คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี การพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อให้มั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังต่อไปนี้:

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน รวมถึงค่าความนิยม

เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมค้า

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อให้มั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

คำนิยาม

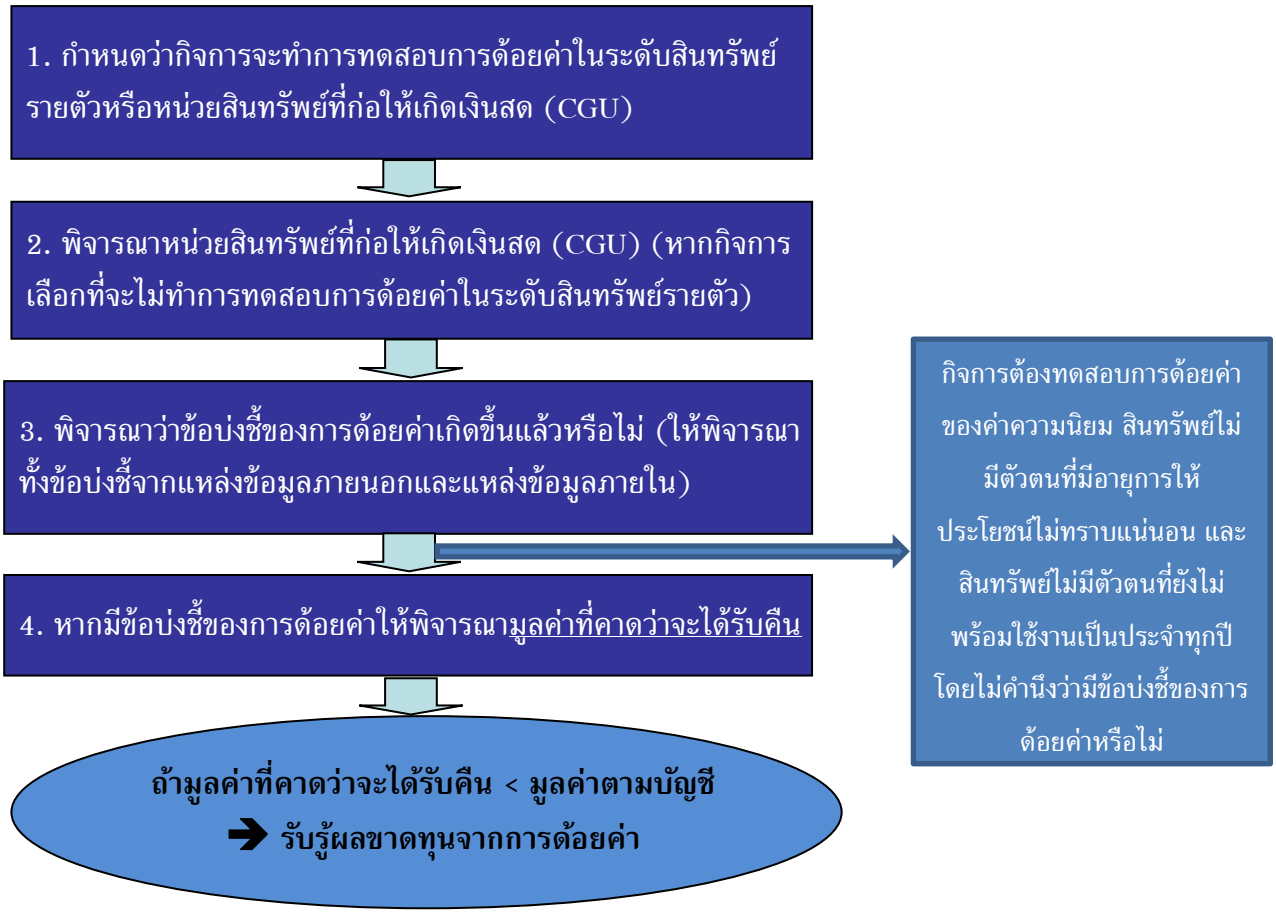
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (Cash Generating Unit : CGU) หมายถึง สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

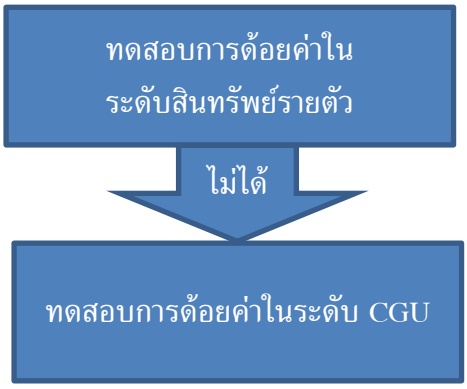
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มูลค่าจากการใช้ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ขั้นตอนการทดสอบการด้อยค่า



1. กำหนดว่ากิจการจะทำการทดสอบการด้อยค่าในระดับสินทรัพย์รายตัวหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (CGU)



กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์รายตัวน่าจะมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย **และ**
- สินทรัพย์รายตัวไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากการใช้ได้อย่างเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น

ตัวอย่าง

บริษัท ก มีสายการผลิต 2 สายการผลิตซึ่งถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จำนวน 2 หน่วย จากงบประมาณที่ผู้บริหารได้พิจารณาเห็นว่าทั้ง 2 สายการผลิตสามารถสร้างผลกำไรให้กับบริษัทเกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในแต่ละกลุ่ม ต่อมาผู้บริหารของบริษัท ก ได้รับรายงานว่าเครื่องจักร 1 รายการในสายการผลิตที่ 1 จะเลิกใช้งาน เนื่องจากมีเครื่องจักรใหม่ที่จะมาทดแทนและทำให้การผลิตมีประสิทธิภาพมากขึ้น ดังนั้นบริษัท ก ควรพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์รายตัว แม้ว่ามูลค่าจากการใช้ของทั้ง 2 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

2. พิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (CGU) (หากกิจการเลือกที่จะไม่ทำการประเมินการด้อยค่าในระดับสินทรัพย์รายตัว)

พิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

- สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น
- กระแสเงินสดที่เป็นอิสระนั้นเกิดจาก
    - การดำเนินงานที่เป็นอิสระ
    - เกิดจากสัญญาที่เป็นอิสระ
    - ความสามารถที่จะยกเลิกการใช้งานได้อย่างอิสระ
- กลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าผลผลิตที่ได้จะใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ โดยอาจมีการปรับปรุงราคาโอนของกระแสเงินสดของแต่ละกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับเพื่อให้กระแสเงินสดสะท้อนมูลค่ายุติธรรม
- หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดไม่ใหญ่กว่าส่วนงานดำเนินงานก่อนการรวมส่วนงานตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน
- กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันอย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวด เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงนั้นได้อย่างสมเหตุสมผลในการระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- กิจการต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการรวมถึงวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำกับดูแลการดำเนินงานของกิจการ

ตัวอย่าง

บริษัท ก ให้บริการเดินรถโดยสารสาธารณะ โดยได้รับสัมปทานในการเดินรถจากรัฐบาล ให้เดินรถโดยสารทั้งหมด 5 เส้นทาง ซึ่งตามข้อกำหนดของสัมปทาน บริษัท ก จะต้องดำเนินการเดินรถโดยสารทุกวันและทุกเส้นทาง ซึ่งถ้าบริษัท ก ขาดการเดินรถ บริษัท ก จะถูกปรับเท่ากับจำนวนรายได้เฉลี่ยที่เกิดขึ้น

เป็นรายวัน จากผลการดำเนินงานที่ผ่านมา บริษัท ก มีผลกำไรจากการเดินรถ 4 เส้นทาง แต่มีสายการเดินรถ 1 เส้นทางที่มีผลขาดทุนอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นผลมาจากมีจำนวนผู้โดยสารอาศัยอยู่น้อยตลอดเส้นทาง บริษัท ก จะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ใช้ในการเดินรถของเส้นทางเดินรถที่มีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าหรือไม่

แนวคำตอบ แม้ว่าจะมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของเส้นทางเดินรถโดยสารประจำทางที่มีผลขาดทุน อย่างต่อเนื่อง แต่จะเห็นได้ว่าการเดินรถในเส้นทางดังกล่าวไม่สามารถยกเลิกการเดินรถเฉพาะในเส้นทางดังกล่าวได้อย่างอิสระ ดังนั้นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของบริษัท ก จึงมีหน่วยเดียวคือ การเดินรถโดยสารทั้ง 5 เส้นทาง ไม่สามารถแยกต่างหากได้

ตัวอย่าง

โรงงาน ก จำหน่ายผลผลิตในจำนวนร้อยละ 60 ของผลผลิตทั้งหมดให้โรงงาน ข ในรูปของวัตถุดิบที่ราคาโอนซึ่งโรงงาน ก ได้รับผลกำไรจากราคาโอนดังกล่าว
ผลผลิตขั้นสุดท้ายจากโรงงาน ข จะถูกขายให้กับบุคคลภายนอก
ผลผลิตส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 40 ของโรงงาน ก จะถูกขายให้กับบุคคลภายนอกในรูปของสินค้าสำเร็จรูป

โรงงาน ก ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือไม่?
โรงงาน ข ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือไม่?

แนวคำตอบ

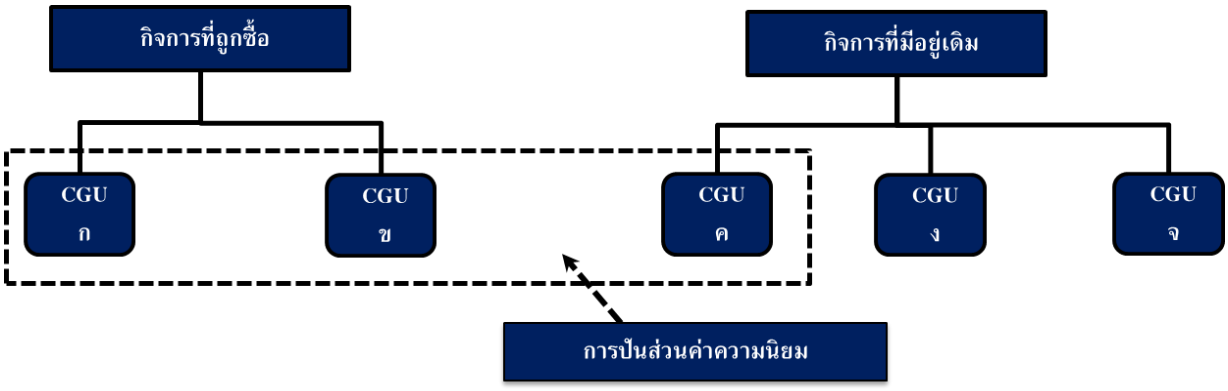
โรงงาน ก และ ข ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งเป็นอิสระจากกัน

- ทั้งโรงงาน ก และ ข สามารถขายผลผลิตสู่ตลาดภายนอก ซึ่งถือเป็นการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากกัน
- การซื้อขายด้วยราคาโอนภายในไม่เกี่ยวข้องกับการประเมินCGU
- ใช้ราคาตลาดในการจัดทำงบประมาณ ซึ่งเป็นข้อมูลที่บ่งบอกว่าสินค้าของโรงงาน ก และ ข ต่างก็มีราคาตลาด

