

บทที่ 2

การด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นมาตรฐานที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ในการแสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่ให้สูงเกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินสูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่านอกจากนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ด้อยค่า โดยเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS No. 36, "Impairment of Assets") ดังนั้นการศึกษาเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์จะศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งสามารถพิจารณาแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ดังนี้

- 1) เปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ
- 2) ขอบเขตของมาตรฐาน
- 3) คำนิยามความหมายของการด้อยค่าของสินทรัพย์
- 4) การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า
- 5) การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- 6) การรับรู้และวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่า
- 7) หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 8) รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 9) การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า
- 10) การเปิดเผยข้อมูล

2.1. เปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ เปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36, การด้อยค่าของสินทรัพย์ (Impairment of Assets) มีเนื้อหาสาระสำคัญแตกต่างกันในประเด็นต่อไปนี้

2.1.1. ข้อกำหนดเพิ่มเติมซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (IAS No.39, “Financial Instrument: Recognition and Measurement”) ในย่อหน้าที่ 26 ดังนี้ “.....เว้นแต่สินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาจะเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) เป็นลูกหนี้ที่มีหลักประกัน
 - 2) เป็นลูกหนี้ที่มีปัญหา
 - 3) กิจการคาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวสำหรับลูกหนี้ดังกล่าว
- กิจการจึงสามารถประมาณมูลค่าจากการใช้ของลูกหนี้นั้น โดยใช้ราคายุติธรรมของหลักประกันที่มีอยู่” มาตรฐานการบัญชีไทยให้ถือปฏิบัติสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้นสินทรัพย์ทางการเงินทุกประเภทแต่ให้รวมถึงลูกหนี้ของกิจการที่เป็นลูกหนี้เงินกู้ที่มีปัญหาซึ่งมีหลักประกันและคาดว่าหลักประกันดังกล่าวจะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวของลูกหนี้ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 ยกเว้นสินทรัพย์ทางการเงินทุกประเภทซึ่งรวมถึงสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นลูกหนี้ของกิจการที่มีลักษณะดังกล่าว

2.1.2. มาตรฐานฉบับนี้ได้เพิ่มเติมคำนิยามของคำว่า “ราคาตลาด” แต่ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่ได้กำหนดไว้ โดยให้คำนิยามเพิ่มเติมว่า “ราคาตลาด หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง”

2.1.3. มาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดการวัดมูลค่าจากการใช้ของลูกหนี้เงินกู้ที่มีปัญหา และมีหลักประกันเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวเป็นการเฉพาะ โดยให้ใช้ราคายุติธรรมของหลักประกันที่มีอยู่เป็นมูลค่าจากการใช้ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 ไม่ได้พูดถึงเรื่องดังกล่าว

2.2. ขอบเขตของมาตรฐาน

มาตรฐานฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภทรวมทั้งสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมและกิจการร่วม สินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่ ยกเว้น

- สินค้าคงเหลือ (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ)
- สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา)
- ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (คู่มือมาตรฐานการบัญชีของไทยเกี่ยวกับเรื่องภาษีเงินได้เมื่อได้มีการประกาศใช้)
- สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์พนักงาน (คู่มือมาตรฐานการบัญชีของไทยเกี่ยวกับเรื่องผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อได้มีการประกาศใช้)
- สินทรัพย์ทางการเงินในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 48 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน เว้นแต่สินทรัพย์ทางการเงินเป็นลูกหนี้เงินกู้ที่มีปัญหาและคาดว่าหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเงินเพียงแห่งเดียว

2.3. คำนิยามความหมายของการด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์มีคำศัพท์ที่มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้¹

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	หมายถึง	ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
ราคาขายสุทธิ	หมายถึง	จำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน

¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 6-7

มูลค่าจากการใช้	หมายถึง	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน
ต้นทุนในการจำหน่าย	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีเงินได้
รายการขาดทุนจากการด้อยค่า	หมายถึง	จำนวนของราคาตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
ราคาตามบัญชี	หมายถึง	ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม (หรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์
ค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย)	หมายถึง	การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้
มูลค่าเสื่อมสภาพ	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยราคาหักที่ประมาณไว้
อายุการใช้งาน	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้ ก) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

