย่างไรก็ตาม ความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลที่จะนำมาสนับสนุนเพื่อประมาณจำนวนประมาณการหนี้สินให้สูงเกินควร หรือเพื่อรับรู้หนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินจริง
- 6.2 คัดลดประมาณการหนี้สินหากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ โดยใช้อัตราคิดลดก่อนหักภาษีซึ่งสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่ยังไม่ได้สะท้อนในประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่าย เมื่อกิจการใช้วิธีคิดลดกับประมาณการหนี้สิน กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินส่วนที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปเป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย
- 6.3 พิจารณาถึงเหตุการณ์ในอนาคต เช่น การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายหรือวิทยาการสมัยใหม่ เมื่อมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น

- 6.4 ไม่นำรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่า การจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นจะเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดประมาณการหนี้สิน

บทนำ 7. ในกรณีที่กิจการคาดว่าจะได้รับชดเชยรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนจากบุคคลที่ตามมาจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน เช่น เมื่อกิจการมีสัญญาประกันภัย สัญญาชดเชยค่าเสียหาย หรือได้รับการประกันจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 7.1 รับรู้รายจ่ายที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์เมื่อกิจการมีความมั่นใจมากกว่าหลังจากที่จ่ายชำระ

ภาระผูกพันแล้วกิจการน่าจะได้รับเงินชดเชยนั้นคืน โดยจำนวนเงินชดเชยที่รับรู้ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง และ

- 7.2 รับรู้เงินชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่า กิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยแสดงสุทธิจากจำนวนเงินชดเชย

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สินทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงให้เป็นการประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน และกิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอีกต่อไป

บทนำ 9. กิจการจะนำประมาณการหนี้สินมาใช้ได้เฉพาะกับรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้แต่เดิมนั้น

ประมาณการหนี้สิน – การนำไปปฏิบัติใช้กับเฉพาะเรื่องใดเรื่องหนึ่ง

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงการนำข้อกำหนดในการรับรู้และการวัดมูลค่าโดยทั่วไปสำหรับประมาณการหนี้สินมาปฏิบัติกับกรณีเฉพาะสามกรณี คือ ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต สัญญาที่สร้างภาระ และการปรับโครงสร้าง

บทนำ 11. กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต การคาดคะเนว่ากิจการจะเกิดขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์บางรายการที่ใช้ในการดำเนินงานอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

- บทนำ 12. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินสัญญาที่สร้างภาระ หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น
- บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำแนะนำสำหรับคำว่า การปรับโครงสร้างว่า หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการ ซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้จะเกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับ
- 13.1 ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ
 - 13.2 ลักษณะการดำเนินธุรกิจ
- บทนำ 14. กิจการจะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนการปรับโครงสร้างก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขในการรับรู้ประมาณการหนี้สิน โดยภาระผูกพันจากการอนุมานจากการปรับโครงสร้างจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
 - 14.1.1 ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง
 - 14.1.2 สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบ
 - 14.1.3 สถานประกอบการ หน้าที่งาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะได้รับค่าตอบแทนจากการเลิกจ้าง
 - 14.1.4 รายจ่ายที่กิจการจะต้องรับภาระ
 - 14.1.5 เวลาที่จะมีการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
 - 14.2 กิจการทำให้ผู้ถูกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ
- บทนำ 15. การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการที่จะปรับโครงสร้างจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ากิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 15.1 เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง หรือ
 - 15.2 ประกาศลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้างให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ การประกาศนั้นต้องเป็นไปในลักษณะที่เฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะสร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงแก่ผู้ได้รับผลกระทบว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

- บทนำ 16. ในกรณีที่การปรับโครงสร้างเกี่ยวข้องกับการขายการดำเนินงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือว่า ภาระผูกพันจากการขายจะยังไม่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น เช่น ทำสัญญาขายผูกมัดเอาไว้
- บทนำ 17. ประมวลการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องรวมเฉพาะรายการจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างนั้น โดยรายการจ่ายดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 17.1 จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้าง และ
 - 17.2 ไม่เกี่ยวข้องกับการมีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ ดังนั้น ประมวลการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องไม่รวมค่าอบรมใหม่หรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังทำงานอยู่ ค่าใช้จ่ายทางการตลาด หรือค่าใช้จ่ายในการลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- บทนำ 18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 18.1 ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าการะผูกพันดังกล่าวมี อยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่ อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ
 - 18.2 ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 18.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ
 - 18.2.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
- บทนำ 19. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่ากิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นเว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- บทนำ 20. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่างสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้น ต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ ตัวอย่างเช่น

การเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนที่กิจการกำลังดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งผลการตัดสินยังไม่เป็นที่แน่นอน

บทนำ 21. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นนั้นเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

บทนำ 22. เมื่อกิจการมีความมั่นใจมากกว่ารายได้ที่น่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นแต่ถือเป็นสินทรัพย์ที่ต้องรับรู้

วันถือปฏิบัติ

บทนำ 23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการนำเกณฑ์การรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาปฏิบัติกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างเหมาะสม และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเพียงพอ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะ จังหวะเวลา และจำนวนที่แสดงอยู่ในงบการเงินนั้น

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นรายการต่อไปนี้
 - 1.1 รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว ซึ่งไม่ใช่สัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
 - 1.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 1.3 รายการที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับเครื่องมือทางการเงิน (รวมถึงการค้าประกัน) ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
3. สัญญาที่มีผลบังคับแล้ว คือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน กิจการไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว เว้นแต่สัญญานั้นเป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
4. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
5. กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นมาปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับประเภทที่เฉพาะของประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างประเภทของประมาณการหนี้สินที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นมีดังต่อไปนี้
 - 5.1 สัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 5.2 ภาษีเงินได้ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
 - 5.3 สัญญาเช่า (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ไม่ได้ให้ข้อกำหนด

ที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับสัญญาเช่าดำเนินงานที่สร้างภาระแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสัญญาดังกล่าว

- 5.4 ผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 5.5 สัญญาประกันภัย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)) อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้กับการประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นของผู้รับประกัน ไม่รวมถึงประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกิดขึ้นจากภาระผูกพันทางสัญญาและสิทธิภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
6. การรับรู้ประมาณการหนี้สินอาจสัมพันธ์กับการรับรู้รายได้ ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการให้การค้ำประกันเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับค่าธรรมเนียม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการรับรู้รายได้และไม่ได้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งได้ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ และให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติ
7. ตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ “ประมาณการหนี้สิน” หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ ในบางประเทศ คำว่าประมาณการหนี้สินถูกใช้ประกอบกับรายการอื่นๆ เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งรายการดังกล่าวเป็นรายการที่ใช้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่ครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายการดังกล่าว
8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ห้ามหรือให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการนำรายจ่ายมารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์เมื่อกิจการรับรู้ประมาณการหนี้สิน ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่เกี่ยวข้องซึ่งระบุว่ารายจ่ายส่วนใดถือเป็นสินทรัพย์และรายจ่ายส่วนใดถือเป็นค่าใช้จ่ายมาถือปฏิบัติ
9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวกับการปรับโครงสร้าง ซึ่งรวมถึงการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อการปรับโครงสร้างเป็นไปตามคำนิยามการดำเนินงานที่ยกเลิกกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

คำนิยาม

10. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ประมาณการหนี้สิน	หมายถึง	หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระ	หมายถึง	เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान ซึ่งเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้
ภาระผูกพันตามกฎหมาย	หมายถึง	ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้ 1) สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย) 2) กฎหมายที่ใช้บังคับ 3) ผลบังคับตามกฎหมายอื่น
ภาระผูกพันจากการอนุमान	หมายถึง	ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่นๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผน หรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ 2) การกระทำตามข้อ 1) ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่นๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

หมายถึง

รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาระผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดย เหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความ ควบคุมทั้งหมดของกิจการ
- 2) ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจาก เหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็น หนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่ง ต่อไปนี้
 - (1) ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มี ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระ ภาระผูกพัน หรือ
 - (2) จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถ วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

หมายถึง

สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ใน อดีต แต่การจะทราบว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่ หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์ อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดย เหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุม ทั้งหมดของกิจการ

สัญญาที่สร้างภาระ

หมายถึง

สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้ สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่า ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจาก สัญญานั้น

การปรับโครงสร้าง

หมายถึง

แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ

- 1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ
- 2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น

11. ประมาณการหนี้สินสามารถแยกจากหนี้สินประเภทอื่น เช่น เจ้าหนี้การค้าและรายการค้างจ่าย เนื่องจากความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาและจำนวนของรายการจ่ายในอนาคตที่ต้องจ่ายชำระในทางตรงกันข้าม

11.1 เจ้าหนี้การค้าเป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริโภคที่กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ และ

11.2 รายการค้างจ่ายเป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริโภคที่กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ รวมถึงจำนวนที่ค้างชำระกับพนักงาน เช่น ค่าพักร้อนค้างจ่าย แม้ว่าในบางครั้งกิจการจำเป็นต้องประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของรายการค้างจ่าย แต่ตามปกติการประมาณดังกล่าวจะมีความไม่แน่นอนน้อยกว่าการประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของประมาณการหนี้สิน