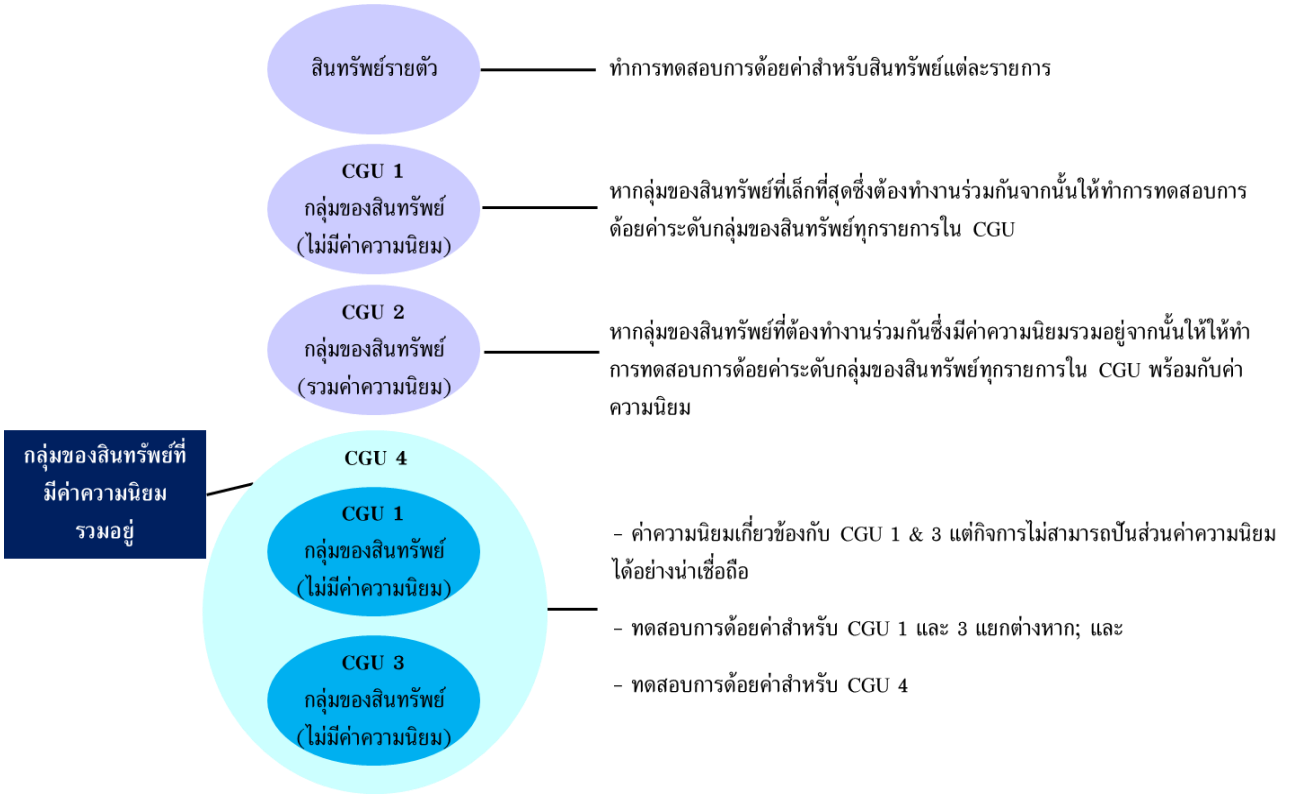
การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

- ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจจะต้องถูกปันส่วนไปยังแต่ละหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ เนื่องจากค่าความนิยมไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้อย่างอิสระ
- ต้องปันส่วนค่าความนิยมให้กับ CGU นับแต่วันรวมธุรกิจ
- หากการปันส่วนครั้งแรกยังไม่เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมกิจการ ต้องดำเนินการปันส่วนให้เสร็จสิ้นภายในรอบปีบัญชีถัดจากปีที่มีการรวมธุรกิจ

- CGU หรือกลุ่มของ CGU ที่กิจการจะปันส่วนค่าความนิยมต้อง
    - เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารภายในกิจการ และ
    - ไม่ใหญ่กว่าส่วนงาน (ก่อนการรวมส่วนงาน)ตาม TFRS 8
- เมื่อกิจการจำหน่ายการดำเนินงานที่อยู่ภายใน CGU ที่มีค่าความนิยมปันส่วนมา ค่าความนิยมจะต้องรวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายการดำเนินงาน และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่มีอยู่ในการดำเนินงานนั้นโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ถูกจำหน่ายและสัดส่วนของ CGU ที่ยังคงเหลืออยู่
- หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของCGU ซึ่งได้รับการปันส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ด้วยนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ด้วย ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของCGU ที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกันกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจการควรทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่
- หากกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ และมีผลกระทบต่อองค์ประกอบของ CGU กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับ CGU ที่จัดใหม่ด้วย โดยใช้วิธีคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าเช่นเดียวกันกับที่ใช้เมื่อมีการจำหน่าย
- หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับปันส่วนค่าความนิยม ต้องถูกทดสอบการด้อยค่าเป็นประจำทุกปี



สรุปการพิจารณาระดับสำหรับการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์



3. พิจารณาว่าข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเกิดขึ้นแล้วหรือไม่

แหล่งข้อมูลภายนอก	แหล่งข้อมูลภายใน
• ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ • มีการเปลี่ยนแปลงที่มีผลทางลบต่อกิจการอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย • อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดมีการเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลด • มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ	• มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย • มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้งานของสินทรัพย์ที่มีผลทำให้มูลค่าจากการใช้ลดลง • สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน • มีแผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างส่วนงานที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ • มีแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนดกว่าที่คาดไว้ • มีหลักฐานจากรายงานภายในแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

ตัวอย่าง ข้อบ่งชี้ของการด้อยค่า

บริษัท ก เป็นบริษัทยักษ์ใหญ่ที่ดำเนินธุรกิจค้าปลีกในประเทศไทย ต่อมามีบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทค้าปลีกข้ามชาติที่มีชื่อเสียง ตัดสินใจมาลงทุนเปิดสาขาในประเทศไทย โดยผู้บริหารของบริษัท ก ทราบว่าบริษัท A จะเปิดร้านค้าปลีกครอบคลุมทั่วประเทศไทย รวมทั้งสาขาทั้งหมดของบริษัท A ตั้งอยู่ใกล้กับที่ตั้งของสาขาของบริษัท ก

จากกรณีดังกล่าวข้างต้นถือว่าเป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของสินทรัพย์ของบริษัท ก ซึ่งผู้บริหารของบริษัท ก ควรทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์