สินทรัพย์องค์กร	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีส่วนทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับได้ในอนาคต ทั้งนี้ไม่รวมถึงค่าความนิยม
ราคาตลาด	หมายถึง	จำนวนเงินที่กิจการสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง
ตลาดซื้อขายคล่อง	หมายถึง	ตลาดที่มีคุณสมบัติที่ข้อดังต่อไปนี้ ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ข) ต้องมีผู้ที่เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา ค) ราคาต้องเป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน

จากการศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์ผู้ศึกษาได้สรุปความหมายของการค้ำของสินทรัพย์เพิ่มเติมจากมาตรฐานดังนี้

การค้ำของสินทรัพย์ หมายถึง ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินสูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์

ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการค้ำค่า กิจการจะต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการค้ำค่าตามมาตรฐานฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์

2.4. การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการค้ำค่า

ในการระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการค้ำค่า กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่ารายการขาดทุนจากการค้ำค่าอาจเกิดขึ้น ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่กิจการปิดบัญชีและนำเสนองบการเงินต่อสาธารณชน หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อได้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการค้ำค่ากิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์จะเกิดการค้ำค่าก็ต่อเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ในการประเมินว่าสินทรัพย์อาจเกิดการค้ำค่ากิจการควรพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้

2.4.1. แหล่งข้อมูลภายนอก

1) ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญในระหว่างงวดโดยจำนวนที่ลดลงนั้นสูงกว่าจำนวนที่คาดว่าจะลดลงตามเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ

2) มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้เคียงอย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น

3) อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคัดลที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่²

3.1) การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนไม่มีผลกระทบต่ออัตราคัดลที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์

3.2) การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดมีผลกระทบต่ออัตราคัดลที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แต่จากการวิเคราะห์ในอดีตแสดงให้เห็นว่า

3.2.1) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่น่าจะลดลงอย่างเป็นนัยสำคัญ เนื่องจากกิจการน่าจะได้รับกระแสเงินสดในอนาคตเพิ่มขึ้น

3.2.2) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงโดยไม่ทำให้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

4) สินทรัพย์สุทธิที่แสดงในงบดุลของกิจการสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ

2.4.2. แหล่งข้อมูลภายใน

1) มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย

2) มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้เคียงอย่างเป็นสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงาน หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด

² เรื่องเดียวกัน , หน้า 9

3) มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายในซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้ ซึ่งหลักฐานรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึง³

3.1) กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์ หรือ เพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นทางการสำคัญ

3.2) กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริงหรือกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนลดลงจากงบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นทางการสำคัญ

3.3) กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างเป็นทางการสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นทางการสำคัญ

3.4) ผลการดำเนินงานในปัจจุบันรวมกับผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณที่ตั้งไว้ทำให้คาดได้ว่ากิจการจะเกิดผลขาดทุนหรือสูญเสียกระแสเงินสดเนื่องจากการใช้สินทรัพย์

2.4.3. แหล่งข้อมูลอื่นๆ

1) กระแสเงินสดใช้ไปในการจัดหาสินทรัพย์ การบำรุงรักษาหรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้สูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นทางการสำคัญ

2) กระแสเงินสดที่ได้รับจริงหรือกำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ต่ำกว่างบประมาณอย่างเป็นทางการสำคัญ

3) ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิหรือกำไรจากการดำเนินงานลดลงอย่างเป็นทางการสำคัญ หรือขาดทุนจากการดำเนินงานเพิ่มขึ้นอย่างเป็นทางการสำคัญ จากการใช้สินทรัพย์

4) ขาดทุนจากการดำเนินงานหรือกระแสเงินสดสุทธิเป็นยอดติดลบเมื่อนำตัวเลขของงวดปัจจุบันรวมกับประมาณการในอนาคต

³ เรื่องเดียวกัน , หน้า 9-10

ข้อบ่งชี้ที่ระบุมิได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจกรรมอาจจะบ่งชี้อื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจมีการด้อยค่าเกิดขึ้นจากทั้งแหล่งข้อมูลและภายนอก หากมีข้อบ่งชี้เกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจกรรมอาจต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) หรือ ราคาซากของสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง แม้ว่าไม่มีการบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตามกิจการต้องนำแนวความคิดเกี่ยวกับความมีนัยสำคัญมาใช้ในการกำหนดว่ากิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่