ตามปกติกิจการจะแสดงรายการค้างจ่ายเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้อื่น ในขณะที่แสดงประมาณการหนี้สินเป็นรายการแยกต่างหาก

ความสัมพันธ์ระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

12. ตามความหมายโดยทั่วไป ประมาณการหนี้สิน คือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากมีจำนวนหรือจังหวะเวลาของการจ่ายชำระที่ไม่แน่นอน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ใช้คำว่า “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น” เฉพาะกับหนี้สินและสินทรัพย์ที่ไม่สามารถรับรู้ได้ เนื่องจากการที่จะทราบว่าหนี้สินหรือสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ นอกจากนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้ใช้คำว่า “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น” กับหนี้สินที่ยังไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อแตกต่างระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ดังนี้
- 13.1 ประมาณการหนี้สินเป็นประมาณการที่กิจการต้องรับรู้เป็นหนี้สินหากกิจการสามารถประมาณมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น และ
- 13.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น คือ หนี้สินที่กิจการยังไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเหตุผลข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 13.2.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นเป็นภาระผูกพันที่อาจมีอยู่แต่ยังไม่ได้รับการยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะนำไปสู่การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือ
- 13.2.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ไม่ว่าจะเป็นการที่ภาระผูกพันดังกล่าวไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือการที่กิจการไม่สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ)

การรับรู้รายการ

ประมาณการหนี้สิน

14. ประมาณการหนี้สินจะต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান
- 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ
- 14.3 สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

ภาระผูกพันในปัจจุบัน

15. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานมากกว่าที่ไม่น่าจะมียู่
16. ในกรณีทั่วไป จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าเหตุการณ์ในอดีตก่อให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ แต่ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด ตัวอย่างเช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย อาจมีการโต้แย้งกันว่าเหตุการณ์บาง

เหตุการณ์ได้เกิดขึ้นแล้วหรือ ยังไม่เกิด หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องพิจารณาหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ (ซึ่งรวมถึงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญและหลักฐานเพิ่มเติมที่ได้จากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน) เพื่อกำหนดว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือไม่ โดยเมื่อพิจารณาจากหลักฐานดังกล่าวกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 16.1 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับภาระผูกพันในปัจจุบันที่พิจารณาว่าเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้แล้วเห็นว่าน่าจะมีอยู่มากกว่าไม่น่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากภาระผูกพันดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และ
- 16.2 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นสำหรับภาระผูกพันที่พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่น่าจะมีอยู่มากกว่าน่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เว้นแต่กรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเป็นไปได้ (ดูย่อหน้า 86)

เหตุการณ์ในอดีต

17. เหตุการณ์ในอดีตที่มีผลทำให้ภาระผูกพันในปัจจุบันเกิดขึ้น เรียกว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน เหตุการณ์ในอดีตจะถือเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นเป็นเหตุให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้ เหตุการณ์ดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 17.1 เมื่อการจ่ายชำระภาระผูกพันสามารถมีผลบังคับตามกฎหมาย หรือ
 - 17.2 เป็นภาระผูกพันจากการอนุমান เมื่อเหตุการณ์ซึ่งอาจเป็นการกระทำของกิจการได้สร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงกับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น
18. งบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่ใช่ฐานะการเงินที่อาจเป็นไปได้ในอนาคต ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนที่จำเป็นจะต้องเกิดขึ้นเพื่อการดำเนินงานในอนาคต หนี้สินที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินต้องเป็นหนี้สินที่กิจการมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเท่านั้น
19. ประมาณการหนี้สินที่กิจการรับรู้ต้องเป็นภาระผูกพันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีตและไม่ขึ้นกับการกระทำในอนาคตของกิจการ เช่น การที่กิจการต้องจ่ายค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายในการกำจัดมลพิษเนื่องจากกระทำผิดกฎหมายสิ่งแวดล้อม การจ่ายค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะทำให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันที่เกิดขึ้นไม่ว่าการกระทำในอนาคตของกิจการจะเป็นเช่นไร ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการรื้อถอนแท่นขุดเจาะน้ำมันหรือโรงงานไฟฟ้าปรมาณูเท่ากับจำนวนที่กิจการต้องรับผิดชอบเพื่อแก้ไขความเสียหายที่ได้เกิดขึ้น ในทางกลับกัน กิจการอาจได้รับแรงกดดันเชิงพาณิชย์หรือข้อกำหนดตามกฎหมายที่ทำให้กิจการมีความตั้งใจหรือจำเป็นที่จะยุติรายจ่ายในการดำเนินงานในลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน

อนาคต เช่น การติดตั้งเครื่องกรองควันทันสำหรับโรงงานบางประเภท ในกรณีนี้ กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินเนื่องจากภาระผูกพันในปัจจุบันสำหรับรายจ่ายในอนาคตถือว่ายังไม่เกิดขึ้น เพราะกิจการสามารถหลีกเลี่ยงรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้ด้วยการกระทำในอนาคตของกิจการเอง เช่น การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติงาน

20. แม้ว่าภาระผูกพันมักจะเกี่ยวข้องกับอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพัน แต่กิจการไม่จำเป็นต้องทราบว่าผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพันนั้นเป็นใคร ซึ่งตามความเป็นจริงผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพันอาจเป็นสาธารณชนทั่วไป ดังนั้น เนื่องจากภาระผูกพันมักจะเกี่ยวข้องกับการให้คำมั่นสัญญากับอีกฝ่ายหนึ่ง การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้าการตัดสินใจดังกล่าวไม่ได้ถูกสื่อสารก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไปยังผู้ที่ได้รับผลกระทบในลักษณะที่เฉพาะเพียงพอที่จะทำให้ผู้ได้รับผลกระทบเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น
21. เหตุการณ์ที่ไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันในทันทีอาจก่อให้เกิดภาระผูกพันในภายหลังเนื่องจากกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป หรือการกระทำบางอย่างของกิจการที่ทำให้ภาระผูกพันจากการอนุมานเกิดขึ้น (เช่น การแถลงต่อสาธารณชนในลักษณะที่เฉพาะเพียงพอ) ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อม กิจการอาจไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องฟื้นฟูความเสียหายที่เกิดจากการกระทำของกิจการ อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ที่เป็นเหตุให้เกิดความเสียหายจะกลายเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันเมื่อกฎหมายที่ประกาศใหม่มีผลทำให้กิจการต้องแก้ไขความเสียหายที่มีอยู่ หรือเมื่อกิจการยอมรับต่อสาธารณชนว่าจะรับผิดชอบในการแก้ไขความเสียหายดังกล่าวในลักษณะที่ทำให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน
22. เมื่อรายละเอียดในร่างกฎหมายใหม่ยังไม่ผ่านการพิจารณาขั้นสุดท้าย ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อเป็นที่คาดได้ว่ากฎหมายใหม่จะได้รับการบัญญัติขึ้นตามข้อกำหนดที่ร่างไว้อย่างแน่นอน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ภาระผูกพันที่เป็นผลจากร่างกฎหมายดังกล่าวถือว่าเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่แตกต่างกันที่เกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายอาจทำให้กิจการไม่สามารถระบุลงไปได้ว่าเหตุการณ์ใดจะทำให้การบัญญัติกฎหมายเกิดขึ้นแน่นอน ในหลายกรณี กิจการอาจไม่มีทางทราบว่าร่างกฎหมายใหม่จะได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมายหรือไม่จนกระทั่งกฎหมายนั้นได้รับการบัญญัติขึ้นจริง

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

23. หนี้สินที่กิจการสามารถรับรู้ได้ต้องไม่เพียงแต่เพียงภาระผูกพันในปัจจุบันเท่านั้น แต่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึงการสูญเสียทรัพยากรหรือเหตุการณ์อันจะมีความเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่

จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น เมื่อไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ภาระผูกพันในปัจจุบันจะมีอยู่
กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ยกเว้นความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มี
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นจะอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 86)

24. หากกิจการมีภาระผูกพันที่คล้ายคลึงกันหลายรายการ เช่น การรับประกันสินค้าหรือสัญญาที่คล้ายคลึง
กัน กิจการต้องกำหนดความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันเหล่านั้น
โดยพิจารณาจากความน่าจะเป็นโดยรวมของภาระผูกพันทั้งประเภท แม้ว่าความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่
ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันบางรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะมี
ระดับต่ำ แต่อาจมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรจำนวนหนึ่งไปเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน
โดยรวมทั้งประเภท ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินหากประมาณการหนี้สินนั้น
เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

การประมาณการภาระผูกพันที่น่าเชื่อถือ

25. การใช้ประมาณการถือเป็นปัจจัยสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ได้ทำให้งบการเงินขาดความ
น่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประมาณการหนี้สิน ซึ่งโดยลักษณะแล้ว เป็นรายการที่มีความไม่แน่นอน
สูงกว่ารายการอื่นที่บันทึกอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ยกเว้นในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการจะ
สามารถกำหนดช่วงของจำนวนรายการจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และสามารถประมาณการภาระผูกพันที่เชื่อถือ
ได้อย่างเพียงพอที่จะใช้รับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน
26. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการอาจไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการไม่
สามารถรับรู้หนี้สินนั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
(ดูย่อหน้าที่ 86)