ตัวอย่าง ข้อบ่งชี้ของการด้อยค่า การเปลี่ยนรูปแบบการใช้สินทรัพย์

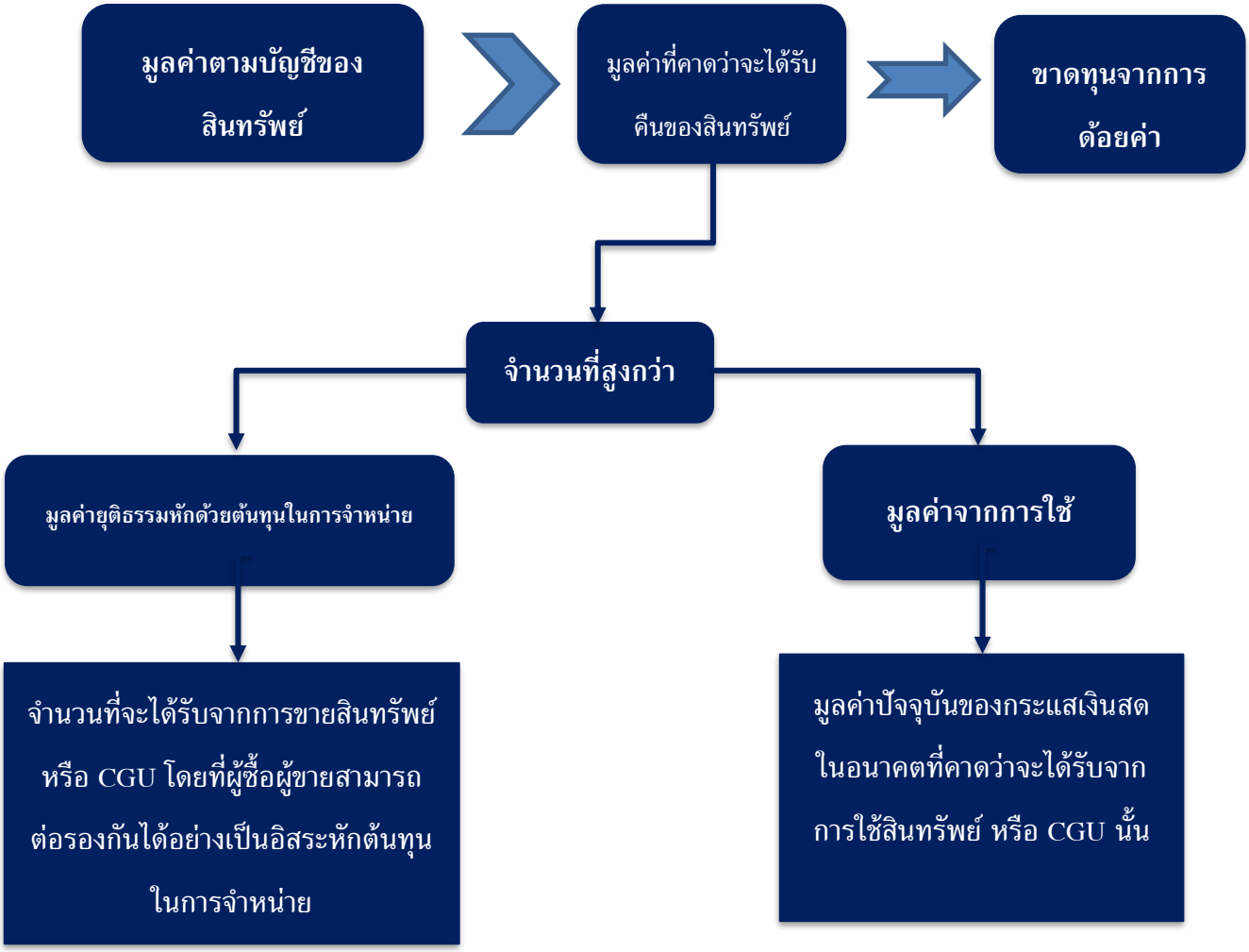
บริษัท ก มีสายการผลิตที่ใช้ผลิตสินค้า ข ซึ่งมีความต้องการซื้อจากผู้บริโภคลดลง เนื่องจากรสนิยมของผู้บริโภคเปลี่ยนไป ซึ่งผู้บริหารของบริษัท ก ไม่ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ของสายการผลิตดังกล่าว เนื่องจากมีแผนที่จะปรับปรุงสายการผลิตดังกล่าวไปผลิตสินค้า ค แทน บริษัท ก ไม่ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์สายการผลิตดังกล่าวถูกต้องหรือไม่
จากกรณีดังกล่าว แม้ว่า จะมีการปรับปรุงสินทรัพย์เพื่อใช้ผลิตสินค้าชนิดใหม่แทน อย่างไรก็ตามผู้บริหารควรทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังกล่าว เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้งานของสินทรัพย์ รวมทั้งรสนิยมของผู้บริโภคก็เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งรูปแบบของกระแสเงินสดที่เปลี่ยนแปลงไป อาจทำให้มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

ตัวอย่าง ข้อบ่งชี้ของการด้อยค่า การเปลี่ยนรูปแบบการใช้สินทรัพย์

บริษัท ก เป็นผู้ส่งวัตถุดิบรายสำคัญให้แก่บริษัท ข ในการผลิตรถยนต์ โดยมีรอบระยะเวลาบัญชี สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ในเดือนเมษายน บริษัท ข ประกาศปิดกิจการในยุโรป ซึ่งมีผลทำให้มีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของสินทรัพย์ของบริษัท ก ข้อบ่งชี้ของการด้อยค่านี้บริษัท ก จะต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม หรือไม่

ถ้าผู้บริหารของบริษัท ก ไม่ได้มีเหตุสงสัย หรือมีข้อมูลว่าบริษัท ข จะมีการปิดตัวลงก่อนวันที่ 31 มีนาคม 25X1 การทดสอบการด้อยค่าควรจะทดสอบในรอบระยะเวลาบัญชีบัญชี 25X2 แต่ถ้าผู้บริหารของบริษัท ก มีเหตุสงสัย หรือมีข้อมูลว่าบริษัท ข จะมีการปิดตัวลงก่อนวันที่ 31 มีนาคม 25X1 การทดสอบการด้อยค่าควรที่จะทำการทดสอบการด้อยค่าและรับรู้ผลขาดทุน (ถ้ามี) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 25X1

4. พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน



ตัวอย่าง การพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

บริษัท ก เป็นผู้ผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้า ผู้บริหารของบริษัท ก ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์เนื่องจากมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของสินทรัพย์ สินทรัพย์ที่พิจารณามีมูลค่าตามบัญชี 300 ล้านบาท มูลค่าจากการใช้ 250 ล้านบาท ผู้บริหารของบริษัท ก ไม่มีแผนที่จะขายสินทรัพย์ดังกล่าว แม้ว่าผู้บริหารจะมีข้อมูลว่าสินทรัพย์ที่พิจารณาการด้อยค่าดังกล่าวสามารถขายได้ในราคา 320 ล้านบาท ผู้บริหารสามารถรับรู้ค่าเผื่อการด้อยค่าด้วยมูลค่าจากการใช้ได้หรือไม่

เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวสามารถขายได้ในราคาที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี แม้ว่าผู้บริหารจะไม่มีแผนที่จะขายก็ตาม แต่สินทรัพย์ดังกล่าวมีราคาตลาดที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีรองรับอยู่บริษัท ก จึงไม่ควรที่จะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตัวอย่าง การทดสอบการด้อยค่าควรทำในระดับสินทรัพย์รายตัวถ้าสามารถทำได้

บริษัท ก มีเครื่องจักร A ซึ่งเป็นสินทรัพย์เครื่องหนึ่งในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (CGU) ผู้บริหารของบริษัท ก ตัดสินใจเลิกใช้งานเครื่องจักร A ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีเหลืออยู่ เมื่อพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของ CGU ที่มีเครื่องจักร A พบว่าสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของกลุ่มสินทรัพย์ใน CGU นี้

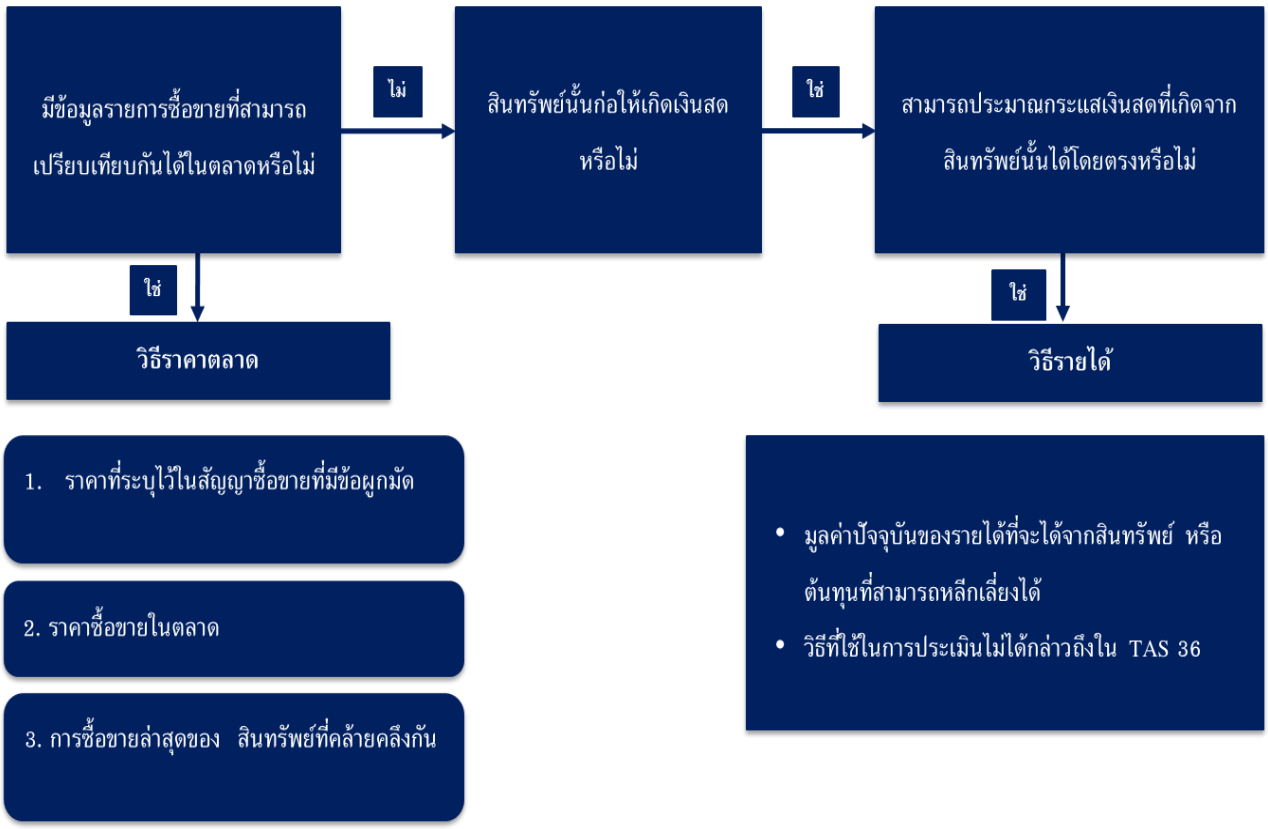
ผู้บริหารของบริษัท ก ควรรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของ เครื่องจักร A แม้ว่ากลุ่ม CGU ของสินทรัพย์ดังกล่าวจะมีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

ตัวอย่าง อาคารสำนักงานควรแยกพิจารณาการทดสอบด้อยค่า

บริษัท ก มีอาคารสำนักงาน ซึ่งผู้บริหารของบริษัท ก พิจารณาการด้อยค่าโดยรวมอาคารสำนักงานเป็นส่วนหนึ่งของ CGU A เนื่องจากอาคารสำนักงานไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดได้อย่างอิสระ

ผู้บริหารของบริษัท ก ต้องพิจารณาการด้อยค่าของอาคารสำนักงาน แยกต่างหากจาก CGU A ถ้ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของอาคารสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงาน เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของอาคารได้ แสดงว่าอาคารไม่เกิดการด้อยค่า และบริษัท ก ไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าจากการใช้แต่ถ้ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายของอาคารต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงาน ผู้บริหารของบริษัท ก จะต้องทดสอบการด้อยค่าของ CGU A (ซึ่งรวมอาคารสำนักงาน) ด้วยเนื่องจากอาคารสำนักงานไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดได้อย่างอิสระทำให้ไม่สามารถประเมินมูลค่าจากการใช้ของอาคารสำนักงานได้

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย



ตัวอย่าง

บริษัท ก ประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ของกิจการได้ในราคา 150,000 บาท