2.5. การวัดค่าของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ได้ให้กิจการต้องกำหนดราคาขายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสำหรับสินทรัพย์หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าขึ้น โดยมาตรฐานบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดค่านิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนว่า หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า การที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไว้เช่นนี้ก็เนื่องจากในทางทฤษฎีและในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ กิจกรรมจะตัดสินใจอย่างสมเหตุสมผลที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ หากราคาขายสุทธิสูงกว่ามูลค่าจากการใช้ และยังคงใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป หากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สูงกว่าราคาขายสุทธิ ดังนั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสามารถวัดได้อย่างสมเหตุสมผลที่สุดก็เมื่อมีการอ้างอิงกับราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า เนื่องจากกิจการจะยังคงใช้สินทรัพย์นั้นต่อไปหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้นก็ขึ้นอยู่กับว่าทางเลือกใดก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ⁴ ดังนั้นการวัดค่าของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะพิจารณาจากราคาขายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ซึ่งมีแนวทางในการปฏิบัติดังนี้

⁴ วรศักดิ์ ทุมมานนท์, “การด้อยค่าของสินทรัพย์”, *วารสารนักบัญชี* 2 (2543) : 37-38

1) กำหนดราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ โดยไม่จำเป็นต้องกำหนดราคาทั้งสองเสมอ หากพิจารณาได้ว่าราคาใดราคาหนึ่งสูงกว่าราคาตามบัญชี ก็แสดงว่าสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการค้อยค่า ก็สามารถใช้ราคานั้นเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หรือไม่สามารถกำหนดราคาใดราคาหนึ่งได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น

1.1) ราคาขายสุทธิไม่สามารถกำหนดได้ เนื่องจากกิจการไม่สามารถหาเกณฑ์ใด ๆ ในการประมาณจำนวนที่เชื่อถือได้ กิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

1.2) มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีเหตุผลที่น่าจะเชื่อได้ว่าสูงกว่าราคาขายสุทธิ กิจการอาจใช้ราคาขายสุทธิเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

2) หากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องซึ่งโดยส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์เหล่านั้นรวมอยู่ นอกจากนี้จะเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

2.1) ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์แต่ละรายการสูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

2.2) มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์แต่ละรายการสามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับราคาขายสุทธิของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถกำหนดราคาขายสุทธิได้

3) เปรียบเทียบราคาขายสุทธิ และมูลค่าจากการใช้ แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่าเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ

ในการพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน การใช้ราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในบางครั้งก็ไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่แท้จริงของสินทรัพย์นั้นเสมอไป กิจการต้องพิจารณาถึงมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น ๆ ด้วย เพื่อกำหนดมูลค่าที่เหมาะสมที่สุดเพื่อให้มูลค่าดังกล่าวสะท้อนมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่ถูกต้องและสมเหตุสมผลสำหรับสินทรัพย์นั้น ๆ

การวัดค่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ จึงต้องกำหนดราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้ เพื่อใช้เปรียบเทียบกันว่าราคาใดจะสูงกว่ากัน

2.5.1. ราคาขายสุทธิ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์กำหนดนิยามราคาขายสุทธิ หมายถึง จำนวนที่จะได้รับการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน การนำแนวความคิดราคาขายมาพิจารณานั้น จะทำให้สินทรัพย์แสดงราคาด้วยรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์นั้น ดังนั้นการใช้ราคาขายเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าของสินทรัพย์ ทำให้กิจการสามารถรับรู้กำไรขาดทุนจากสินทรัพย์ทันที นอกจากนี้ราคาขายยังสะท้อนผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปัจจุบันจากการถือสินทรัพย์ไว้ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการที่มีต่อสินทรัพย์ที่อยู่ในความควบคุมอีกด้วย จากการศึกษามาตรฐานฉบับนี้กล่าวว่าราคาที่ถือเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดสำหรับราคาขายสุทธิของสินทรัพย์คือ ราคาที่เกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระที่ระบุไว้ในข้อผูกพันของสัญญาซื้อขายปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ ดังนั้นการกำหนดราคาขาย กิจการต้องกำหนดราคาขายของสินทรัพย์โดยใช้ราคาใดราคาหนึ่งตามลำดับต่อไปนี้