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

27. กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
28. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 เว้นแต่ความ
น่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้
29. ในกรณีที่กิจการต้องรับผิดชอบภาระผูกพันร่วมกับผู้อื่น กิจการต้องถือว่าภาระผูกพันส่วนที่ผู้อื่นต้อง
รับผิดชอบเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการ และรับรู้ภาระผูกพันส่วนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่
ว่ากิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ในกรณีที่ยาก
ยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
30. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอาจเปลี่ยนแปลงไปจากลักษณะที่คาดไว้แต่เริ่มแรก ดังนั้น กิจการต้องประเมิน
สถานการณ์อย่างต่อเนื่องเพื่อกำหนดว่าความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์
เชิงเศรษฐกิจเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับรายการที่เคยถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบการเงินในงวดที่ความเป็นไปได้นั้นได้เปลี่ยนแปลงไป (เว้นแต่ในสถานการณ์ที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ)

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

31. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
32. สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมักเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่ได้วางแผนไว้หรือไม่ได้คาดการณ์ไว้ที่ก่อให้เกิดความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนที่กิจการกำลังดำเนินการตามกฎหมายซึ่งผลการตัดสินยังไม่เป็นที่แน่นอน
33. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากการรับรู้ดังกล่าวอาจทำให้กิจการบันทึกรายได้ที่อาจจะไม่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม หากมีความแน่นอนมากกว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม
34. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 89 หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
35. กิจการต้องประเมินสถานการณ์เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินจะสะท้อนภาพที่เหมาะสมเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว หากมีความแน่นอนว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับจะเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์และรายได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 89)

การวัดมูลค่า

ประมาณการที่ดีที่สุด

36. กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
37. ประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน คือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติภาระผูกพันอาจมีจำนวนสูงเกินกว่าที่กิจการจะจ่ายชำระหรือโอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม ประมาณการของจำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระหรือโอนภาระผูกพันถือเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

38. กิจการต้องประมาณรายจ่ายและผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของกิจการ ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน และรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระในบางกรณี หลักฐานที่ใช้ในการพิจารณาต้องรวมถึงหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
39. เนื่องจากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนที่จะรับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน กิจการจึงต้องนำวิธีการหลายวิธีตามสถานการณ์มาใช้ หากประมาณการหนี้สินเกี่ยวข้องกับประชากรขนาดใหญ่ของรายการ กิจการต้องประมาณภาระผูกพันจากการถ่วงน้ำหนักรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดโดยใช้ความเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้อง วิธีทางสถิติที่ใช้ในการประมาณนี้เรียกว่า “มูลค่าที่คาดว่าจะเกิด” ดังนั้น ประมาณการหนี้สินอาจมีจำนวนแตกต่างกันหากความน่าจะเป็นที่รายจ่ายจะเกิดขึ้นมีอัตราไม่เท่ากัน เช่น ร้อยละ 60 กับร้อยละ 90 หากรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นในช่วงจำนวนที่ประมาณไว้มีความต่อเนื่องกัน และรายจ่ายทุกจุดของช่วงจำนวนนั้นมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นเท่าเทียมกัน กิจการต้องใช้รายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้น ณ จุดกึ่งกลางของช่วงจำนวนนั้นเป็นตัวแทนของประมาณการหนี้สิน

ตัวอย่าง
กิจการขายสินค้าโดยให้การรับประกันสินค้า กิจการจะรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นของสินค้าที่เสียหายจากการผลิตภายใน 6 เดือนนับจากวันที่ซื้อ ถ้าความเสียหายเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยแต่เกิดกับสินค้าทุกรายการที่จำหน่าย ต้นทุนในการแก้ไขความเสียหายจะมีจำนวนประมาณ 1 ล้านบาท หากความเสียหายเป็นความเสียหายที่สำคัญและเกิดกับสินค้าทุกรายการที่จำหน่าย ค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายจะมีจำนวนประมาณ 4 ล้านบาท จากประสบการณ์ในอดีตของกิจการ และความคาดหมายในอนาคตชี้ให้เห็นว่าในปีที่จะมาถึง 75% ของสินค้าที่ขายจะไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้น 20% ของสินค้าที่ขายจะมีความเสียหายไม่มากนัก 5% ของสินค้าที่ขายจะมีความเสียหายที่สำคัญ ตามย่อหน้าที่ 24 กิจการจะต้องประเมินความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่กิจการจะต้องจ่ายสำหรับภาระผูกพันในการรับประกันสินค้าโดยรวม มูลค่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายมีดังนี้ (75% ของ 0) + (20% ของ 1 ล้านบาท) + (5% ของ 4 ล้านบาท) = 400,000 บาท

40. ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันรายการหนึ่งกิจการอาจเห็นว่าจำนวนรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นที่สุดเฉพาะรายการ คือ ประมาณการที่ดีที่สุดของหนี้สิน อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการยังคงต้องพิจารณาถึงรายจ่ายที่เป็นไปได้อื่น ๆ หากพบว่ารายจ่ายที่เป็นไปได้อื่น ๆ เกือบทุกจำนวนมีระดับสูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นที่สุด ประมาณการที่ดีที่สุดของหนี้สินจะเป็นจำนวนที่สูงกว่าหรือต่ำกว่าดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องแก้ไขความผิดพลาดสำคัญที่เกิดจากการก่อสร้าง

โรงงานหลักให้กับลูกค้า กิจกรรมอาจมีความเห็นว่ารายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นที่สุดเฉพาะรายการดังกล่าว คือ ต้นทุนจำนวน 1 พันล้านบาท ซึ่งจะเกิดจากการซ่อมแซมที่ประสบผลสำเร็จในคราวเดียว อย่างไรก็ตาม กิจกรรมอาจต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่สูงกว่า 1 พันล้านบาท หากมีโอกาสอย่างมีนัยสำคัญที่กิจกรรมจะต้องทำการซ่อมแซมหลายครั้งจนกว่างานจะสำเร็จลงได้

41. กิจกรรมต้องวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินก่อนหักภาษีเงินได้ เพราะผลกระทบทางภาษีและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน

42. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจกรรมต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงที่อยู่แวดล้อมเหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน
43. ความเสี่ยงชี้ให้เห็นถึงความผันผวนของรายจ่าย การปรับปรุงความเสี่ยงอาจทำให้จำนวนของหนี้สินที่ถูกวัดมูลค่าสูงขึ้น ดังนั้น กิจกรรมต้องใช้ดุลยพินิจอย่างระมัดระวังเมื่ออยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน เพื่อที่จะไม่ทำให้รายได้หรือสินทรัพย์แสดงด้วยจำนวนที่สูงเกินไป และทำให้ค่าใช้จ่ายและหนี้สินแสดงด้วยจำนวนที่ต่ำเกินไปอย่างไรก็ตาม ความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลที่จะนำมาสนับสนุนเพื่อประมาณจำนวนประมาณการหนี้สินให้สูงเกินควรหรือเพื่อรับรู้หนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินจริง ตัวอย่างเช่น ถ้าต้นทุนที่วางแผนไว้สำหรับรายจ่ายที่เป็นผลร้ายอย่างยิ่งได้ถูกประมาณโดยใช้หลักความระมัดระวัง กิจกรรมต้องไม่นำหลักความระมัดระวังมาอ้างเพื่อกำหนดจำนวนรายจ่ายดังกล่าวให้สูงกว่าความเป็นจริงอย่างจงใจ แต่กิจกรรมต้องนำหลักความระมัดระวังมาใช้เพื่อหลีกเลี่ยงการนำความเสี่ยงและความไม่แน่นอนมาปรับปรุงซ้ำซ้อน ซึ่งจะทำให้ประมาณการหนี้สินมีจำนวนสูงเกินกว่าที่ควรเป็น
44. กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของจำนวนรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นจากประมาณการหนี้สินตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 85.2

มูลค่าปัจจุบัน

45. กิจกรรมต้องกำหนดจำนวนประมาณการหนี้สินโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ
46. เนื่องจากมูลค่าของเงินตามเวลา ประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่กิจกรรมต้องจ่ายภายหลังรอบระยะเวลารายงานเพียงไม่นานจะสร้างภาระต่อกิจกรรมมากกว่าประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดจำนวนเดียวกันที่กิจกรรมต้องจ่ายภายหลังรอบระยะเวลารายงานเป็นเวลานาน ดังนั้น กิจกรรมต้องคิดลดกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินหากมูลค่าของเงินตามเวลา มีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ

47. อัตราคิดลด (หรืออัตรา) ต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี ซึ่งสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่กำลังพิจารณาอยู่ แต่ต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