บริษัทได้ประมาณการต้นทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องดังนี้	บาท
ค่าธรรมเนียมในการจ้างผู้เชี่ยวชาญในการประเมินราคา	3,000
ภาษีการโอน	2,000
ค่าใช้จ่ายทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	9,000
ค่าธรรมเนียมการขนส่งทางอากาศ	4,000
เงินชดเชยจ่ายให้กับวิศวกร**	8,000

** สมมติว่าตามกฎหมายระบุให้กิจการต้องจ่ายชดเชยให้กับลูกจ้างอย่างน้อยสามเดือนจากการเลิกจ้าง ทั้งนี้วิศวกรคนดังกล่าวมีหน้าที่ในการดูแลสินทรัพย์ของกิจการ

แนวคำตอบ

เงินได้หากมีการขายสินทรัพย์(มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์)	150,000
ค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับการขาย	(3,000)
ภาษีการโอน	(2,000)
ค่าใช้จ่ายทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	(9,000)
ค่าธรรมเนียมการขนส่งทางอากาศ	(4,000)
มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย	132,000

TAS 36 ย่อหน้าที่ 28 ระบุว่าต้นทุนในการจำหน่ายไม่ให้รวมต้นทุนที่ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์ เช่น เงินชดเชยการเลิกจ้าง

มูลค่าจากการใช้

- ข้อมูลที่ใช้ในการประมาณ
- ระยะเวลาในการประมาณครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เหลือ
- ส่วนประกอบของกระแสเงินสด
  - การใช้งานอย่างต่อเนื่อง
  - กระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์
- กระแสเงินสดสำหรับTerminal value
- กระแสเงินสดที่ไม่เกี่ยวข้อง
  - การปรับปรุงสินทรัพย์ / การปรับโครงสร้างในอนาคต
  - กิจกรรมจัดหาเงิน
  - ภาษีเงินได้

- มูลค่าของเงินตามเวลา
- ความเสี่ยง
- โครงสร้างของทุน
- ภาษีเงินได้

ประมาณการกระแสเงินสด

- **ข้อมูลที่ใช้ในการประมาณ**

  การประมาณการกระแสเงินสดจะทำโดยงบประมาณซึ่งเป็นการประมาณการล่าสุดที่ได้รับการพิจารณาและอนุมัติจากฝ่ายบริหารของกิจการ ซึ่งครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลาที่นานกว่านั้นซึ่งเป็นประมาณการกระแสเงินสดจาก

สินทรัพย์ที่มีอยู่ ณ วันทดสอบการด้อยค่า โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่

- **ระยะเวลาในการประมาณ**

ประมาณการกระแสเงินสดจะต้องประมาณตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ โดยปรับกระแสเงินสดในงบประมาณหรือประมาณการสำหรับอนาคตที่ไกลออกไปด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลง นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ และการประมาณการดังกล่าวต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่จากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จะทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

- **ส่วนประกอบของกระแสเงินสด**

ประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างต่อเนื่องตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลือของสินทรัพย์และกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นอายุการให้ประโยชน์

- **กระแสเงินสดสำหรับTerminal Value**

Terminal value คือ การประมาณการกระแสเงินสดจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการในอนาคตหลังจากปีสุดท้ายของการประมาณการ

โดยปกติธุรกิจ การประมาณการกระแสเงินสดที่อาศัยงบประมาณที่ได้รับการพิจารณาและอนุมัติจากฝ่ายบริหารของกิจการจะครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี ซึ่งกิจการจะต้องประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างต่อเนื่องตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลือของสินทรัพย์ ดังนั้น ณ สิ้นปีที่ 5 กิจการจะต้องมีการคิดกระแสเงินสดสุทธิสำหรับ Terminal value โดยอยู่บนสมมติฐานที่ว่าอัตราการเติบโตของกิจการจะไม่สามารถดำรงอยู่ในระดับสูงได้ตลอดไป ทั้งนี้เมื่อเวลาผ่านไประยะหนึ่ง อัตราการเติบโตของกิจการมักมีอัตราที่ใกล้เคียงกับอัตราการเติบโตของระบบเศรษฐกิจ (stable growth) นอกจากนี้เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ว่าในทางปฏิบัติไม่สามารถที่จะหามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่อาศัยจากงบประมาณตลอดไปจนถึงวันที่สินทรัพย์นั้นสิ้นอายุการให้ประโยชน์ การประเมินมูลค่ากระแสเงินสดจากการดำเนินงานต่อเนื่องในอนาคตจึงต้องมีการกำหนดปีที่บริษัทจะมีอัตราการเติบโตที่อยู่ที่

ระดับคงที่เท่ากับอัตราการเติบโตของระบบเศรษฐกิจเพื่อใช้เป็นปีที่มีค่า Terminal Value ในการคำนวณกระแสเงินสดคิดลดการคำนวณ Terminal value มีหลายวิธี ซึ่งมีตัวอย่างสูตรการคำนวณดังนี้

$$Terminal\ Value_{\ t} = \frac{\text{ประมาณการกระแสเงินสด}_{\ t+1}}{k - g}$$

t = ณ ปีที่ประมาณการปีสุดท้าย

k = อัตราคิดลด

g = ประมาณการอัตราการเติบโตของกระแสเงินสด

- **ข้อสมมติฐานในการจัดทำกระแสเงินสด**

ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้นแล้ว กิจการอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณหรืออาจไม่นำมารวมคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลาโดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว

- กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตอีก
- กระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนภาษีเงินได้หากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

คิดลดกระแสเงินสด

อัตราคิดลด (อัตรา) ต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กาลังพิจารณาอยู่ ซึ่งประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้มีการปรับความเสี่ยงดังกล่าว

อัตราซึ่งสะท้อนถึงการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ คือผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน จังหวะเวลา และความเสี่ยงเทียบเท่ากับการลงทุนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น

อัตราคิดลดต้องไม่รวมความเสี่ยงที่ได้ปรับปรุงกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว ทั้งนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ

กิจการควรใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาที่ต่างกัน หากมูลค่าจากการใช้อ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลาหรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