- 1) ราคาที่ระบุไว้ในข้อผูกพันของสัญญาซื้อขาย ที่เกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระ
- 2) ราคาตลาดของสินทรัพย์ที่มีในตลาดซื้อขายคล่อง
- 3) ประมาณราคาขายสุทธิจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่กิจการสามารถจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุล

หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย โดยการจำหน่ายนั้นผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ราคาขายที่กำหนดดังกล่าวจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการบังคับขาย และปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้อง โดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ ไม่รวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นและได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว

2.5.2. มูลค่าจากการใช้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้อยค่าของสินทรัพย์กำหนดนิยามมูลค่าจากการใช้ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน เป็นแนวคิดที่นำมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานตามปกติของกิจการจากสินทรัพย์ว่ามีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินที่กิจการควรเปิดเผยไว้ในงบดุล เนื่องจากมูลค่าการใช้ของสินทรัพย์มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน มูลค่าปัจจุบันในระหว่างงวดจึงถือเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน มูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวด จึงมีค่าเท่ากับจำนวนเงินที่กิจการพอใจที่จะจ่ายเพื่อการลงทุนในสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน โดยยังรักษากำลังการผลิตที่กิจการสามารถใช้การผลิตไว้ได้ จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้อยค่าของสินทรัพย์

ได้กำหนดให้กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์โดยปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้⁵

1) ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

2) ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดข้างต้น เว้นแต่สินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาจะเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ก) เป็นลูกหนี้ที่มีหลักประกัน

ข) เป็นลูกหนี้ที่มีปัญหา

ค) กิจการคาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวสำหรับลูกหนี้ดังกล่าว

กิจการจึงสามารถประมาณมูลค่าจากการใช้ของลูกหนี้นั้น โดยใช้ราคายุติธรรมของหลักประกันที่มีอยู่

⁵ เรื่องเดียวกัน , หน้า 12

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้กำหนดวิธีการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ดังนี้

- 1) เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต
- 2) ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต
- 3) กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- 4) อัตราคิดลด

2.5.2.1. เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้กำหนดกฎเกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต โดยในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้⁶

- 1) ใช้ข้อสมมติของประมาณการกระแสเงินสดที่สมเหตุสมผลซึ่งมีหลักฐานสนับสนุนและเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์
- 2) ใช้ขั้วประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด(ครอบคลุมระยะเวลามากที่สุด 5 ปี นอกจากจะมีเหตุสนับสนุนที่เพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลายาวนานกว่านั้น)
- 3) ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลางบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดด้วยการปรับขั้วประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตคงที่หรือลดลง (อัตราการเติบโตต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์)
- 4) กระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากรายจ่ายฝ่ายทุนซึ่งทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น แต่ให้รวมรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการซ่อมบำรุงหรือรายจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์นั้นคงสภาพตามมาตรฐานการดำเนินงานที่ประเมินไว้เดิม
- 5) การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินหรือภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป

⁶ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล 2543 (กรุงเทพ : แอล.ที.เพรส), หน้า 291-292

6) กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับหรือที่จะต้องจ่ายจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งานต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์หักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย

2.5.2.2. ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตนั้น จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สามารถพิจารณาประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยแยกเป็นแต่ละส่วนดังนี้

1) การคาดการณ์กระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากสภาพของสินทรัพย์ในปัจจุบันและไม่รวมกระแสเงินสดรับจากรายการ ดังต่อไปนี้

1.1) กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา

1.2) กระแสเงินสดรับในอนาคตที่เกิดจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ได้ตัดสินใจแน่นอน

1.3) กระแสเงินสดรับจากรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จะทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นกว่ามาตรฐานการดำเนินงานที่ประเมินไว้