เหตุการณ์ในอนาคต

48. จำนวนประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น
49. เหตุการณ์ในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีความสำคัญต่อการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเชื่อว่าต้นทุนในการทำความสะอาดสถานที่ที่ต้องจ่ายเมื่อสถานทำการสิ้นสุดอายุการใช้งานจะมีจำนวนลดลงเนื่องจากวิทยาการที่เปลี่ยนไป จำนวนประมาณการหนี้สินที่กิจการรับรู้ต้องสะท้อนถึงความคาดหวังที่สมเหตุสมผลของผู้สังเกตการณ์ภายนอกซึ่งเป็นผู้ที่มีเหตุมีผลและมีคุณสมบัติทางด้านเทคนิคที่เหมาะสม กิจการต้องพิจารณาจากหลักฐานที่มีอยู่ทั้งหมดเกี่ยวกับวิทยาการที่กิจการสามารถนำมาใช้ได้เมื่อถึงเวลาที่ต้องทำความสะอาด ดังนั้น กิจการจึงควรรวมจำนวนต้นทุนที่คาดว่าจะประหยัดได้เนื่องจากประสบการณ์ที่เพิ่มขึ้นจากการนำวิทยาการที่มีอยู่มาใช้ในการทำความสะอาด หรือจำนวนต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการนำวิทยาการที่มีอยู่มาประยุกต์กับการกำจัดมลพิษที่มีมากขึ้นหรือที่ซับซ้อนขึ้น อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่คาดหวังว่าวิทยาการในการกำจัดมลพิษจะมีการพัฒนาให้ดีขึ้นอย่างสิ้นเชิง หากกิจการไม่มีหลักฐานสนับสนุนที่เป็นรูปธรรมเพียงพอ
50. กิจการต้องนำผลกระทบของกฎหมายใหม่ที่มีความเป็นไปได้มาพิจารณาเพื่อวัดมูลค่าภาระผูกพันที่มีอยู่หากหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอดังกล่าวทำให้เชื่อได้ว่ากฎหมายนั้นน่าจะได้รับการบัญญัติขึ้นอย่างแน่นอน สภาพการณ์ที่หลากหลายทำให้ไม่สามารถกำหนดได้ว่าเหตุการณ์หนึ่งเหตุการณ์ใดจะให้หลักฐานที่เป็นรูปธรรม และเพียงพอในทุกกรณี โดยหลักฐานดังกล่าวต้องกำหนดว่าจะมีกฎหมายที่ใช้บังคับใดบ้างที่ต้องใช้และมีความแน่นอนที่กฎหมายนั้นจะได้รับการบัญญัติและมีผลบังคับใช้

การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

51. กิจการต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน
52. กิจการต้องไม่นำรายการผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์มารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่าการจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจะเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดกับเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดประมาณการหนี้สิน แต่กิจการต้องรับรู้ผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ เวลาที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่คาดว่าจะจำหน่ายนั้น

รายจ่ายที่จะได้รับชดเชย

53. หากกิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน กิจการจะต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าหลังจากที่จ่ายชำระภาระผูกพันแล้วกิจการน่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนอย่างแน่นอน กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากแต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง
54. กิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยแสดงสุทธิจากจำนวนรายจ่ายที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้ไว้
55. ในบางครั้ง กิจการอาจสามารถเรียกร้องให้บุคคลที่สามจ่ายรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน ตัวอย่างเช่น กิจการมีสัญญาประกันภัย สัญญาชดเชยค่าสินไหมทดแทน หรือได้รับการประกันจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในกรณีดังกล่าวบุคคลที่สามอาจชดใช้เงินที่กิจการจ่ายออกไปก่อนหรือจ่ายชำระภาระผูกพันโดยตรงแทนกิจการ
56. ในกรณีทั่วไป กิจการยังคงต้องรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายจำนวนที่กำลังมีปัญหากันอยู่ทั้งหมด เนื่องจากกิจการอาจต้องจ่ายชำระรายจ่ายทั้งจำนวนหากบุคคลที่สามไม่สามารถจ่ายชำระเนื่องจากเหตุผลบางประการ ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนหนี้สินทั้งสิ้นที่จะต้องจ่าย และรับรู้รายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก เมื่อกิจการมีความแน่ใจอย่างมากว่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนหลังจากที่กิจการจ่ายชำระหนี้สินแล้ว
57. ในบางกรณี กิจการไม่ต้องรับผิดชอบจำนวนรายจ่ายที่กำลังมีปัญหากันอยู่แม้ว่าบุคคลที่สามจะไม่สามารถจ่ายชำระรายจ่ายดังกล่าว ในกรณีนี้ รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นหนี้สินและกิจการต้องไม่นำรายจ่ายนั้นไปรวมบันทึกเป็นประมาณการหนี้สิน
58. ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้า 29 กิจการต้องถือว่าภาระผูกพันที่กิจการรับผิดชอบร่วมกับผู้อื่นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเท่ากับจำนวนภาระผูกพันที่คาดว่าผู้ที่รับผิดชอบร่วมกับกิจการจะต้องจ่ายชำระ

การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน

59. กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากไม่มีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอีกต่อไป
60. หากกิจการมีการคิดลดกระแสเงินสดที่เกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินจะเพิ่มขึ้นในแต่ละงวดตามเวลาที่ผ่านไป กิจการต้องรับรู้การเพิ่มขึ้นดังกล่าวเป็นต้นทุนการกู้ยืม

การนำประมาณการหนี้สินมาใช้

61. กิจการจะนำประมาณการหนี้สินมาใช้ได้เฉพาะกับรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้แต่เดิม
62. กิจการจะนำรายจ่ายมาตัดประมาณการหนี้สินได้เฉพาะรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้แต่เดิมเท่านั้น การนำรายจ่ายที่รับรู้ไว้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นมาตัดประมาณการหนี้สินอาจทำให้ไม่เห็นผลกระทบของเหตุการณ์สองเหตุการณ์ที่แตกต่างกัน

การนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่ามาปฏิบัติ

ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต

63. กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต
64. ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตไม่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเกณฑ์การรับรู้ประมาณการหนี้สินที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14
65. การคาดคะเนขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์บางรายการที่ใช้ในการดำเนินงานอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

สัญญาที่สร้างภาระ

66. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สิน
67. สัญญาหลายประเภทสามารถที่จะล้มเลิกได้โดยไม่จำเป็นที่กิจการจะต้องจ่ายเงินชดเชยให้กับอีกฝ่ายหนึ่ง ตัวอย่างเช่น การสั่งซื้อที่ทำเป็นประจำ ดังนั้น สัญญาดังกล่าวจึงไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันกับกิจการ แต่สัญญาอีกประเภทหนึ่งก่อให้เกิดทั้งสิทธิและภาระผูกพันกับคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในเวลาเดียวกัน ในกรณีที่เหตุการณ์บางอย่างก่อให้เกิดสัญญาที่สร้างภาระ สัญญานั้นจะอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และกิจการต้องรับรู้หนี้สินที่มีอยู่นั้น ในทางกลับกัน สัญญาที่มีผลบังคับแล้วแต่ยังไม่เป็นสัญญาที่สร้างภาระจะไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
68. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าสัญญาที่สร้างภาระว่า หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น ต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้คือต้นทุนสุทธิที่ต่ำที่สุดตามสัญญาซึ่งเป็นต้นทุนที่ต้องจ่ายเพื่อปฏิบัติตามสัญญาหรือต้นทุนค่าชดเชยหรือค่าปรับที่ต้องจ่ายเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาแล้วแต่ว่าต้นทุนใดจะต่ำกว่า

69. ก่อนจะรับรู้ประมาณการหนี้สินแยกต่างหากสำหรับสัญญาที่สร้างภาระ กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ในสัญญา (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์)

การปรับโครงสร้าง

70. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ที่อาจถือเป็นการปรับโครงสร้างตามคำนิยาม
- 70.1 การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ
 - 70.2 การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังประเทศหรือภูมิภาคอื่น
 - 70.3 การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร
 - 70.4 การปรับโครงสร้างชั้นพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อลักษณะและจุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ
71. กิจการจะรับรู้ต้นทุนการปรับโครงสร้างเป็นประมาณการหนี้สินได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในการรับรู้ประมาณการหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14 ส่วนการนำเกณฑ์ดังกล่าวมาปฏิบัติกับการปรับโครงสร้างได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 72 ถึง 83
72. การปรับโครงสร้างจะก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมานได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 72.1 กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
 - 72.1.1 ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง
 - 72.1.2 สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบ
 - 72.1.3 สถานประกอบการ หน่วยงาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะได้รับค่าชดเชยจากการเลิกจ้าง
 - 72.1.4 รายจ่ายที่กิจการจะต้องรับภาระ
 - 72.1.5 เวลาที่จะมีการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
 - 72.2 กิจการทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ
73. ตัวอย่างของหลักฐานที่แสดงว่ากิจการได้เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง ได้แก่ การรื้อถอนโรงงาน การขายสินทรัพย์ หรือการประกาศให้สาธารณชนทราบถึงลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้าง การประกาศให้สาธารณชนทราบถึงแผนการปรับโครงสร้างในรายละเอียดจะก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมานได้ก็ต่อเมื่อการประกาศนั้นทำอย่างละเอียดเพียงพอ (เช่น เริ่มดำเนินงานตาม

แผนงานหลัก) ที่จะสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับผู้ได้รับผลกระทบ ได้แก่ ลูกค้า ผู้ขายสินค้า พนักงาน (หรือตัวแทนพนักงาน) ว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

74. แผนการปรับโครงสร้างจะถือว่าเพียงพอที่จะก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมานเมื่อกิจการประกาศให้ผู้ถูกระทบทราบ กิจการจำเป็นต้องเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างให้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และดำเนินการปรับโครงสร้างให้แล้วเสร็จภายในกรอบเวลาที่ไม่น่าทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อแผนนั้น หากการปรับโครงสร้างคาดว่าจะเริ่มต้นล่าช้าหรือจะใช้เวลานานจนไม่สมเหตุผล ผลแผนการปรับโครงสร้างนั้นไม่น่าจะสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่นๆ ซึ่งกิจการผูกมัดไว้ในปัจจุบันว่าจะทำการปรับโครงสร้าง เนื่องจากกรอบเวลาดังกล่าวทำให้กิจการมีโอกาสที่จะเปลี่ยนแปลงแผนการปรับโครงสร้างได้
75. การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการที่จะปรับโครงสร้างก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ากิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 75.1 เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง หรือ
- 75.2 ประกาศลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้างให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ การประกาศนั้นต้องเป็นไปในลักษณะที่เฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงแก่ผู้ได้รับผลกระทบว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

ในกรณีที่กิจการเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือประกาศลักษณะหลักให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หากการปรับโครงสร้างนั้นมีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

76. แม้ว่าการตัดสินใจของฝ่ายบริหารเพียงอย่างเดียวจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน แต่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้านั้นประกอบกับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารอาจก่อให้เกิดภาระผูกพันดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การเจรจาต่อรองกับตัวแทนพนักงานเกี่ยวกับเงินที่จะจ่ายเมื่อเลิกจ้างหรือการต่อรองกับผู้ที่จะซื้อการดำเนินงาน การเจรจาดังกล่าวจะสรุปผลได้ก็ต่อเมื่อได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการ เมื่อการอนุมัติได้เกิดขึ้นและมีการสื่อสารให้ฝ่ายอื่นๆ ทราบจะถือว่ากิจการได้ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมานที่จะปรับโครงสร้าง หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่ระบุไว้ในย่อหน้า 72
77. ในบางกรณีคณะกรรมการจะได้รับสิทธิให้อำนาจสูงสุด โดยคณะกรรมการจะประกอบด้วยตัวแทนของกลุ่มผลประโยชน์ที่ไม่ใช่ฝ่ายบริหาร เช่น ตัวแทนพนักงาน หรือในกรณีที่คณะกรรมการจำเป็นต้องแจ้งต่อตัวแทนดังกล่าวก่อนที่จะตัดสินใจปรับโครงสร้าง ภาระผูกพันจากการอนุมานของ

กิจการในการปรับโครงสร้างอาจเกิดขึ้นเนื่องจากการตัดสินใจของคณะกรรมการได้เกี่ยวข้องกับการสื่อสารกับตัวแทนของกลุ่มผลประโยชน์แล้ว

78. เมื่อกิจการขายการดำเนินงาน ภาระผูกพันจะไม่ถือว่าเกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น เช่น มีการทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย
79. แม้ว่ากิจการตัดสินใจที่จะขายการดำเนินงาน และได้ประกาศถึงการตัดสินใจนั้นต่อสาธารณชน กิจการยังไม่ถือว่าได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้นจนกระทั่งกิจการสามารถระบุผู้ซื้อและตกลงทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย ตราบใดที่กิจการยังไม่ได้ทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย กิจการยังคงสามารถเปลี่ยนใจและอาจดำเนินการเป็นอย่างอื่น หากกิจการไม่สามารถหาผู้ซื้อที่จะตกลงตามเงื่อนไขที่กิจการยอมรับได้ หากการขายการดำเนินงานถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง กิจการต้องทบทวนการต่ออายุของสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานนั้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การต่ออายุของสินทรัพย์ เมื่อการขายการดำเนินงานเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง ภาระผูกพันจากการอนุมานอาจเกิดขึ้นกับส่วนอื่นๆ ของการปรับโครงสร้างก่อนที่กิจการจะทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย
80. ประमाणการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องรวมรายการจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างที่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 80.1 จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้างนั้น
- 80.2 ไม่เกี่ยวข้องกับการที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ
81. ประमाणการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องไม่รวมรายการจ่ายต่อไปนี้
- 81.1 ค่าอบรมหรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังทำงานอยู่
- 81.2 ค่าใช้จ่ายทางการตลาด หรือ
- 81.3 เงินลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย
- รายการข้างต้นเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจในอนาคต และไม่ถือเป็นหนี้สินสำหรับการปรับโครงสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวโดยใช้เกณฑ์การรับรู้รายการเสมือนว่ารายการนั้นเกิดขึ้นอย่างเป็นอิสระจากการปรับโครงสร้าง
82. กิจการต้องไม่นำขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งสามารถระบุได้จนถึงวันที่มีการปรับโครงสร้างมารวมเป็นประमाणการหนี้สิน ถ้าผลขาดทุนนั้นไม่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระตามคำนิยามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
83. ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 51 กิจการต้องไม่นำรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประमाणการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แม้ว่ากรจำหน่ายสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง

การเปิดเผยข้อมูล

84. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท
- 84.1 จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดรายงาน
 - 84.2 จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้เพิ่มเติมในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่
 - 84.3 จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด (เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นและนำไปลดประมาณการหนี้สิน)
 - 84.4 จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวด
 - 84.5 จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สินเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปและจากผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลง
- กิจการไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ
85. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท
- 85.1 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
 - 85.2 สิ่งที่บ่งบอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต (ตามที่ระบุ ในย่อหน้าที่ 48) เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอ และ
 - 85.3 จำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชย โดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยนั้น
86. กิจการต้องให้คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้หากทำได้ในทางปฏิบัติ เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระหนี้สินนั้นอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้
- 86.1 ประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52
 - 86.2 สิ่งที่บ่งบอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และ
 - 86.3 ความน่าจะเป็นที่จะได้รับชดเชย
87. ในการกำหนดว่าประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นรายการใดอาจนำมารวมไว้เป็นประเภทเดียวกัน กิจการต้องพิจารณาว่ารายการต่าง ๆ มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างไรเพียงพอจนทำให้กิจการสามารถใช้ข้อความเดียวกันในการอธิบายถึงรายการเหล่านั้น และสามารถบรรลุเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 85.1 85.2 86.1 และ 86.2 ได้ ดังนั้น การจะรวมจำนวนที่เกี่ยวข้องกับการประกันสินค้า

ต่างชนิดไว้เป็นประมาณการหนี้สินประเภทเดียวกันจึงอาจถือเป็นการเหมาะสม แต่การนำจำนวนที่เกี่ยวข้องกับการรับประกันสินค้าปกติและจำนวนที่จะเกิดจากการฟ้องร้องตามกฎหมายมารวมไว้เป็นประมาณการหนี้สินประเภทเดียวกันจึงอาจถือเป็นการไม่เหมาะสม

88. หากประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเกิดจากสถานการณ์ชุดเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 ในลักษณะที่แสดงให้เห็นถึงความเกี่ยวพันระหว่างประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้น
89. เมื่อกิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52 หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
90. เมื่อกิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องหลีกเลี่ยงการชี้แนะที่อาจทำให้เข้าใจผิดเกี่ยวกับระดับความน่าจะเป็นที่รายได้จะเกิดขึ้น
91. หากกิจการไม่เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 และ 89 เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
92. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการจะสามารถคาดการณ์ได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 89 จะทำให้สถานะของกิจการเกี่ยวกับข้อพิพาทกับฝ่ายอื่น ๆ ในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เกิดความโอนเอียงอย่างรุนแรง ในกรณีนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว แต่ต้องเปิดเผยถึงลักษณะทั่วไปของข้อพิพาทพร้อมกับข้อเท็จจริงและเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

93. กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ณ วันถือปฏิบัติ (หรือก่อนวันถือปฏิบัติ) โดยการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดแรกที่กิจการได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนที่นำเสนอ หรือปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบ หากกิจการไม่ได้ปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
94. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

วันถือปฏิบัติ

95. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
96. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก ตาราง - ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และรายจ่ายที่จะได้รับชดเชย

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ประมวลการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้กิจการอาจสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพื่อจ่ายชำระ ก) ภาระผูกพันในปัจจุบัน หรือ ข) ภาระผูกพันที่เป็นไปได้ที่อาจเกิดจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่ามียุ่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
มีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากร	มีภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้น หรือภาระผูกพันในปัจจุบันที่อาจจะหรืออาจจะไม่ทำให้กิจการสูญเสียทรัพยากร	มีภาระผูกพันที่เป็นไปได้ หรือภาระในปัจจุบันที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรไม่น่าเป็นไปได้
กิจการต้องรับรู้ประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 14)	กิจการต้องไม่รับรู้ประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 27)	กิจการต้องไม่รับรู้ประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 27)
กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 84 และ 85)	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 86)	กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูล (ย่อหน้าที่ 86)

ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อกิจการไม่สามารถรับรู้หนี้สินได้เนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่าหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจะยังคงเกิดขึ้น และกิจการยังคงต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

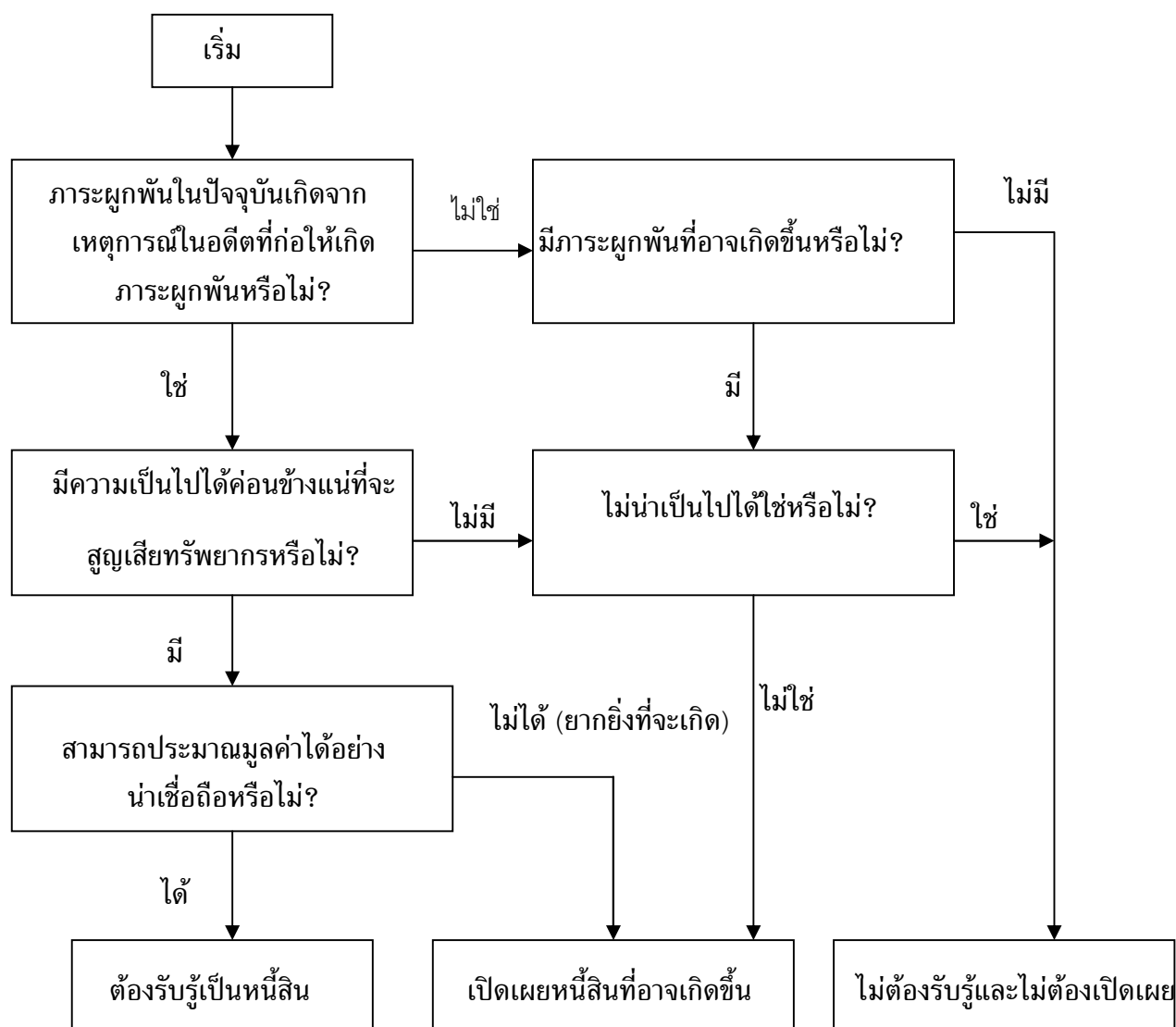
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
กิจการน่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแน่นอน	กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน	กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
สินทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 33)	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 31)	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 31)
	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 89)	กิจการต้องไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว (ย่อหน้าที่ 89)

รายการที่จะได้รับชดเชย

รายการทั้งหมดหรือบางส่วนที่จ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สาม		
กิจการไม่มีภาระผูกพันสำหรับจำนวนรายการที่บุคคลที่สามจะเป็นผู้จ่าย	กิจการมีภาระผูกพันสำหรับจำนวนรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชยและมีความแน่นอนว่ากิจการจะได้รับรายการนั้นคืนภายหลังการจ่ายชำระ	กิจการมีภาระผูกพันสำหรับจำนวนรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชย แต่ไม่มีความแน่นอนว่ากิจการจะได้รับรายการนั้นคืนภายหลังการจ่ายชำระ
กิจการไม่มีหนี้สินสำหรับจำนวนรายการที่จะได้รับชดเชยนั้น (ย่อหน้าที่ 57)	กิจการต้องรับรู้รายการที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน และอาจนำรายการนั้นมาหักลบกับค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จำนวนรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชยที่รับรู้จะต้องไม่สูงกว่าหนี้สินที่เกี่ยวข้อง (ย่อหน้าที่ 53 และ 54)	กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 53)
กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูล	กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายการที่จะได้รับชดเชย พร้อมกับรับรู้จำนวนที่จ่ายชดเชย (ย่อหน้าที่ 85.3)	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชย (ย่อหน้าที่ 85.3)

ภาคผนวก ข แผนผังการตัดสินใจ

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แผนผังการตัดสินใจนี้จัดทำขึ้นเพื่อสรุปข้อกำหนดหลักของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เกี่ยวกับการรับรู้ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น



ข้อสังเกต ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตที่เกิดขึ้นน่าจะมีผลทำให้ภาระผูกพันได้เกิดขึ้น กิจการต้องถือว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)

ภาคผนวก ค ตัวอย่างสำหรับการรับรู้รายการ

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างทุกตัวอย่างต่อไปนี้ สมมติว่าการเงินของกิจการที่กล่าวถึงมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม สมมติว่ากิจการสามารถประมาณการการสูญเสียทรัพยากรได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ประมาณการที่ดีที่สุดที่อ้างถึงคือจำนวนของมูลค่าปัจจุบันที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของเงินตามเวลาที่มีสาระสำคัญ ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์ แม้ว่าสถานการณ์ที่อธิบายไว้ในตัวอย่างบาง ตัวอย่างอาจชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจด้อยค่าลง

ตัวอย่างที่ 1 การรับประกันสินค้า

ผู้ผลิตได้ให้การรับประกันสินค้าเมื่อขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาขายผู้ผลิตจะรับผิดชอบสินค้าให้อยู่ในสภาพดี โดยการซ่อมหรือเปลี่ยนแทนสินค้าที่มีตำหนิภายในเวลา 3 ปี นับจากวันที่ซื้อ จากประสบการณ์ในอดีตของผู้ผลิตพบว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (น่าจะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าเกิดขึ้น) ที่จะมีการเรียกร้องการรับประกันสินค้า

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือ การขายสินค้าซึ่งมีการรับประกัน ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สำหรับการรับประกันสินค้าโดยรวม (ดูย่อหน้าที่ 24)

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการทำให้สินค้าอยู่ในสภาพดีภายใต้การรับประกันสินค้าที่ขายไปก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 24)

ตัวอย่างที่ 2

ก. ที่ดินปนเปื้อนมลพิษ ขณะที่กฎหมายสิ่งแวดล้อมจะได้รับการบัญญัติขึ้นอย่างแน่นอน

กิจการอยู่ในอุตสาหกรรมน้ำมันที่ก่อให้เกิดมลพิษ แต่มีนโยบายที่จะทำการกำจัดมลพิษเฉพาะเมื่อมีกฎหมายของประเทศที่กิจการดำเนินการอยู่กำหนดไว้ หากกิจการดำเนินการอยู่ในประเทศที่ไม่มีข้อกำหนดทางกฎหมายที่ระบุให้กิจการต้องทำการกำจัดมลพิษ และการดำเนินงานของกิจการได้ทำให้ที่ดินในประเทศนั้นเกิดมลพิษเป็นเวลาหลายปี แต่ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ได้มีการร่างกฎหมายที่กำหนดให้กิจการต้องทำการกำจัดมลพิษในที่ดินและร่างกฎหมายนั้นจะมีการบัญญัติเป็นกฎหมายอย่างแน่นอนภายหลังวันสิ้นปีไม่มากนัก

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การก่อให้เกิดมลพิษในที่ดินเป็นเวลาหลายปีติดต่อกันในอดีตจนถึงปัจจุบัน ภาวะผูกพันในปัจจุบันคือภาวะผูกพันตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมที่จะมีการบัญญัติขึ้นอย่างแน่นอน

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องบันทึกประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการกำจัดมลพิษ (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 22)

ข. ที่ดินปนเปื้อนมลพิษและภาวะผูกพันจากการอนุमान

กิจการอยู่ในอุตสาหกรรมน้ำมันที่ก่อให้เกิดมลพิษในประเทศซึ่งไม่มีกฎหมายสิ่งแวดล้อม อย่างไรก็ตาม กิจการได้ประกาศนโยบายรักษาสีสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชนอย่างกว้างขวางในการกำจัดมลพิษที่เกิดจากการดำเนินงานของกิจการและในอดีตที่ผ่านมากิจการได้ปฏิบัติตามนโยบายที่ประกาศต่อสาธารณชนมาโดยตลอด

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การทำให้ที่ดินปนเปื้อนมลพิษ ภาวะผูกพันในปัจจุบันคือ ภาวะผูกพันจากการอนุमानที่สร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับผู้ที่ถูกกระทบว่าการจะทำการกำจัดมลพิษนั้น