อัตราคิดลด	ตัวอย่างข้อควรพิจารณา	ปรับอัตราคิดลดด้วยความเสี่ยงอื่น
WACC ของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	• ต้องเป็นกิจการที่มีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่	• ความเสี่ยงของภูมิภาค (เช่น สถานการณ์ทางการเมือง) • ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน (เช่น มีรายการซื้อ/ขาย เป็นสกุลเงินต่างประเทศ) • ลักษณะของสินทรัพย์ (เช่น ธุรกิจการสื่อสารจะ มีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสูง) • ความเสี่ยงทางด้านราคา (เช่น คู่แข่ง)
WACC ของกิจการ	• โดยปกติ WACC มักเป็นอัตราหลังภาษี • ประมาณการกระแสเงินสดควรมีการปรับปรุงสำหรับผลกระทบของภาษี	
อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม	• ควรมีการปรับปรุงอัตราคิดลดให้สะท้อนถึงความเสี่ยงของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่	
อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมอื่น ๆ ในตลาด	• ควรมีการปรับปรุงอัตราคิดลดให้สะท้อนถึงความเสี่ยงของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่	

ตัวอย่าง การคิดลดกระแสเงินสด

Growth ของ Terminal Value = ร้อยละ4.8548

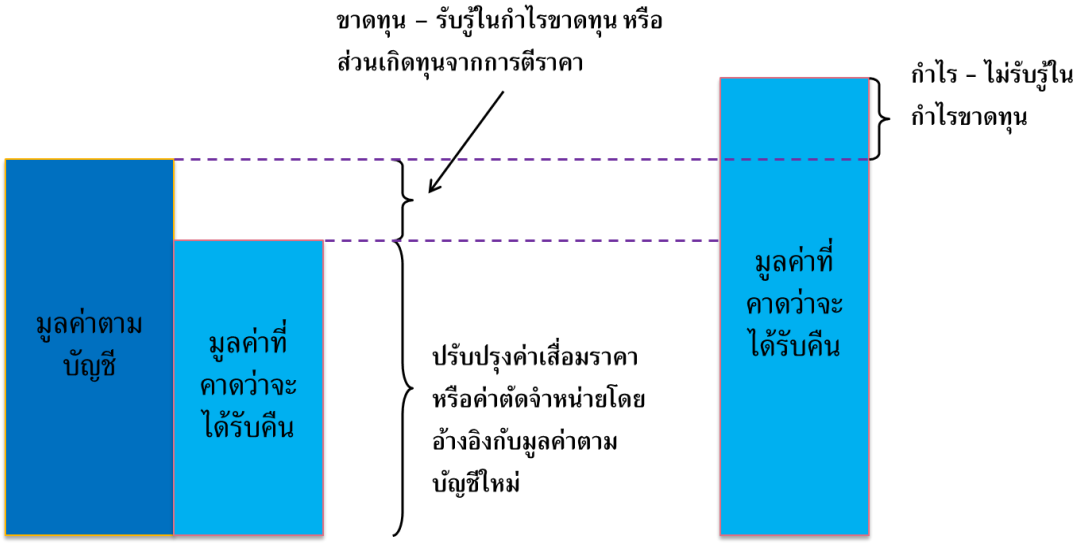
	ประมาณการ				
	2558	2559	2560	2561	2562
กำไรก่อน ดอกเบี้ยและภาษี (EBIT)	1,500	1,575	1,654	1,736	1,823
ค่าเสื่อมราคา	100	100	100	100	100
กำไรก่อนดอกเบี้ย ภาษี และค่าเสื่อมราคา (EBITDA)	1,600	1,675	1,754	1,836	1,923
บวก การเปลี่ยนแปลงในเงินทุนหมุนเวียนสุทธิ	50	- 20	30	- 10	- 10
หัก ค่าใช้จ่ายในการเปลี่ยนแทน	10	10	120	10	10
กระแสเงินสดจากการดำเนินงานก่อนภาษี	1,640	1,645	1,664	1,816	1,903
อัตราคิดลด (อัตราก่อนภาษี WACC)	8%				
อัตราคิดลด (อัตรา WACC ก่อนภาษี)	0.926	0.857	0.794	0.735	0.681
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด	1,519	1,410	1,321	1,335	1,295
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด	6,880				
มูลค่าปัจจุบันของ Terminal value	43,178				
มูลค่าจากการใช้	50,058				

กำไรก่อนดอกเบี้ยภาษีและค่าเสื่อมราคา (EBITDA)

- ประมาณการกำไรก่อนดอกเบี้ยภาษีและค่าเสื่อมราคา จะต้องเป็นประมาณการกำไรที่เกิดจากการใช้งานกลุ่มของสินทรัพย์ที่พิจารณาการด้อยค่าอย่างต่อเนื่องเท่านั้น และพิจารณาตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ แต่โดยปกติประมาณการที่ดีที่สุดที่ใช้ในการทดสอบการด้อยค่าจะไม่เกิน 5 ปี โดยจะคิด Terminal value ณ สิ้นปีที่ 5
- ประมาณการรายได้จะต้องประมาณการจากสภาพตลาดในปัจจุบัน อัตราการเติบโตในตลาดโดยต้องพิจารณาควบคู่ไปกับปริมาณการผลิตของสินทรัพย์ที่พิจารณาการด้อยค่า และไม่รวมกำลังการผลิตที่เกิดจากการลงทุนในอนาคต
- ประมาณการราคาขายหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ต้องพิจารณาจากราคาของสินค้าในปัจจุบัน ประกอบกับสภาวการณ์แข่งขันที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ไม่รวมค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้าง ไม่รวมต้นทุนทางการเงิน
- สำหรับกระแสเงินสดจ่ายที่เป็นรายจ่ายทางอ้อม เช่นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่วนกลาง ให้ใช้เกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายที่สมเหตุสมผล
- กระแสเงินสดจากการดำเนินงานก่อนภาษีต้องรวมรายจ่ายที่ช่วยทำให้CGU ที่กำลังทดสอบการด้อยค่าสามารถดำเนินการตามปกติและอย่างต่อเนื่องได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการซ่อมบำรุง ค่าใช้จ่ายในการเปลี่ยนแทนอะไหล่และอุปกรณ์
- ในกรณีที่CGU ที่ทดสอบการด้อยค่ามีสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้างหรือยังไม่พร้อมใช้งานจะต้องประมาณกระแสเงินสดจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์ดังกล่าวพร้อมใช้งานด้วย

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ



กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหาก มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงคือผลขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุน

ในกรณีที่กิจการใช้วิธีตีราคาใหม่ กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากกิจการเคยตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นได้ไม่เกินส่วนเกินทุนที่เคยบันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน

หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ โดยใช้มูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี)ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

ขั้นที่ 1: ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน

ขั้นที่ 2: ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามสัดส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการ

จำเป็นต้องพิจารณาข้อจำกัดของการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าด้วย

กิจการต้องไม่ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่า:

- มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย
- มูลค่าจากการใช้
- ศูนย์

แล้วแต่มูลค่าใดจะมากกว่า

ตัวอย่าง การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

สินทรัพย์	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่าจากการใช้	มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย	ลดค่าความนิยม	ปันส่วนตามมูลค่าของสินทรัพย์	จำนวนสูงสุดที่ลดมูลค่าได้	ปันส่วนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	มูลค่าตามบัญชีหักค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม	ปันส่วนการด้อยค่าที่เหลือ	รวมผลขาดทุนจากการด้อยค่า
ก	5,000		4,500		(1,000)	500	(500)			(500)
ข	4,500		1,000		(900)	3,500	(900)	3,600	(300)	(1,200)
ค	3,000		2,000		(600)	1,000	(600)	2,400	(200)	(800)
ค่าความนิยม	2,500			(2,500)						(2,500)
รวม	15,000	10,000	7,500	(2,500)	(2,500)	5,000	(2,000)	6,000	(500)	(5,000)
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของ CGU	10,000									
มูลค่ารวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าปันส่วน	(5,000)			(2,500)			(2,000)		(500)	(5,000)

บริษัท กขค จำกัด มี CGU ก ข และ ค ซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งมีสินทรัพย์สุทธิรวมที่จะทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน15,000 ล้านบาทซึ่งรวมค่าความนิยมจำนวน 2,500 ล้านบาทที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

จากการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวกลุ่มของ CGU ก ข และ ค มีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจำนวน 10,000 ล้านบาท (เป็นจำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายกับมูลค่าจากการใช้) ตามรายละเอียดในตารางข้างต้น จึงทำให้มีผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 5,000 ล้านบาท โดยบริษัทมีการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าดังนี้

1. ปันส่วนให้กับค่าความนิยมได้ทั้งจำนวน คือ 2,500 ล้านบาท
2. ปันส่วนผลขาดทุนที่เหลือ 2,500 ล้านบาทตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ของ CGU ก ข และ ค แต่ปันส่วนได้ไม่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย เช่น CGU ก มีมูลค่าตามบัญชี จำนวน 5,000 ล้านบาท จากมูลค่ารวมของ CGU ก ข และ ค จำนวน 12,500 ล้านบาท ซึ่งปันส่วนตามสัดส่วนแล้วจะปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้ 1,000 ล้านบาท ((5,000/12,500)*2,500) แต่มูลค่ายุติธรรมหักค่าใช้จ่ายในการขาย 4,500 ล้านบาท ดังนั้นปันส่วนได้ไม่เกิน 500 ล้านบาท ซึ่งการปันส่วนในรอบนี้จะปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้อีก 2,000 ล้านบาทตามตารางข้างต้น

3. ปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เหลือ 500 ล้านบาทตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชี (สุทธิจากการด้อยค่าที่ปันส่วน)จำนวน 6,000 ล้านบาท ของสินทรัพย์ของCGU ข และ ค (CGU ก ปันได้สูงสุดแล้ว) แต่ปันได้ไม่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย เช่น CGU ข มีมูลค่าตามบัญชี จำนวน 3,600 ล้านบาท จากมูลค่ารวมของ CGU ข และ ค จำนวน 6,000 ล้านบาท ซึ่งปันตามสัดส่วนแล้วจะเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้ 300 ล้านบาท ((3,600/6,000)*500) แต่มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย 1,000 ล้านบาท ดังนั้นปันได้ไม่เกิน 3,500 ล้านบาท

ซึ่งการปันส่วนในรอบนี้จะปันผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้อีก 500 ล้านบาทตามตารางข้างต้น

รวมแล้ว ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 5,000 ล้านบาท ได้ถูกปันส่วนเป็นผลขาดทุนของ

- ค่าความนิยม จำนวน 2,500 ล้านบาท (ไม่สามารถกลับรายการได้)
- CGU ก จำนวน 500 ล้านบาท (มูลค่าตามบัญชีคงเหลือของสินทรัพย์ CGU ก ที่ไม่ได้ตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 4,500 ล้านบาท ต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาต่อไป)
- CGU ข จำนวน 1,200 ล้านบาท (มูลค่าตามบัญชีคงเหลือของสินทรัพย์ CGU ข ที่ไม่ได้ตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 3,300 ล้านบาท ต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาต่อไป)
- CGU ค จำนวน 800 ล้านบาท (มูลค่าตามบัญชีคงเหลือของสินทรัพย์ CGU ค ที่ไม่ได้ตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 2,200 ล้านบาท ต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาต่อไป)

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องมีข้อบ่งชี้ว่าการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นได้หมดไปแล้ว

กิจการต้องปันส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้นตามสัดส่วนมูลค่าตามบัญชี โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่บันทึกเพิ่มนั้นต้องไม่สูงกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าของ:

- มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
- มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ

ทั้งนี้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่านิยมไม่สามารถกลับรายการได้

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยหากกิจการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าซึ่งรายการดังกล่าวมีนัยสำคัญต่องบการเงิน

- เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับรายการ
- ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการและส่วนงานที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่
- คำอธิบายลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และเหตุผลหากกิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว
- มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย หรือมูลค่าจากการใช้
- ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท:
    - จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือการกลับรายการที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในระหว่างงวด
    - จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือการกลับรายการโดยใช้วิธีการตีราคาใหม่ (Revalue Model) ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในระหว่างงวด
- เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่
- เปิดเผยจำนวนของผลขาดทุนและการกลับรายการตามส่วนงานภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ใช้วิธีปรับย้อนหลัง

****