1.4) กระแสเงินสดรับจากกิจกรรมจัดหาเงิน และภาษีเงินได้

2) การคาดการณ์กระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้งานได้ และการคาดการณ์กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ และให้รวมรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการซ่อมบำรุงหรือรายจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์นั้นคงสภาพตามมาตรฐานการดำเนินงานที่วางไว้ แต่ไม่รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายจากรายการดังต่อไปนี้

2.1) กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันซึ่งได้บันทึกไว้แล้ว หรือรับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว

2.2) กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่เกิดจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ได้ตัดสินใจแน่นอน

2.3) กระแสเงินสดจ่ายจากรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จะทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นกว่ามาตรฐานการดำเนินงานที่ประเมินไว้

2.4) กระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน และภาษีเงินได้

3) กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้งาน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่ายเพื่อให้ได้ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับหรือที่จะต้องจ่าย โดยกำหนดในลักษณะเดียวกันกับการกำหนดราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ ดังนี้

3.1) ใช้ราคาอ้างอิงของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและการดำเนินงานภายใต้สถานการณ์เดียวกัน โดยมีอายุการใช้งานสิ้นสุด ณ วันที่ทำการประมาณการ

3.2) ราคาที่ประเมินได้ดังกล่าวต้องปรับปรุงด้วยผลกระทบจากระดับราคาในอนาคตที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากระดับราคาในอนาคตที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น และต้องสม่ำเสมอกับข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตและการกำหนดอัตราคิดลด

2.5.2.3. กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

กิจการควรใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ในงบดุลแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่คำนวณขึ้นจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมกับเงินในสกุลนั้น ๆ

2.5.2.4. อัตราคิดลด

จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ การใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดที่ได้จากการประมาณการในข้างต้น โดยกำหนดอัตราคิดลดดังนี้

1) อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี ที่สะท้อนถึงการประเมินค่าของเงินตามเวลาในอัตราลาดปัจจุบัน และความเสี่ยงเฉพาะของสินทรัพย์นั้น โดยไม่รวมถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับไว้ในประมาณการกระแสเงินสดแล้ว

2) อัตราคิดลดเป็นอัตราผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวนเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับการลงทุนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยพิจารณาจาก

- 2.1) ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการ
- 2.2) อัตราเงินกู้ส่วนเพิ่มของกิจการ
- 2.3) อัตราเงินกู้อื่น ๆ ในตลาด

แล้วปรับปรุงอัตราดังกล่าวให้สะท้อนถึงอัตราที่ตลาดระบุว่าเป็นความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการกระแสเงินสดและไม่รวมความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับประมาณการกระแสเงินสดนั้น

3) อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากลักษณะที่กิจการจัดหาเงินเพื่อซื้อสินทรัพย์และโครงสร้างเงินทุนของกิจการ เนื่องจากกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับวิธีที่กิจการจัดหาเงินมาเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น

4) โดยปกติ กิจการอาจใช้อัตราคิดลดที่แตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลาหากมูลค่าจากการใช้มีความผันผวนต่อความเสี่ยงที่แตกต่างในแต่ละช่วงเวลานั้น ๆ หรือมีความผันผวนต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

2.6. การรับรู้และการวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดการรับรู้และการวัดค่าของรายการจากการด้อยค่าดังนี้

1) กิจการต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงคือ รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

2) กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ตัวอย่างเช่น กิจการต้องนำรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติซึ่งได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

3) หากรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณขึ้นมีจำนวนสูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้

4) หลังจากที่กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยใช้ราคาตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยราคาซาก การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องเป็นการปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

5) กิจการที่รับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ซึ่งมีผลทำให้ราคาตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากฐานภาษีของสินทรัพย์นั้น กิจการต้องบันทึกผลกระทบดังกล่าวเป็นภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและให้รับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีของไทยเกี่ยวกับเรื่องภาษีเงินได้เมื่อได้มีการประกาศใช้

การบันทึกบัญชีเมื่อสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าจะเป็นดังนี้