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องบันทึกประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการกำจัดมลพิษ (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 และดูคำนิยามของคำว่า ภาวะผูกพันจากการอนุमानในย่อหน้าที่ 10)

ตัวอย่างที่ 3 ฐานการผลิตในทะเล

กิจการมีฐานการผลิตน้ำมันในทะเล ซึ่งตามสัมปทานกำหนดให้กิจการต้องเคลื่อนย้ายฐานการผลิตเมื่อการผลิตสิ้นสุดลงและต้องบูรณะพื้นทะเล กิจการประมาณว่าร้อยละ 90 ของต้นทุนทั้งสิ้นเกี่ยวข้องกับการเคลื่อนย้ายแท่นขุดเจาะ น้ำมันและบูรณะความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการสร้างแท่นดังกล่าว ส่วนอีกร้อยละ 10 เกี่ยวข้องกับการขุดน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการได้สร้างแท่นขุดเจาะน้ำมันแล้ว แต่ยังไม่ได้เริ่มขุดเจาะน้ำมัน

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-การก่อสร้างแท่นขุดเจาะน้ำมันซึ่งทำให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมายภายใต้เงื่อนไขในสัมปทานที่จะต้องเคลื่อนย้ายแท่นขุดเจาะน้ำมันและบูรณะพื้นทะเล อย่างไรก็ตาม กิจการยังไม่มีภาวะผูกพันที่จะต้องแก้ไขความเสียหายที่เกิดจากการขุดเจาะน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากยังไม่ได้เริ่มดำเนินการขุดเจาะน้ำมัน

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนจำนวนร้อยละ 90 ที่จะเกิดขึ้นซึ่งเป็นต้นทุนเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายแท่นขุดเจาะน้ำมันและบูรณะความเสียหายที่เกิดจากการสร้างแท่นขุดเจาะนั้น (ดูย่อหน้าที่ 14) ต้นทุนดังกล่าวต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนแท่นขุดเจาะน้ำมัน ส่วนอีกร้อยละ 10 ของต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการขุดเจาะน้ำมันต้องรับรู้เป็นหนี้สินเมื่อการขุดเจาะน้ำมันเกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 4 นโยบายการคืนเงิน

ร้านค้าปลีกมีนโยบายที่จะคืนเงินหากลูกค้าไม่พอใจในสินค้า แม้ว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายที่จะปฏิบัติตามดังกล่าว แต่นโยบายนั้นเป็นที่รู้จักกันโดยทั่วไป

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือ การขายสินค้า ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุমান เนื่องจากการปฏิบัติของร้านค้าสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับลูกค้าว่าร้านค้าจะจ่ายเงินคืน

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ส่วนหนึ่งของสินค้าจะต้องมีการส่งคืนเพื่อที่จะรับคืนเงิน (ดูย่อหน้าที่ 24)

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการที่จะต้องจ่ายคืนเงินให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 14 17 และ 24 และดูคำนิยามของคำว่า ภาระผูกพันจากการอนุমানในย่อหน้าที่ 10)

ตัวอย่างที่ 5

ก.กิจการตัดสินใจปิดแผนก โดยก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการยังไม่ได้ปฏิบัติการใด ๆ เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

ณ วันที่ 12 ธันวาคม 25X1 คณะกรรมการของกิจการตัดสินใจที่จะปิดแผนกหนึ่งของกิจการ ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (31 ธันวาคม 25X1) กิจการยังไม่ได้แจ้งการตัดสินใจให้กับผู้ได้รับผลกระทบทราบ และยังไม่ได้ปฏิบัติตามการตัดสินใจนั้น

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-ข้อเท็จจริงดังกล่าวถือว่ายังไม่มีเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน ดังนั้น กิจการจึงยังไม่มีภาระผูกพัน

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 72)

ข. กิจการตัดสินใจปิดแผนก โดยก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการได้แจ้งและเริ่มปฏิบัติการในเรื่องดังกล่าวแล้ว

ณ วันที่ 12 ธันวาคม 25X1 คณะกรรมการของกิจการตัดสินใจที่จะปิดแผนกผลิตสินค้าประเภทหนึ่ง ณ วันที่ 20 ธันวาคม 25X1 คณะกรรมการได้ตกลงกันถึงแผนการปิดแผนกในรายละเอียด คณะกรรมการได้มีส่ง

จดหมายถึงลูกค้าเพื่อเตือนลูกค้าให้จัดหาสินค้าจากแหล่งทางเลือกอื่น และกิจการได้แจ้งให้พนักงานทราบถึงแรงงานส่วนเกินของกิจการหลังจากที่ได้ปิดแผนกแล้ว

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่สร้างภาระผูกพัน คือ การแจ้งให้ลูกค้าและพนักงานทราบถึงการตัดสินใจปิดแผนก ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมานนับจากวันที่แจ้ง เพราะทำให้ผู้ได้รับผลกระทบเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่าแผนกนั้นจะถูกปิด

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการปิดแผนกนั้น (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 72)

ตัวอย่างที่ 6 ข้อกำหนดตามกฎหมายที่ระบุให้กิจการต้องติดตั้งเครื่องกรองควัน

กิจการต้องติดตั้งเครื่องกรองควันในโรงงานภายในวันที่ 30 มิถุนายน 25X1 ตามข้อกำหนดของกฎหมายใหม่ แต่กิจการยังไม่ได้ติดตั้งเครื่องกรองควัน

ก) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันยังไม่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันเกี่ยวกับต้นทุนในการ ติดตั้งเครื่องกรองควัน หรือภาระผูกพันเกี่ยวกับค่าปรับตามกฎหมาย

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการติดตั้งเครื่องกรองควัน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

ข) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-ยังคงไม่มีภาระผูกพันในการติดตั้งเครื่องกรองควัน เพราะว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันในการติดตั้งเครื่องกรองควันยังไม่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งอาจทำให้การที่กิจการต้องจ่ายค่าปรับตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-การประเมินความน่าจะเป็นว่ากิจการจะต้องเสียค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายนั้นขึ้นอยู่กับรายละเอียดของกฎหมายและความเข้มงวดของการบังคับใช้กฎหมาย

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการติดตั้งเครื่องกรองควัน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ค่าปรับที่กิจการน่าจะต้องจ่ายด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

ตัวอย่างที่ 7 การอบรมพนักงานซึ่งเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีเงินได้

รัฐบาลประกาศเปลี่ยนแปลงในระบบภาษีเงินได้ทำให้กิจการที่อยู่ในภาคที่ให้บริการทางการเงินจำเป็นต้องอบรมพนักงานในส่วนบริหารและการขายจำนวนมาก เพื่อให้แน่ใจว่าพนักงานสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในกฎหมายที่เกี่ยวกับการให้บริการทางการเงินได้อย่างถูกต้อง กิจการยังไม่ได้อบรมพนักงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-ภาระผูกพันยังไม่เกิดขึ้นเนื่องจากเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน (การอบรมพนักงาน) ยังไม่ได้เกิดขึ้น

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

ตัวอย่างที่ 8 สัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ

กิจการดำเนินงานโดยเช่าโรงงานภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ในระหว่างเดือนธันวาคม 25X1 กิจการได้ย้ายสถานที่ดำเนินงานไปยังโรงงานแห่งใหม่ อายุของสัญญาเช่าโรงงานเก่ายังคงเหลืออีก 4 ปี กิจการไม่สามารถยกเลิกสัญญาเช่าและไม่สามารถให้ผู้อื่นเช่าโรงงานต่อได้

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือ การลงนามในสัญญาเช่า ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเมื่อสัญญาเช่ากลายเป็นสัญญาที่สร้างภาระ (ก่อนที่สัญญาเช่าดังกล่าวจะกลายเป็นสัญญาที่สร้างภาระ กิจการต้องบันทึกสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า)

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับการจ่ายค่าเช่าที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ (ดูย่อหน้าที่ 5.3 14 และ 66)

ตัวอย่างที่ 9 การค้ำประกัน

ระหว่างปี 25X4 บริษัท ก ค้ำประกันการกู้ยืมให้บริษัท ข ซึ่งในขณะนั้นมีฐานะการเงินดี ในระหว่างปี 25X5 บริษัท ข ประสบปัญหาทางการเงิน และ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X5 บริษัท ข ได้ยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอพิทักษ์ทรัพย์จากเจ้าหนี้ภายใต้กฎหมายล้มละลาย

สัญญาฉบับนี้เป็นไปตามนิยามของสัญญาประกันภัยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยอยู่ภายใต้ขอบเขตตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เนื่องจากสัญญาดังกล่าวเป็นไปตามค่านิยามของสัญญาค้ำประกันทางการเงินในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่า

เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย โดยหากผู้ออกสัญญาได้ยืนยันอย่างแนบแน่นว่าสัญญาฉบับนี้เป็นสัญญาประกันภัย และได้ใช้นโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาประกันภัย ผู้ออกสัญญาอาจเลือกใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้ผู้ออกสัญญาใช้นโยบายการบัญชีที่ใช้อยู่ต่อไปสำหรับสัญญาประกันภัยถ้าเป็นไปตามข้อกำหนดเบื้องต้นที่ระบุไว้ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ถ้าเข้าตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของนโยบายการบัญชี ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้ใช้ และเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับสัญญาค้ำประกันทางการเงินที่เป็นไปตามขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย

ก) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือ การให้การค้ำประกัน ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 การจ่ายชำระประโยชน์เชิงเศรษฐกิจยังไม่ถึงระดับมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้การค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม

ข) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือ การให้การค้ำประกัน ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

ข้อสรุป-กิจการต้องวัดมูลค่าการค้ำประกันในภายหลังด้วยจำนวนที่สูงกว่าของ (1) ประมาณการที่ดีที่สุดของภาระผูกพัน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 23) และ (2) จำนวนรับรู้เริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

ตัวอย่างที่ 10 คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาล

ในปี 25X5 หลังพิธีแต่งงาน มีผู้เสียชีวิต 10 ราย ซึ่งมีความน่าจะเป็นว่าเนื่องจากอาหารที่กิจการขายเป็นพิษ กระบวนการฟ้องร้องตามกฎหมายได้เริ่มขึ้นเพื่อเรียกร้องความเสียหายจากกิจการ แต่กิจการยังมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับหนี้สินจากความเสียหายดังกล่าวอยู่ จนกระทั่งงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ได้รับการอนุมัติ ทนายความของกิจการให้ความเห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้สินที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ทนายความของกิจการให้คำแนะนำว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะต้องรับผิดชอบในคดีนี้ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในรูปคดี

ก) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-จากหลักฐานที่มีอยู่ ณ วันที่ งบการเงินได้รับการอนุมัติพบว่า กิจการไม่มีภาระผูกพันที่เป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 15 ถึง 16) แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 86)

ข) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-จากหลักฐานที่มีอยู่ กิจการเกิดภาระผูกพันในปัจจุบันขึ้น

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยประมาณการที่ดีที่สุดของจำนวนที่จะต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น (ดูย่อหน้าที่ 14 ถึง 16)

ตัวอย่างที่ 11 การซ่อมแซมและการบำรุงรักษา

สินทรัพย์บางอย่างจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายที่เป็นสาระสำคัญทุกช่วงปีหนึ่ง ๆ นอกเหนือจากการบำรุงรักษาตามปกติ เช่น การประกอบใหม่ การปรับปรุงใหม่ การเปลี่ยนแทนส่วนประกอบที่สำคัญ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปันส่วนรายจ่ายของสินทรัพย์ให้กับส่วนประกอบของสินทรัพย์นั้น เมื่อส่วนประกอบดังกล่าวมีอายุการใช้งานที่แตกต่างกันหรือมีรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน

ก. ต้นทุนในการปรับปรุงใหม่-ไม่มีข้อกำหนดตามกฎหมาย

เตาเผามีเยื่อที่จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแทนทุก ๆ 5 ปี เนื่องจากเหตุผลทางเทคนิค ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เยื่อเตาเผาได้ใช้ไปแล้วเป็นเวลา 3 ปี

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-กิจการยังไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบัน

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเยื่อ เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการยังไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องเปลี่ยนแทนเยื่อที่มีอยู่ ซึ่งไม่ได้ขึ้นอยู่กับภาระกระทำในอนาคตของกิจการ แม้ว่าความตั้งใจที่จะก่อให้เกิดรายจ่ายดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับมติตัดสินใจว่าจะใช้เตาเผาไหม้ต่อไปหรือเปลี่ยนแทนเยื่อ ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกต้นทุนในการบุเตาเผาเป็นสินทรัพย์ และทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเยื่อนั้น แทนที่จะมีการรับรู้ประมาณการหนี้สิน เยื่อเตาเผาจะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นเวลา 5 ปี หนี้สินต้นทุนการเปลี่ยนแทนเยื่อที่เกิดขึ้น จะนำไปบันทึกเป็นต้นทุนเยื่อใหม่แต่ละอัน โดยตัดค่าเสื่อมราคาต่อเนื่องเป็นเวลา 5 ปี

ข. ต้นทุนในการปรับปรุงใหม่-ตามข้อกำหนดในกฎหมาย

กฎหมายกำหนดให้สายการบินต้องยกเครื่องเครื่องบินทุก ๆ 3 ปี

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-กิจการยังไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบัน

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนการยกเครื่องของเครื่องบินเป็นประมาณการหนี้สินด้วยเหตุผลเดียวกับตัวอย่างก่อนที่ต้องไม่รับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเยื่อเตาเผาเป็นประมาณการหนี้สิน แม้ว่าข้อกำหนดตามกฎหมายจะกำหนดให้กิจการต้องยกเครื่อง แต่ต้นทุนการยกเครื่องไม่ถือเป็นหนี้สิน เนื่องจากการยกเครื่องไม่ได้ขึ้นอยู่กับภาระกระทำในอนาคตของกิจการ กิจการสามารถหลีกเลี่ยงรายจ่ายในการยกเครื่องหากกิจการตัดสินใจขายเครื่องบิน ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนในการยกเครื่องเป็นประมาณการหนี้สิน แต่ควรนำระยะเวลาที่คาดว่าจะต้องทำการบำรุงรักษาในอนาคตมาพิจารณาในการตัดค่าเสื่อมราคาของเครื่องบิน เช่น กิจการควรนำจำนวนที่เทียบเท่ากับต้นทุนในการบำรุงรักษาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาตัดค่าเสื่อมราคาตลอดระยะเวลา 3 ปี

ภาคผนวก ง การเปิดเผยข้อมูล

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็น การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 85

ตัวอย่างที่ 1 การค้าประกัน

ณ วันที่ขาย กิจการได้ค้าประกันสินค้าจำนวน 3 ชนิดที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ โดยกิจการจะรับซ่อมและเปลี่ยนชิ้นส่วนที่เสียหายตลอดเวลา 2 ปี นับจากวันที่ขาย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินจำนวน 60,000 บาท กิจการไม่ได้คิดลดประมาณการหนี้สิน เนื่องจากผลกระทบจากการคิดลดไม่มีสาระสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

“กิจการได้รับรู้ประมาณการหนี้สินจำนวน 60,000 บาท สำหรับการเรียกร้องการรับประกันสินค้าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสินค้าที่ขายไประหว่าง 3 ปีที่ผ่านมา กิจการคาดว่าจะรายจ่ายส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในงวดบัญชีหน้า และค่าใช้จ่ายทั้งหมดจะเกิดขึ้นภายในระยะ 2 ปี ตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน”

ตัวอย่างที่ 2 ต้นทุนในการรื้อถอน

ในปี 2500 กิจการมีการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับนิวเคลียร์ซึ่งกิจการได้รับรู้ประมาณการหนี้สินในการกำจัดจำนวน 300 ล้านบาท ซึ่งประมาณขึ้นจากข้อสมมติว่าการกำจัดจะเกิดขึ้นภายใน 60 ถึง 70 ปี ข้างหน้า อย่างไรก็ตาม อาจมีความน่าจะเป็นที่การกำจัดนั้นอาจจะไม่เกิดขึ้นจนกระทั่ง 100 ถึง 110 ปี ข้างหน้า ซึ่งในกรณีดังกล่าว มูลค่าปัจจุบันของต้นทุนในการรื้อถอนจะลดลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

“กิจการได้รับรู้ประมาณการหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาท สำหรับต้นทุนในการกำจัดกากนิวเคลียร์ ต้นทุนดังกล่าวคาดว่าจะเกิดขึ้นระหว่างปี 2560 และ 2570 อย่างไรก็ตาม มีความเป็นไปได้ที่กิจการอาจไม่ต้องกำจัดกากนิวเคลียร์ดังกล่าว จนกระทั่งปี 2600 ถึง 2610 หากกิจการคาดการณ์ว่าต้นทุนการรื้อถอนจะไม่เกิดขึ้นระหว่างปี 2600 ถึง 2610 ประมาณการหนี้สินจะมีจำนวนลดลงเหลือ 136 ล้านบาท ประมาณการหนี้สินได้มีการประมาณขึ้นโดยอ้างอิงกับวิทยาการที่มีอยู่และราคาในปัจจุบัน และคิดลดโดยใช้อัตราคิดลดที่แท้จริงจำนวนร้อยละ 2 ”

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็น การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 92 เมื่อข้อมูลบางประการที่กำหนดให้ต้องเปิดเผยไม่สามารถเปิดเผยได้ เนื่องจากคาดว่าข้อมูลนั้นจะทำให้เกิดการโอนเอียงอย่างรุนแรงต่อสถานะของกิจการเกี่ยวกับกรณีพิพาทกับอีกฝ่ายหนึ่ง

ตัวอย่างที่ 3 ข้อยกเว้นในการเปิดเผยข้อมูล

กิจการได้เกิดข้อพิพาทกับคู่แข่งเกี่ยวกับการละเมิดลิขสิทธิ์ และกิจการถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจำนวน 100 ล้านบาท กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับภาระผูกพันนั้นแต่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 84 และ 85 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

“การฟ้องร้องยังอยู่ในชั้นการพิจารณาคดีกับบริษัทคู่กรณี ซึ่งกล่าวหาว่ากิจการละเมิดลิขสิทธิ์เป็นจำนวน 100 ล้านบาท กิจการไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากกิจการคาดว่าข้อมูลดังกล่าวจะทำให้เกิดผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อผลของคดีความ ซึ่งกรรมการของกิจการมีความเห็นว่ากิจการมีโอกาที่จะชนะคดี”