เดบิต รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

เครดิต ค่าเพื่อการด้อยค่า - สินทรัพย์

รายการขาดทุนจากการด้อยค่า เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

2.7. หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ให้ทำเป็นแต่ละรายการ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดว่าสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและต้องหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สามารถสรุปการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด การวัดค่าราคาบัญชี และการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ดังนี้

- 1) การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 2) มูลค่าที่คาดว่าจะได้คืนและราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
 - 2.1) ค่าความนิยม
 - 2.2) สินทรัพย์องค์กร
- 3) รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

2.7.1. การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ แต่กิจการอาจไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการหาก

1) กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ให้ใกล้เคียงกับราคาขายสุทธิได้ โดยเฉพาะในกรณีที่เกิดการทราบว่ากระแสเงินสดในอนาคตที่ไม่สามารถประมาณขึ้นจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องมีจำนวนที่มีนัยสำคัญ

2) กระแสเงินสดส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการใช้สินทรัพย์นั้นอย่างต่อเนื่องไม่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์อื่น ในกรณีนี้ กิจการจะสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์หรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เฉพาะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าดังกล่าวของสินทรัพย์แต่ละรายการที่กำลังพิจารณาได้

กระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องดังกล่าว คือกระแสเงินสดรับและรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งได้รับมาจากบุคคลหรือกิจการภายนอกกิจการที่เสนอรายงาน ในการระบุว่ากระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นต้องอาศัยดุลยพินิจ ปัจจัยหลายประการซึ่งรวมถึงวิธีการบริหารของกิจการ ในกรณีที่กิจการนำผลผลิตทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้เอง กิจการต้องนำประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของผู้บริหารสำหรับผลผลิตนั้นมาใช้เพื่อ

1) ประมาณกระแสเงินสดที่จะได้รับอนาคตจากการนำผลผลิตมาใช้ภายในกิจการเองเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

2) ประมาณกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตจากการนำผลผลิตมาใช้ภายในกิจการเองเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น

2.7.2. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์กำหนดว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือ ราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า โดยที่กิจการต้องกำหนดราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดให้สอดคล้องกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ดังนั้นราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง⁷

1) รวมราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับ (หรือที่สามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอให้กับ) หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคตที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

2) ไม่รวมราคาตามบัญชีของหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว นอกจากว่ากิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้หากไม่นำหนี้สินนั้นมาพิจารณา ราคาตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้วในงบการเงิน

เมื่อกิจการรวมสินทรัพย์ไว้ด้วยกันเป็นกลุ่มเพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรวมสินทรัพย์ทุกรายการที่เกี่ยวข้องไว้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากสินทรัพย์นั้นก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่อง กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้วเพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหากกิจการจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าว ดังนั้น ราคาขายสุทธิ หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่ายของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการที่ระบุอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องนำราคาตามบัญชีของหนี้สินไปหักจากราคาตามบัญชีและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดก่อนที่จะนำราคาขายสุทธิมาใช้เปรียบเทียบเพื่อหารายการขาดทุนจากการด้อยค่า

⁷ สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 22

2.7.3. ค่าความนิยม

ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อกิจการแสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อยินยอมจ่ายเงินมากขึ้นเนื่องจากคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตคืน ดังนั้น กิจการจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมซึ่งถือว่าเป็นสินทรัพย์รายการหนึ่งได้ เนื่องจากเหตุผลดังกล่าว หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าค่าความนิยมอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งค่าความนิยมนั้นรวมอยู่มีการด้อยค่าหรือไม่โดย⁸

1) ทดสอบแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุด ซึ่งหมายถึง หน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กที่สุดที่สามารถกำหนดได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดอย่างเป็นอิสระจากหน่วยสินทรัพย์อื่น ในการทดสอบการปันส่วนค่าความนิยมกิจการต้องปฏิบัติตามลำดับดังต่อไปนี้

1.1) ปันส่วนราคาตามบัญชีของค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากกิจการสามารถปันส่วนราคาตามบัญชีของค่าความนิยมนั้น ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ

1.2) เปรียบเทียบข้อมูลที่คาดว่าจะได้รับคืนกับราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งได้รวมราคาตามบัญชีของค่าความนิยมที่ได้ปันส่วนมาและกิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเช่นเดียวกับการรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

2) หากในการทดสอบแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุด กิจการไม่สามารถปันส่วนราคาตามบัญชีของค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอกิจการต้องทำการทดสอบอีกครั้งด้วยวิธีปันส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้น ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามลำดับดังต่อไปนี้

2.1) ปันส่วนราคาตามบัญชีของค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่หน่วยสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาอยู่หน่วยสินทรัพย์ที่ใหญ่ขึ้นนี้ต้องเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่กิจการสามารถปันส่วนราคาตามบัญชีของค่าความนิยมได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ

⁸ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล 2543 (กรุงเทพ : แอล.ที.เพรส), หน้า 296-297

2.2) เปรียบเทียบข้อมูลที่คาดว่าจะได้รับคืนกับราคาตามบัญชีหน่วยสินค้าที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้นซึ่งได้รวมราคาตามบัญชีของค่าความนิยมที่ได้ปันส่วนมา และกิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเช่นเดียวกับการรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

2.7.4. สินทรัพย์องค์กร

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 สรุปว่าสินทรัพย์องค์กรรวมถึง สินทรัพย์แต่ละรายการหรือกลุ่มสินทรัพย์ เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ ฝ่ายงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัยโครงสร้างของกิจการ โดยลักษณะที่สำคัญของสินทรัพย์องค์กรคือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ดังนั้น กิจการจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์องค์กรแต่ละรายการได้ นอกจากนี้ฝ่ายบริหารหากตัดสินใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์องค์กรนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าวหากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์องค์กรอาจด้อยค่า กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งสินทรัพย์องค์กรนั้นรวมอยู่ กิจการต้องนำมูลค่าดังกล่าวเปรียบเทียบกับราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และต้องรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่า โดยจะปฏิบัติดังนี้⁹

1) กิจการต้องใช้ในการทดสอบแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุดเพียงวิธีเดียว หากกิจการสามารถปันส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ

2) กิจการต้องใช้วิธีการทดสอบทั้งแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุดแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้น หากกิจการไม่สามารถปันส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณาได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ

⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 26

2.8. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนน้อยกว่าราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้น กิจการต้องปันส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเพื่อลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามลำดับต่อไปนี้

- 1) ลดค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 2) ลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ดังกล่าวตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

กิจการต้องรับรู้การลดลงของราคาตามบัญชีเป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการเช่นเดียวกับการรับรู้การขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

ในการปันส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าตามข้างต้น กิจการต้องไม่ลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ

- 1) ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้)
- 2) มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้)
- 3) ศูนย์

ในกรณีที่รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จะทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดตามข้างต้น และทำให้กิจการไม่สามารถนำรายการขาดทุนนั้นไปลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ได้ กิจการต้องปันส่วนรายการขาดทุนดังกล่าวให้กับสินทรัพย์อื่นที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

2.9. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดวิธีการกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า โดย ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้ไว้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ โดยพิจารณาจาก

1) แหล่งข้อมูลภายนอก

- 1.1) ราคาตลาดของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญในระหว่างงวด
- 1.2) มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น
- 1.3) อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญ

2) แหล่งข้อมูลภายใน

- 2.1) มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับ โครงสร้างการดำเนินงาน หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด
- 2.2) มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายในซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้เพิ่มขึ้นกว่าที่คาดไว้ ซึ่งหลักฐานรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า

3) แหล่งข้อมูลอื่น ๆ

- 3.1) กระแสเงินสดใช้ไปในการจัดหาสินทรัพย์ การบำรุงรักษาหรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้ตามกว้างบุประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีสาระสำคัญ
- 3.2) กระแสเงินสดที่ได้รับจริงหรือกำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์สูงกว่างบประมาณอย่างมีสาระสำคัญ
- 3.3) ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิหรือกำไรจากการดำเนินงานเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญหรือกำไรจากการดำเนินงานเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ จากการใช้สินทรัพย์

3.4) กำไรจากการดำเนินงานหรือกระแสเงินสดสุทธิเป็นยอดบวกเมื่อนำตัวเลขของงวดปัจจุบันรวมกับประมาณการในอนาคต

กิจการต้องกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนเมื่อประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ การเพิ่มขึ้นนี้คือการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่านั่นเอง การบันทึกบัญชีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า จะเป็นดังนี้

เดบิต ค่าเพื่อการด้อยค่า – สินทรัพย์

เครดิต รายการกำไรจากการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

อย่างไรก็ตามราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็น

2.9.1. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ระบุว่า ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า ต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ โดยกิจการต้องบันทึกกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากนี้ว่าสินทรัพย์นั้นจะแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง อาคาร ที่ดิน และอุปกรณ์ หากสินทรัพย์มีการตีราคาใหม่กิจการต้องกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ให้เหมือนกับการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

หลังจากที่กิจการได้กลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับค่าเสื่อมราคา หรือค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ในงวดต่อมา เพื่อการปันส่วนราคาตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าซากอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่

2.9.2. การกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด¹⁰

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ระบุว่า ในการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องป็นส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่จะกลับบัญชีเพื่อเพิ่มราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามลำดับต่อไปนี้

- 1) กิจการต้องป็นส่วนรายการขาดทุนที่จะกลับบัญชีให้กับสินทรัพย์ที่มีใช้ค่าความนิยมนตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น
- 2) กิจการต้องป็นส่วนรายการขาดทุนที่จะกลับบัญชีให้ค่าความนิยมที่เคยป็นส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

กิจการต้องบันทึกการเพิ่มขึ้นของราคาตามบัญชีให้เหมือนกับการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการตามที่กำหนดไว้ข้างต้น

ในการป็นส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่จะกลับบัญชีของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ข้างต้น กิจการต้องไม่บันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการให้สูงกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าของ

- 1) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
- 2) ราคาตามบัญชีที่ควรเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ

หากกิจการไม่สามารถป็นส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่จะกลับบัญชีไปให้กับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาเนื่องจากข้อกำหนดข้างต้น กิจการต้องป็นส่วนรายการขาดทุนที่จะกลับบัญชีดังกล่าวไปให้กับสินทรัพย์รายการอื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ๆ

¹⁰ เรื่องเดียวกัน , หน้า 30-31

2.9.3. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ระบุว่า กิจการต้องไม่กลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของความนิยมที่เคยรับรู้ในงวดก่อน ๆ นอกจากกว่าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นผลมาจากเหตุการณ์ภายนอกที่มีลักษณะพิเศษซึ่งไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก
- 2) เหตุการณ์ภายนอกที่เกิดขึ้นในภายหลังได้ล้างผลของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามข้อ 1

2.10. การเปิดเผยข้อมูล¹¹

กิจการต้องแสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับการขาดทุนด้อยค่าทุกรายการแยกต่างหากจากงบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้

- 1) จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่ด้วย
- 2) จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่ด้วย
- 3) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด
- 4) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด

หากกิจการรับรู้หรือกลับรายการบัญชีขาดทุนด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวดซึ่งรายการดังกล่าวมีนัยสำคัญต่องบการเงินโดยรวมของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

¹¹ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล 2543 (กรุงเทพ : แอล.ที.เพรส), หน้า 301-302

(ก) เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้หรือกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า

(ข) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชี

(ค) ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยงานที่เสนอรายงานซึ่งสินทรัพย์นั้นรวมอยู่

(ง) หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกี่ยวกับ

(1) ลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น สาขาการผลิต โรงงาน ฝ่ายงาน หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือหน่วยงานที่เสนอรายงาน

(2) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีโดยแสดงแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภทหรือตามหน่วยงานที่เสนอรายงาน

(3) สินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากที่กิจการได้ประมาณค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น กิจการต้องอธิบายถึงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในปัจจุบันและอดีตและเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

(จ) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดว่าเป็นราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้

(ฉ) เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นราคาขายสุทธิ เช่น ราคาขายสุทธิกำหนดขึ้น โดยใช้ราคาอ้างอิงจากตลาดซื้อขายคล่อง

(ช) อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีตหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญซึ่งกิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด