

### บทที่ 3

#### การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเรื่องการค้าของสินทรัพย์

การศึกษาในบทนี้ จะเป็นการศึกษาโดยเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีสำหรับการค้าของสินทรัพย์ของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีไทย กับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่จะนำมาศึกษาเปรียบเทียบนั้นประกอบด้วย

มาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้าของสินทรัพย์ ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า TAS NO.36 ซึ่งประกาศใช้ตั้งแต่หลังวันที่ 1 มกราคม 2542

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้แก่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง Impairment of Assets ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า IAS NO.36 ซึ่งประกาศใช้ตั้งแต่หลังวันที่ 1 กรกฎาคม 2542

มาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 121 เรื่อง Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า SFAS NO.121 ซึ่งประกาศใช้ตั้งแต่หลังวันที่ 15 ธันวาคม 2538

ในการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการค้าของสินทรัพย์นี้จะแบ่งหัวข้อการศึกษาดังต่อไปนี้

1. ขอบเขต : ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ
2. นิยาม : คำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ
3. การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการค้า
4. การรับรู้การค้าของสินทรัพย์
5. การวัดค่าการค้า
6. การประมาณกระแสเงินสด
7. อัตราคิดลด
8. หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
9. ค่าความนิยม

10. สินทรัพย์องค์กร
11. รายการขาดทุนจากการซื้อขายของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
12. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขาย
13. ค่าเสื่อมราคา
14. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล
15. สินทรัพย์รอการขาย
16. แนวปฏิบัติเพิ่มเติม
17. การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

### การบัญชีการค้าของสินทรัพย์

จากการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่อง การซื้อขายของสินทรัพย์เมื่อปี 2542 นั้น พบว่า มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวได้เริ่มใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทยจากแนวคิดที่ว่า ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินนั้น ไม่ควรแสดงมูลค่าที่สูงเกินความเป็นจริง โดยกำหนดให้กิจการต้องมีการประเมินการค้าของสินทรัพย์เมื่อเกิดข้อสงสัยขึ้นว่าสินทรัพย์ที่มีอยู่ไม่ได้สะท้อนออกมาซึ่งราคาที่แท้จริง หากราคาตามบัญชีของสินทรัพย์มีราคาสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว จะต้องมีการปรับลดราคาตามบัญชีลงมาให้เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในที่นี้หมายถึง ราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะสูงกว่า

ในการกำหนดราคาขายสุทธินี้ โดยปกติก็คือจำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หักด้วยต้นทุนในการขายนั่นเอง ส่วนมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์สามารถหาได้โดยการประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายจากการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร แล้วคิดลดกระแสเงินสดรับและจ่ายนี้ด้วยอัตราที่เหมาะสม ซึ่งก็คืออัตราที่ผู้ถือหุ้นต้องการ

โดยในการพิจารณาการค้าของสินทรัพย์นี้ ปกติจะต้องพิจารณาแต่ละรายการของสินทรัพย์ แต่หากว่าไม่สามารถที่จะกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแต่ละรายการของสินทรัพย์ ก็กำหนดให้มีการรวมกลุ่มของสินทรัพย์เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น ในการรวมกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนี้ ต้องอาศัยดุลยพินิจของแต่ละกิจการเป็นผู้กำหนดกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น แล้วจึงพิจารณาการค้าของสินทรัพย์ทั้งกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นี้

สำหรับค่าความนิยม ที่อาจจะเกิดขึ้นเมื่อมีการซื้อกิจการนั้น กำหนดให้ปันส่วนค่าความนิยมเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดกลุ่มที่เล็กที่สุด หากสามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล มิฉะนั้นจะต้องปันส่วนเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดในหน่วยที่ใหญ่ขึ้น แล้วจึงทำการพิจารณาการค้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดนั้น

ปกติการพิจารณาการค้อยค่านี้อาจจะมีการพิจารณาเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่ก็ยังมีสินทรัพย์บางประเภทเช่น อาคารสำนักงานใหญ่ ศูนย์วิจัย ซึ่งหน่วยสินทรัพย์เหล่านี้ ไม่สามารถที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้เอง ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีจึงได้กำหนดให้ปันส่วนหน่วยสินทรัพย์ที่ไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดได้เอง หรือที่เรียกกันว่า สินทรัพย์องค์กรณี เข้ากับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด แต่หากไม่สามารถปันส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลก็ให้ปันส่วนกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ใหญ่ขึ้น

รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการพิจารณาการค้อยค่านั้น(จำนวนที่ราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน) กำหนดให้รับรู้ผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุน โดยนำไปลดมูลค่าความนิยมก่อน หากยังมีผลขาดทุนเหลืออีกก็ให้นำไปลดมูลค่าของสินทรัพย์อื่น และหากต่อมา รายการขาดทุนที่ได้มีการรับรู้ไปแล้วนั้น ได้ปรากฏข้อบ่งชี้ว่ารายการขาดทุนนั้นได้ลดลงหรือหายไป ก็กำหนดต้องมีการกลับบัญชีขาดทุนจากการค้อยค่านี้อีก โดยบันทึกในงบกำไรขาดทุน และราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชีนี้จะต้องไม่สูงกว่าราคาที่เหมาะสมหากไม่เคยรับรู้การค้อยค่ามาก่อน

อย่างไรก็ตาม กำหนดให้มีการเปิดเผยรายการสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทถึงจำนวนที่ได้มีการรับรู้รายการขาดทุนและการกลับบัญชีผลขาดทุนจากการค้อยค่า รวมถึงรายการ เหตุการณ์ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดต่างๆ ที่ทำให้ต้องมีการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุน ที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวมด้วย

#### ขอบเขต

TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการค้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท รวมทั้งสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้า และ สินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่ ยกเว้น สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์พนักงาน เนื่องจากเรื่องดังกล่าวข้างต้นมีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าไว้โดยเฉพาะ

IAS NO.36 ได้กำหนดให้ยกเว้นการถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ในขณะที่ TAS NO.36 ได้กำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นลูกหนี้ของกิจการที่มีปัญหา และคาดว่าหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเงินเพียงแหล่งเดียว ยังคงต้องใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ในขณะที่ SFAS NO.121 ได้กำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับสินทรัพย์ทุกประเภทเช่นเดียวกับกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ยกเว้น

- ส่วนงานธุรกิจที่รอการขาย(Segments of a business to be disposed of) ซึ่งกำหนดให้ใช้ APB Opinion No 30 “Reporting the Results of Operations – Reporting the Effects of Disposal of a Segment of Business, and Extraordinary, Unusual and Infrequently Occuring Events and Transaction” ขณะที่ TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้ใช้กับส่วนงานธุรกิจที่รอการขายด้วย
- TAS NO.36 และ IAS NO.36 ให้พิจารณาการด้อยค่ากับค่าความนิยมทุกประเภท รวมถึงสินทรัพย์ที่รอการขายด้วย แต่ SFAS NO.121 กำหนดให้ใช้กับเฉพาะค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งานเท่านั้น ส่วนค่าความนิยมที่ไม่เข้าตามนิยามของ Statement 121 จะใช้ APB Opinion No 17 “Intangible Assets”
- SFAS NO.121 จะไม่กำหนดใช้กับเงินลงทุน เนื่องจากมีมาตรฐานการบัญชีอื่นกำหนดคือ APB Opinion No 18 “The Equity Method of Accounting for Investment in Common Stock”
- SFAS NO.121 จะไม่กำหนดใช้กับสินทรัพย์ที่ได้รวมอยู่ในแนวปฏิบัติทางบัญชีของอุตสาหกรรมเฉพาะ (Specialized Industry) ในขณะที่ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ไม่มีการกำหนดการบัญชีของอุตสาหกรรมเฉพาะ
- SFAS NO.121 ห้ามการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์ ดังนั้นจึงมีความแตกต่างกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ซึ่งใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับสินทรัพย์ที่มีการตีราคาเพิ่มด้วย
- SFAS NO.121 กำหนดให้มีการใช้มาตรฐานฉบับนี้กับหน่วยงานที่ไม่หวังกำไร(Not-profit-enterprises)ด้วย ในขณะที่ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ไม่มีการกำหนดเรื่องดังกล่าว

## คำนิยาม(Definitions)

### 1. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้คำนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ซึ่ง ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะใช้ทั้งสองวิธีในการวัดมูลค่าและพิจารณาการค้ำของสินทรัพย์ ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่มีการกำหนดคำนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไว้ เนื่องจาก SFAS NO.121 ได้กำหนดให้ต้องใช้ 2 ขั้นตอนในการบันทึกและรับรู้การค้ำคือ ต้องมีการพิจารณาประมาณกระแสเงินสดที่ได้รับจากผู้บริหาร โดยไม่มีการคิดลด แล้วเทียบกับราคาตามบัญชี หากมูลค่ากระแสเงินสดต่ำกว่าราคาตามบัญชีจึงจะมีการวัดการค้ำของสินทรัพย์ โดย SFAS NO.121 จะรับรู้การค้ำโดยเทียบกับราคาตามบัญชีกับราคายุติธรรม(Fair Value)

### 2. ราคาขายสุทธิ

TAS NO.36 ได้ให้คำนิยามของราคาสุทธิ หมายถึง จำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการเขียนคำนิยามไว้ แต่ก็มีการพูดถึงไว้โดยมีความหมายใกล้เคียงกันกับ TAS NO.36 ส่วน IAS NO.36 แม้จะไม่ได้มีการเขียนนิยามไว้แต่ก็มีการอ้างอิงถึงคำดังกล่าวไว้ใน IAS No. 32 "Financial Instruments: Disclosure and Presentation" ซึ่งก็มีความหมายที่ไม่แตกต่างกันเช่นกัน

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.32 ได้กำหนดให้ราคาขายสุทธิ คือจำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยไม่มีการแบ่งแยกว่าสินทรัพย์นั้นถือไว้เพื่อใช้งาน หรือ ถือไว้เพื่อรอการขาย ในขณะที่ SFAS NO.121 จะกำหนดให้มีการหักต้นทุนจากการขายสินทรัพย์เฉพาะสินทรัพย์ที่รอการขายเท่านั้น ดังนั้นหากมูลค่าต้นทุนจากการขายเป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญแล้ว ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะมีการรับรู้การค้ำที่มากกว่า ในขณะที่สินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อใช้งาน

### 3. มูลค่าจากการใช้

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้คำนิยามของมูลค่าจากการใช้คือมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน ซึ่งในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะใช้ อัตราคิดลดของอัตราดอกเบี้ยในตลาดหรือจากต้นทุนถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการกำหนดค่านิยามของมูลค่าจากการใช้ไว้ เนื่องจากในการวัดการค้ำยค่านี้ SFAS NO.121 จะใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งก็คือราคาตลาดของสินทรัพย์นั่นเอง อย่างไรก็ตาม SFAS NO.121 ได้กำหนดไว้หากไม่สามารถหาราคายุติธรรมจากราคาตลาดของสินทรัพย์ได้ ก็ให้สร้างเครื่องมือที่ใช้กำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ โดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้ของสินทรัพย์ได้ ซึ่งในกรณีดังกล่าวก็จะเหมือนกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ในนิยามของมูลค่าจากการใช้

### 4. ต้นทุนในการจำหน่าย

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้คำจำกัดความของต้นทุนในการจำหน่ายหมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ ซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ขณะที่ SFAS NO.121 ได้กล่าวถึงต้นทุนในการจำหน่ายรวมไปในมาตรฐานการบัญชีโดยมีความหมายที่ไม่แตกต่างกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

### 5. รายการขาดทุนจากการค้ำยค่า

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของรายการขาดทุนจากการค้ำยค่าคือ จำนวนของราคาตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ ในขณะที่ SFAS NO.121 ได้ถูกรวมไปในมาตรฐาน ซึ่งมีความหมายที่แตกต่างออกไปคือหมายถึงจำนวนราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคายุติธรรมของสินทรัพย์ ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวเกิดจากความแตกต่างของวิธีการวัดการค้ำยค่าของสินทรัพย์

### 6. ราคาตามบัญชี

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของราคาตามบัญชีคือ ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม(หรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) และค่า

เพื่อการค้ำของสินทรัพย์ ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการให้คำนิยามดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ความหมายโดยรวมที่ใช้ใน SFAS NO.121 มีความหมายโดยรวมไม่แตกต่างกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

#### 7. ค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย)

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย) คือ การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้ ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการให้คำนิยามดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ความหมายโดยรวมที่ใช้ใน SFAS NO.121 มีความหมายโดยรวมไม่แตกต่างกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

#### 8. มูลค่าเสื่อมสภาพ

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของมูลค่าเสื่อมสภาพคือ ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้ ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการให้คำนิยามดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ความหมายโดยรวมที่ใช้ใน SFAS NO.121 มีความหมายโดยรวมไม่แตกต่างกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

#### 9. อายุการใช้งาน

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของอายุการใช้งานคือ ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ หรือ จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการให้คำนิยามดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม ความหมายโดยรวมที่ใช้ใน SFAS NO.121 มีความหมายโดยรวมไม่แตกต่างกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

#### 10. สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือ สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่า การใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่

เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ในขณะที่ SFAS NO.121 ได้กล่าวรวมในมาตรฐานการบัญชี โดยมีความหมายที่ไม่แตกต่างกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

#### 11. สินทรัพย์องค์กร

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ความหมายของสินทรัพย์องค์กร คือ สินทรัพย์ที่มีส่วนทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณา และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับได้ในอนาคต ทั้งนี้โดยไม่รวมค่าความนิยม ในขณะที่ SFAS NO.121 ได้มีการอ้างถึงสินทรัพย์ดังกล่าวที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่ก็ได้ให้คำนิยามไว้

#### 12. ราคาตลาด

TAS NO.36 ได้ให้ความหมายของราคาตลาดคือ จำนวนเงินที่กิจการสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง ในขณะที่ IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการให้คำนิยามไว้ แต่ได้กล่าวรวมไปในแต่ละมาตรฐานการบัญชีโดยมีความหมายที่ไม่แตกต่างกัน

#### 13. ตลาดซื้อขายคล่อง

TAS NO.36 ได้ให้ความหมายของตลาดซื้อขายคล่องคือ รายการที่ซื้อขายในท้องตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน และต้องมีผู้ที่เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา โดยที่ราคาต้องเป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน ในขณะที่ IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการให้คำนิยามไว้ แต่ได้กล่าวถึงรวมไปในแต่ละมาตรฐานการบัญชีโดยมีความหมายที่ไม่แตกต่างกัน

#### การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 กำหนดให้ ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่กิจการปิดบัญชีและนำเสนองบการเงิน กิจการต้องประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีอยู่เกิดการด้อยค่าขึ้นหรือไม่ หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อได้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูง



กว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ในการประเมินว่าสินทรัพย์อาจจะเกิดการด้อยค่านี้ ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ได้ให้ตัวอย่างสำหรับข้อบ่งชี้ที่ควรพิจารณาเป็นอย่างน้อยไว้ โดย TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้กำหนดข้อบ่งชี้ไว้ดังนี้

#### แหล่งข้อมูลภายนอก

- ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจจะเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์
- อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลด และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ
- สินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่าราคาตลาด

#### แหล่งข้อมูลภายใน

- มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ด้อยค่าหรือชำรุดเสียหาย
- มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ รวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานหรือจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด
- มีหลักฐานภายในที่แสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้

#### ข้อบ่งชี้อื่น

- กระแสเงินสดใช้ไปในการจัดหาสินทรัพย์ การบำรุงรักษาหรือเพื่อให้สินทรัพย์ใช้งานได้สูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีสาระสำคัญ
- กระแสเงินสดที่ได้รับจริง/กำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ต่ำกว่างบประมาณอย่างมีสาระสำคัญ

หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจจะเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา(ค่าตัดจำหน่าย หรือราคาซากให้ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง แม้ว่าจะไม่มีการบันทึกการขายขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ในขณะที่ SFAS NO.121 ได้กำหนดให้กิจการ ต้องมีการประเมินว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าเฉพาะสินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งานเท่านั้น โดยจะประเมินว่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่หากเกิดข้อบ่งชี้ เช่น

- ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการเปลี่ยนแปลงในขนาด ชนิด หรือรูปร่างของสินทรัพย์ที่ถือไว้ใช้งานอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่นการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ กฎหมาย หรือจากการประเมินของเจ้าหน้าที่
- ต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ที่ได้รับมา หรือสร้างขึ้นสูงกว่าจำนวนต้นทุนที่คาดไว้อย่างเป็นทางการสำคัญ
- ในงวดปัจจุบัน มีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสด เมื่อรวมกับผลขาดทุนจากการดำเนินงานในอดีต หรือกระแสเงินสด หรือประมาณการและงบประมาณ ที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีผลการดำเนินงานที่ขาดทุนอย่างต่อเนื่อง ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้

แม้ว่าจะไม่มีการรับรู้การด้อยค่าของสินทรัพย์ก็ตาม กิจการต้องทบทวนนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาให้มีความเหมาะสม

สำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ที่ไม่ได้มีไว้ใช้งาน หรือที่มีการตัดจำหน่ายอายุการใช้งานมากกว่า 20 ปี ซึ่ง IAS No. 38 “Intangible Assets” กำหนดให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง แม้ว่าจะไม่มีจุดบ่งชี้สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในขณะที่ TAS NO.36 ไม่ได้มีการพูดถึงไว้เนื่องจากยังไม่มีประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่อง สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และเช่นเดียวกันกับ SFAS NO.121 ที่ไม่ได้กำหนดข้อปฏิบัติสำหรับเรื่องดังกล่าว

กรณีตัวอย่าง ที่ 1 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Vtech Holdings Limited และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศฮ่องกง ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. หน้า 139 พบว่า

หลักการบัญชีที่ใช้ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน C เรื่อง ค่าความนิยม ซึ่งถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้ บริษัทระบุว่า ค่าความนิยมจะถูกพิจารณาการด้อยค่าทุกปี ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

“The carrying amount of goodwill is reviewed annually and written down for permanent impairment where it is considered necessary”

จากการที่มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย เรื่องการค้ำของสินทรัพย์นี้ กำหนดให้มีการพิจารณาการค้ำค่าทันทีเมื่อเกิดข้อบ่งชี้โดยไม่สนใจว่าการค้ำค่านั้นเกิดขึ้นเป็นการถาวรหรือชั่วคราว และหากต่อมาได้เกิดข้อบ่งชี้ว่าการค้ำค่านั้นได้หมดไป กิจการก็จะต้องบันทึกกลับการค้ำค่านั้นอีก ซึ่งนับว่าเป็นความยุ่งยากทางปฏิบัติพอสมควร และจากการที่ต้องมีการพิจารณาการค้ำค่าทุกงวดที่เกิดข้อบ่งชี้ขึ้นนั้นหมายถึงว่า หากกิจการมีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาส ก็จะต้องพิจารณาทุกไตรมาสที่เกิดข้อบ่งชี้ ซึ่งเป็นการยากในการปฏิบัติ

### การรับรู้การค้ำของสินทรัพย์

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ต่างต้องการให้มีการรับรู้การค้ำค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่กำหนดให้ต้องมีการรับรู้ โดยทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้มีการรับรู้การค้ำค่าเมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับคืน(ราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า) โดยราคาขายสุทธิหมายถึงจำนวนที่จะได้รับจากการขายหักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น และหากกิจการเลือกใช้มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เป็นตัววัดการค้ำค่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะใช้การวิธีการคิดลดกระแสเงินสดด้วยอัตราที่เหมาะสม ในขณะที่ SFAS NO.121 จะเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับประมาณการกระแสเงินสด โดยไม่มีการคิดลดกระแสเงินสด ซึ่งด้วยวิธีการที่แตกต่างกันนี้จึงดูเหมือนว่าทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะมีการรับรู้การค้ำค่าเร็วกว่า SFAS NO.121

กรณีตัวอย่างที่ 2 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2000 และ 1999 ของ Covanta Energy Corporation และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อเมริกา ถู้อตามมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. หน้า 158 พบว่า

หลักการบัญชีที่ใช้ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 1 เรื่อง Long-Lived Assets ได้กำหนดว่า บริษัทจะมีการพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อใช้งาน โดยการเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยไม่มีการคิดลด ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา

“... Covanta accounts for the impairment of long-lived assets to be held and used by evaluating the carrying value of its long-lived assets in relation to the operating performance and

future undiscounted cash flow of the underlying businesses when indications of impairment are present”

IAS NO.36 ได้ให้เหตุผลในการเลือกใช้การคิดลดกระแสเงินสดว่า เป็นการพิจารณาในเรื่องของมูลค่าเงินตามระยะเวลา และเป็นการมองในมุมมองของผู้ลงทุนซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตัดสินใจได้ดีกว่าการใช้วิธีไม่คิดลดกระแสเงินสด ส่วน SFAS NO.121 ได้ให้เหตุผลว่าการดำเนินงานที่ประมาณการนั้นเป็นสิ่งที่ไม่มีควมไม่แน่นอน และรับรู้การด้อยค่านี้ควรจะทำเมื่อการด้อยค่านั้นเกิดขึ้นเป็นการถาวรเนื่องจากการป้องกันการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนถึงเวลาอันสมควร ในขณะที่ TAS NO.36 ไม่มีการระบุถึงเหตุผลที่ใช้การคิดลดกระแสเงินสดไว้ แต่ก็น่าจะเห็นที่เข้าใจกันว่าเป็นเหตุผลเดียวกันกับ IAS NO.36 เนื่องจาก TAS NO.36 ได้อิงการกำหนดมาตรฐานมาจาก IAS NO.36 เป็นหลัก

#### การวัดค่าการด้อยค่า

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้สินทรัพย์เกิดการด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยกิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้) ทันทีเมื่อเห็นว่าเกิดข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่า ในขณะที่ SFAS NO.121 จะมีการรับรู้การด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (Fair Value)

TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้รับรู้การด้อยค่าโดยต้องหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ หากสินทรัพย์แต่ละรายการนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดอย่างเป็นอิสระ กิจการจะต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นกลุ่มที่สินทรัพย์แต่ละรายการนั้นรวมอยู่ โดยการใช้ราคาที่สูงกว่าของราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้เป็นตัววัดการด้อยค่า

*ในการกำหนดราคาขายสุทธิ ต้องใช้ราคาค้างค่อไปนี้ตามลำดับ*

- ราคาที่ระบุไว้ในข้อผูกพันของสัญญาซื้อขาย
- ราคาตลาดที่มีในตลาดซื้อขายคล่อง
- ประมาณจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุล

ส่วนในการประมาณมูลค่าจากการใช้นั้น IAS NO.36 ได้กำหนดให้กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์โดยประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน และให้ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดที่ประมาณขึ้น ขณะที่ TAS NO.36 ได้เพิ่มข้อยกเว้นสำหรับสินทรัพย์ที่เป็นลูกหนี้ที่มีปัญหาและเป็นลูกหนี้ที่มีหลักประกันโดยกิจการคาดว่าหลักประกันที่มีอยู่นั้นจะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวสำหรับลูกหนี้นั้น ให้กิจการสามารถประมาณมูลค่าจากการใช้ของลูกหนี้เหล่านั้นโดยใช้ราคายุติธรรมของหลักประกันที่อยู่แทน

ในขณะที่ SFAS NO.121 ต้องใช้ 2 ขั้นตอนในการวัดการด้อยค่าคือ หลังจากเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับกระแสเงินสดรับในอนาคตที่ไม่มีในการคิดลดกระแสเงินสดแล้ว หากราคาตามบัญชีสูงกว่า จึงจะมีการวัดการด้อยค่าของสินทรัพย์โดยเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นก็คือมูลค่าที่สินทรัพย์นั้นสามารถซื้อและขายได้ด้วยความเต็มใจทั้งผู้ซื้อและผู้ขายโดยปราศจากการบังคับ ซึ่งก็คือราคาที่มีการซื้อขายในตลาดโดยทั่วไป และหากไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นได้ ให้หาข้อมูลที่ดีที่สุดในแต่ละสถานการณ์ โดย อาจเทียบจากสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน หรือคล้ายกัน หรืออาจจะใช้เทคนิคการตีราคา เช่น คิดลดประมาณกระแสเงินสดโดยใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสม Option-pricing model Matrix pricing Option-adjusted spread model และ Fundamental analysis ซึ่งจากวิธีการที่แตกต่างกันอาจจะส่งผลให้มีการรับรู้การด้อยค่าที่ต่างงวดบัญชีกันระหว่าง FSAS No.121 และ TAS NO.36 และ IAS NO.36

IAS NO.36 ได้ให้เหตุผลในการเลือกใช้การวัดค่าการด้อยค่าโดยการวัดจากราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ที่สูงกว่าคือ

- กิจการที่เป็นเจ้าของสินทรัพย์เองจะสามารถคาดการณ์มูลค่าที่ได้รับคืนได้อย่างสมเหตุสมผลที่สุด เช่น กิจการอาจจะมีข้อมูลที่ทำให้ทราบว่ากระแสเงินสดที่จะได้รับนั้นสูงกว่าราคาที่สามารถจะได้รับคืนจากราคาตลาด และกิจการอาจจะวางแผนการใช้สินทรัพย์ต่างกับที่ตลาดประมาณ
- ราคาตลาดเป็นแนวทางที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมเพียงด้านเดียว หากมีการมองทั้ง 2 ด้านคือ ทั้งทางด้านผู้ซื้อและผู้ขาย กิจการสามารถสร้างกระแสเงินสดของสินทรัพย์ได้สูงกว่าราคาขายก็จะนำสู่การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่ผิด เพราะกิจการย่อมไม่เต็มใจที่จะขายสินทรัพย์ โดยในกรณีดังกล่าวควรที่จะวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้สินทรัพย์ของกิจการ

- การประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น กิจการจะสามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ ซึ่งอาจจะรวมถึงสินทรัพย์อื่นที่กระทบและเกี่ยวข้อง ในการก่อให้เกิดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ในขณะที่ SFAS NO.121 ได้ให้เหตุผลในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมคือ มูลค่ายุติธรรมนั้น เป็นราคาที่สามารเข้าใจและหาได้ง่าย ซึ่งเป็นราคาที่มีการซื้อขายกันโดยทั่วไปในท้องตลาด ซึ่งเป็นการสะท้อนซึ่งมูลค่าของสินทรัพย์นั้นๆ แต่ช่วงเวลา โดยการใช้ความเต็มใจของผู้ซื้อและผู้ขายที่เต็มใจจะขายสินทรัพย์นั้น

ส่วน TAS NO.36 ไม่ได้ให้เหตุผลในการเลือกใช้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไว้ในมาตรฐานการบัญชี แต่ก็เข้าใจว่าเป็นเหตุผลเดียวกันกับ IAS NO.36 เนื่องจากในการจัดทำมาตรฐานการบัญชี ได้อ้างอิงมาจาก IAS NO.36

ถึงแม้ว่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้มีวิธีการรับรู้การด้อยค่าที่แตกต่างกันกับ SFAS NO.121 อย่างไรก็ตาม รายการขาดทุนจากการด้อยค่านี้อาจจะสามารถเปรียบเทียบกันได้ ขึ้นอยู่กับว่ามีราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือไม่ และกิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 เลือกใช้การวัดการด้อยค่าโดยใช้ราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

- สินทรัพย์ที่สามารถหาราคาตลาดได้โดยทั่วไป และราคาขายสุทธิของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าจากการใช้ กิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะรับรู้การด้อยค่าด้วยจำนวนเดียวกันกับ SFAS NO.121 (หากต้นทุนจากการจำหน่ายไม่มีนัยสำคัญ) แต่ถ้ามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์สูงกว่าราคาขายสุทธิ กิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะมีการรับรู้การด้อยค่าที่แตกต่างกับ SFAS NO.121
- สินทรัพย์ที่ไม่สามารถหาราคาตลาดได้ กิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้กำหนดการวัดการด้อยค่าจากมูลค่าการใช้สินทรัพย์นั้น ขณะเดียวกัน SFAS NO.121 ได้พัฒนาวิธีการอื่นเพื่อหามูลค่ายุติธรรม(ถ้าไม่สามารถหาราคาตลาดได้) โดยใช้วิธีการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดรับ ในกรณีนี้แล้ว มูลค่ายุติธรรมของ SFAS NO.121 ก็จะเหมือนกันกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับโดยใช้มูลค่าจากการใช้เป็นคัววัด เช่นเดียวกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36

กรณีตัวอย่างที่ 3 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Vtech Holdings Limited และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ประเทศฮ่องกง ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. หน้า 141 พบว่า

หลักการบัญชี ที่ใช้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน L. เรื่อง Impairment of Assets ได้ กำหนดว่ากิจการจะมีการพิจารณาการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ และหากราคาตามบัญชีต่ำกว่ามูลค่าที่ คาดว่าจะได้รับคืน โดยกิจการจะลดราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น ซึ่ง สอดคล้องกันกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการบัญชีไทย

“Property, plant and equipment and other non-current assets, including goodwill and other intangible assets are reviewed for impairment losses whenever events or changes in circumstances indicate that the carrying amount may not be recoverable. Assets whose carrying values exceed their recoverable amount are written down to amounts expected to be generated by the assets.”

กรณีตัวอย่างที่ 4 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 และ 2542 ของ บริษัทปูนซีเมนต์นครหลวง จำกัด(มหาชน) และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศไทย ที่แสดงไว้ในภาค ผนวก ข. หน้า 128 พบว่า

หลักการบัญชี ที่ใช้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 4 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้ กำหนดว่ากิจการได้สอบทานการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อาจจะไม่ ได้รับคืน

“บริษัทได้สอบทานการด้อยค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เมื่อมีเหตุการณ์หรือการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ อาจจะไม่ได้รับคืน เมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน บริษัทและ บริษัทย่อยจะรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายของปี”

จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ พบว่าในประเทศไทย ราคาที่มีการซื้อขาย กันในตลาดทั่วไปอาจจะไม่มีสภาพคล่องที่พอจะกำหนดราคาขายสุทธิที่เหมาะสม และในการ ประเมินราคาก็อาจเกิดปัญหาว่า ผู้ประเมินราคนั้นเป็นใคร มีความน่าเชื่อถือได้เพียงใด เนื่องจาก

ในการประเมินราคานั้น มาตรฐานการบัญชีมิได้กำหนดว่าผู้ประเมินจะต้องได้รับการรับรองจากสถาบันใดหรือไม่ แม้แต่กิจการเองก็สามารถที่จะประเมินราคาเองได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้ใช้กับเงินลงทุนทั่วไปและเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายด้วย ซึ่งเป็นการยากที่กิจการมีเงินลงทุนในกิจการเหล่านี้จะกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เนื่องจากไม่มีอำนาจเพียงพอที่จะบังคับให้กิจการที่ไปลงทุนเหล่านี้ต้องหาหลักฐานที่จะสนับสนุนการพิจารณาการด้อยค่าของเงินลงทุนเหล่านี้ หากเกิดข้อบ่งชี้ขึ้น

### การประมาณการกระแสเงินสด

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ FSAS NO.121 ต่างต้องการให้มีการประมาณกระแสเงินสดเพื่อใช้ในการวัดการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งการประมาณกระแสเงินสดนี้เป็นสิ่งที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของแต่ละกิจการ อย่างไรก็ตาม ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้พยายามที่จะลดความหลากหลายการใช้ดุลยพินิจจากประมาณการเหล่านั้น โดยได้กำหนดให้แนวทางในการปฏิบัติ มากกว่า SFAS NO.121 ที่กำหนดไว้เพียงว่า หากกิจการจะใช้อัตราคิดลดกระแสเงินสดรับเป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม การประมาณกระแสเงินสดในอนาคตควรจะประมาณขึ้นอย่างสมเหตุสมผล โดยมีหลักฐานสนับสนุน และทำขึ้นมาจากการคาดการณ์ที่ดีที่สุด และน้ำหนักของหลักฐานควรจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ ช่วงของประมาณการ จำนวน หรือระยะเวลาของประมาณการของกระแสเงินสดควรจะสอดคล้องกับกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตภายใต้การประมาณการที่ดีที่สุด

ในขณะที่ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้กำหนดแนวทางในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์โดยการประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคต จากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน โดยใช้หลักเกณฑ์ในการประมาณการดังนี้

- ใช้สมมติฐานของประมาณการกระแสเงินสดที่สมเหตุสมผล ซึ่งมีหลักฐานสนับสนุนและเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร
- ใช้งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด(ไม่เกิน 5 ปี) นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนที่เพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลามากกว่านั้น
- ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลางบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดด้วยการปรับด้วยอัตราการเติบโตคงที่หรือลดลง(อัตราการเติบโตต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์)



- กระแสเงินสดในอนาคตต้อง ไม่รวมกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากรายจ่ายฝ่ายลงทุนซึ่งทำให้สินทรัพย์มีสภาพ/ประสิทธิภาพดีขึ้น แต่ให้รวมรายจ่ายฝ่ายลงทุนในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการซ่อมบำรุงหรือรายจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์นั้นคงสภาพตามมาตรฐานการดำเนินงานที่ประเมินไว้แต่เดิม
- การประมาณกระแสเงินสดในอนาคตต้อง ไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินหรือภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป
- กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับหรือจ่ายจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งานต้องเป็นจำนวนซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย
- กิจการควรใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่งบดุลแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่คำนวณขึ้นจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมกับเงินในสกุลนั้นๆ

ปัญหาการปฏิบัติในเรื่องการหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสินนั้น พบว่า มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้หามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสินจากราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ที่สูงกว่า ซึ่งในการหามูลค่าจากการใช้นั้น กำหนดให้กิจการต้องประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นการประมาณโดยอาศัยดุลยพินิจของกิจการเอง และปัญหาที่ตามมาก็คือ ประมาณการกระแสเงินสดรับและจ่าย นั้นมีความถูกต้องเพียงไร ซึ่งเป็นการยากที่จะสามารถพิสูจน์ได้ว่ามูลค่าจากการใช้กระแสเงินสดนั้นมีความถูกต้องใกล้เคียงที่สุด และอาจนำไปสู่การตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีได้ โดยอาศัยการประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายที่สูงเกินความจริง และอาจนำไปสู่ความเห็นที่ขัดแย้งกันระหว่างผู้สอบบัญชีและกิจการได้

#### อัตราคิดลด

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ใช้อัตราคิดลดในการคำนวณหามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ เพื่อหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสิน ในขณะที่ SFAS NO.121 จะใช้วิธีอัตราคิดลดในการสร้างมูลค่าสุทธิธรรม(กรณีที่ไม่สามารถหาราคาตลาดได้) ซึ่งทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะให้แนวทางในการปฏิบัติมากกว่า SFAS NO.121 เช่น

- อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี

- อัตราคิดลด เป็นผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน เวลา และความเสถียรเทียบเท่ากับการลงทุนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราดอกเบี้ยในตลาด ณ ปัจจุบัน สำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายกันหรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณา
- อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากลักษณะที่กิจการจัดหาเงินเพื่อซื้อสินทรัพย์และ โครงสร้างเงินทุนของกิจการ เพราะกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับวิธีที่กิจการจัดหาเงินมาเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น
- กิจการอาจใช้อัตราคิดลดที่แตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลา หากมูลค่าจากการใช้มีความผันผวนต่อความเสถียรที่แตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลานั้นๆ หรือมีความผันผวนต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย
- สำหรับกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้ประมาณการเป็นเงินตราสกุลที่กระแสเงินสดเหล่านั้นเกิดขึ้น และคิดลดด้วยอัตราที่เหมาะสมสำหรับเงินสกุลนั้น และกิจการต้องแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่ประมาณ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันทีในงบดุล

ซึ่งหลักเกณฑ์เหล่านี้ได้มีการให้แนวทางไว้ใน TAS NO.36 และ IAS NO.36 แต่ไม่มีระบุไว้ใน SFAS NO.121

จากการหามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นี้มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้คิดลดกระแสเงินสดรับ - จ่าย ซึ่งปัญหาในทางปฏิบัติ ที่ตามมาก็คือ อัตราคิดลดที่จะใช้นั้นจะใช้อัตราใด เนื่องจากกำหนดให้เป็นดุลยพินิจของทางฝ่ายบริหารที่จะใช้ หากมีการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลดเพียงนิดเดียวก็จะทำให้มูลค่าจากการใช้เปลี่ยนไปด้วย และอาจนำไปสู่การตกแต่งตัวเลขทางบัญชีได้ แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีจะหนดให้กิจการใช้อัตราคิดลดที่เป็นอัตราดอกเบี้ยในตลาด ณ ปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันกับสินทรัพย์ที่พิจารณา ซึ่งเป็นการยากมากในการหาอัตราดอกเบี้ยเหล่านี้ เนื่องจากข้อมูลอาจจะไม่เพียงพอ หรือหากหาได้ก็อาจทำให้กิจการมีต้นทุนที่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ และกิจการอาจใช้อัตราคิดลดของตนเองที่คิดขึ้น ก็จะทำให้เกิดปัญหาขัดแย้งกับผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบ

### หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ต่างได้ระบุถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยต้องอาศัยดุลยพินิจ คือ หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น หรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และยิ่งไปกว่านั้น TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ยังได้ให้ตัวอย่างเดียวกันในการพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอีกด้วย อย่างไรก็ตาม TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้แนวทางในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ชัดเจนมากกว่า SFAS NO.121 เช่น

- ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้ตัวอย่างถึงการพิจารณาปัจจัยในการพิจารณากระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่อง และวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำกับดูแลการดำเนินงานของกิจการ เช่น การบริหารตามสายการผลิต ตามลักษณะธุรกิจหรือตามที่ตั้ง หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์หรือจำหน่ายสินทรัพย์ของกิจการ
- กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ในกรณีที่กิจการนำผลผลิตทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้เอง กิจการต้องนำประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของผู้บริหารสำหรับผลผลิตนั้นมาใช้ เมื่อ
  - ประมาณการกระแสเงินสดที่ได้รับในอนาคตจากการใช้ผลผลิตภายในกิจการเอง เพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
  - ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตจากการใช้ผลผลิตภายในกิจการ เพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น
- หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์ประเภทเดียวกันหรือสินทรัพย์ชนิดเดียวกันต้องกำหนดขึ้นอย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวด เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล มิฉะนั้นกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น หากรายการขาดทุนจากการซื้อขายที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีมีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวม
- กิจการต้องกำหนดราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดให้สอดคล้องกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนมาของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- ราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง

- รวมราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เฉพาะเกี่ยวข้องกับโดยตรง(หรือสามารถเป็นส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ) กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- ไม่รวมราคาตามบัญชีของหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว นอกจากที่ไม่นำหนี้สินนั้นมาพิจารณาแล้ว กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้
- กิจการต้องรวมสินทรัพย์ทุกรายการที่เกี่ยวข้องไว้เป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- ในบางกรณี กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้วเพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น หากกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้ดังกล่าว
- เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด อาจต้องรวมสินทรัพย์ที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น ลูกหนี้ และสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือรวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ในงบการเงินแล้ว เช่น ประมาณการหนี้สิน

อย่างไรก็ตาม แม้ว่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะให้แนวทางในการปฏิบัติในเรื่องของหน่วยสินทรัพย์ก่อให้เกิดเงินสดชัดเจนกว่า SFAS NO.121 ก็ตาม ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 ก็ยังคงต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะชี้ได้ว่า TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS NO.121 มีความแตกต่างกันในเรื่องการรวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด(ยกเว้นผลกระทบของค่าความนิยม และสินทรัพย์องค์กรที่จะกล่าวต่อไป)

จากการที่ มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการในการพิจารณาการค้ำยค่า แต่หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ ก็ให้รวมเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นอีกเช่นกัน ซึ่งในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนี้ เป็นสิ่งที่ต้องอาศัยดุลยพินิจในการกำหนด จึงเป็นการยากในการรวมกลุ่มและในการรวมกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนี้อาจส่งผลให้กิจการเลือกรวมกลุ่มสินทรัพย์ที่ทำให้กิจการขาดทุนจากการค้ำยค่าน้อยที่สุดหรือไม่เกิดการค้ำยค่า ทั้งๆที่สินทรัพย์บางประเภทในกลุ่มนั้นก่อให้เกิดเงินสดเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น ส่งผลให้เกิดความขัดแย้งกับผู้สอบบัญชีได้

## ค่าความนิยม

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้กำหนดให้กิจการต้องทดสอบว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ว่ามีการด้อยค่าหรือไม่ โดยแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนคือ กรณีที่สามารถป็นส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กที่สุด ได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอ ก็ให้ป็นส่วนเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กที่สุดแล้วจึงทดสอบการด้อยค่ากับหน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กที่สุดนี้ หากไม่สามารถที่จะป็นส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ ก็ให้ทดสอบอีกครั้งด้วยวิธีป็นส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้น แล้วจึงทดสอบการด้อยค่ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น

ในขณะที่ SFAS NO.121 กำหนดให้มีการป็นส่วนค่าความนิยมเพียงวิธีเดียว คือจะป็นส่วนให้เฉพาะกับสินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งานเท่านั้น (ส่วนสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อรอการขายนั้น ใน Opinion No. 17 ได้กำหนดให้รวมค่าความนิยมในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น) และวิธีป็นส่วนค่าความนิยมจะใช้วิธีป็นส่วนโดยใช้ราคายุติธรรม ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น ยกเว้นจะมีวิธีการป็นส่วนอื่นที่เหมาะสมกว่า และในการบันทึกการรับรู้การด้อยค่านี้ ค่าความนิยมจะต้องถูกพิจารณาตัดบัญชีก่อนเป็นอันดับแรก ก่อนที่จะพิจารณาลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น

ซึ่งวิธีการป็นส่วนค่าความนิยมที่แตกต่างกันนี้ จะส่งผลให้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 มีการรับรู้การด้อยค่าที่แตกต่างกันกับ SFAS NO.121 โดย TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะให้แนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจนกว่า ซึ่งส่งผลให้กิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะมีความสม่าเสมอ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดีกว่า

## สินทรัพย์องค์กร

TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้มีการให้ลักษณะที่สำคัญของสินทรัพย์องค์กรว่า เป็นสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น หรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่นอาคารสำนักงานใหญ่ หน่วยงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูลและศูนย์วิจัย โดยทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์องค์กรโดยการใช้วิธีการเดียวกันกับการพิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยม คือ กิจการต้องใช้การทดสอบแบบวิธีป็นส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุด ถ้าสามารถที่จะป็นส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสิน

ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินสดได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ หากกิจการไม่สามารถเป็นส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอก็จะต้องใช้วิธีปันส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้น

ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้มีการจำแนกความแตกต่างของสินทรัพย์องค์กรกับสินทรัพย์อื่น(ยกเว้นค่าความนิยม) แต่เนื่องจากสินทรัพย์องค์กรนี้ไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น หรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ดังนั้น สินทรัพย์องค์กรเหล่านี้ของทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ FSAS NO.121 จึงต้องมีการรวมให้อยู่ในหน่วยที่เล็กที่สุด แล้วจึงพิจารณาการด้อยค่าจากกลุ่มของสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดนี้

**รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด**

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ FSAS NO.121 ได้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยปันส่วนไปลดค่าความนิยมเป็นอันดับแรก แล้วจึงนำไปลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการ

แม้ว่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้กำหนดให้การปันส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่า จะต้องไม่ลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ หรือ มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือ ต่ำกว่าศูนย์ หากรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ นั้นทำให้ราคาตามบัญชีสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือ ศูนย์ แล้ว ให้กิจการนำผลขาดทุนนั้นปันให้กับสินทรัพย์อื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการ และหากกิจการได้รับรู้รายการขาดทุนตามข้อปฏิบัติข้างต้นแล้วผลขาดทุนยังคงเหลืออยู่ กิจการต้องรับรู้เป็นหนี้สินหากมีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้

ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้ให้แนวทางปฏิบัติในการปันส่วนการด้อยค่านี้ไว้ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในการปรับปรุงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้นได้

กรณีตัวอย่างที่ 5 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Vtech Holdings Limited และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศฮ่องกง ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. หน้า 135 พบว่า

บริษัทจะบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับปีไว้ในงบกำไรขาดทุน ในส่วนของกำไร (ขาดทุน)จากการดำเนินงาน โดยแสดงไว้ในหัวข้อ Restructuring and impairment Charges ซึ่งสอดคล้องกันทั้งสามมาตรฐานการบัญชีที่ต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุน

**Vtech Holdings Limited**  
**Consolidated Income Statement**  
**For the year ended 31<sup>st</sup> March**

	Note	2001 US\$ million	2000 US\$ million
Turnover	1	1,334.9	1,045.9
Cost of sales		(1,013.6)	(723.2)
Gross Profit		321.3	322.7
Selling and distribution Costs		(275.2)	(179.7)
Administrative and other operating expenses		(69.2)	(53.9)
Research and development expenses		(66.6)	(42.7)
Restructuring and impairment charges	3	(110.4)	-
Operating (loss)/profit		(200.1)	46.4
Net finance (costs)/income	5	(12.5)	1.3
Share of results of associates		(0.5)	(0.1)
<b>(Loss)/profit before taxation</b>		<b>(213.1)</b>	<b>47.6</b>
Taxation	6	(1.8)	(2.5)
<b>(Loss)/profit after taxation</b>		<b>(214.9)</b>	<b>45.1</b>
Minority interests		(0.1)	(0.1)
<b>(Loss)/profit attributable to shareholders</b>	21	<b>(215.0)</b>	<b>45.0</b>
<b>(Loss)/earnings per share(in US cents)</b>	8		
- Basic		(96.7)	21.0
- Diluted		(96.7)	20.9

กรณีตัวอย่าง ที่ 6 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Covanta Energy Corporation และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. หน้า 160 พบว่า

ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 22 เรื่อง Special Charges รายการขาดทุนจากการด้อยค่านี้จะถูกบันทึกในงบกำไรขาดทุนสอดคล้องกับทั้ง 3 มาตรฐาน โดยแสดงในหมวดของ Other expense—net

กรณีตัวอย่างที่ 7 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 และ 2542 ของ บริษัทปูนซีเมนต์นครหลวง จำกัด(มหาชน) และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. หน้า 123 พบว่า

บริษัทได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าโดยแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน ในชื่อบัญชี “ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์” ซึ่งสอดคล้องกันทั้ง 3 มาตรฐานการบัญชี

บริษัท ปูนซีเมนต์นครหลวง จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
งบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนรวม  
สำหรับแต่ละปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2543 และ 2542

หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	2543	2542	2543	2542
รายได้				
.....				
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย				
.....				
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการ				
ด้อยค่าของสินทรัพย์	13	42,210,880	229,544,602	-



### การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 มีวิธีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่แตกต่างกันกับ SFAS NO.121 ค่อนข้างมาก คือ ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้มีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของทั้งสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อใช้งาน และถือไว้เพื่อรอการขาย(ยกเว้นค่าความนิยม) และ TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้มีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ในการประเมินว่ารายการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลง ซึ่งส่งผลให้ประมาณการที่ใช้ในการพิจารณาราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้เปลี่ยนไป โดยข้อบ่งชี้ที่กำหนดไว้เป็นอย่างน้อยคือ

#### แหล่งข้อมูลภายนอก

- ราคาตลาดของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างงวด
- มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการอย่าง เป็นสาระสำคัญ เช่น เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น
- อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคัดลคที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

#### แหล่งข้อมูลภายใน

- มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการอย่าง เป็นสาระสำคัญ
- มีหลักฐานจากข้อมูลภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดีขึ้นหรือจะดีกว่าที่คาดไว้

สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ ราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชี จะต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรจะเป็นหากไม่เคยรับรู้การด้อยค่ามาก่อน จะต้องบันทึกเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน นอกจากมีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้

ในการกลับบัญชีรายการขาดทุนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนี้จะต้องปันส่วนรายการกลับขาดทุนให้กับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมก่อน ตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น จากนั้นจึงจะปันให้กับบัญชีค่าความนิยมที่

เคยเป็นส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากรายการค่าความนิยมนั้นเป็นผลมาจากเหตุการณ์ภายนอกที่มีลักษณะพิเศษ และผลของเหตุการณ์ภายนอกนั้น ได้ปลงล้างผลของเหตุการณ์นั้นแล้ว และการเป็นส่วนกลับรายการขาดทุนต้องไม่ทำให้ราคาตามบัญชีสินทรัพย์แต่ละรายการสูงเกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือราคาตามบัญชีที่ควรจะเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนมาก่อน หากไม่สามารถเป็นส่วนรายการขาดทุนที่จะกลับบัญชีให้กับสินทรัพย์ได้ ให้บันทึกสินทรัพย์รายการอื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

สำหรับค่าความนิยมนั้น ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้กิจการไม่ต้องกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการซื้อขายค่าเงินว่า รายการขาดทุนที่เกิดเป็นผลมาจากเหตุการณ์ภายนอกที่มีลักษณะพิเศษซึ่งคาดว่าจะไม่เกิดขึ้น และเหตุการณ์ภายนอกที่เกิดขึ้นในภายหลัง ได้ปลงล้างผลของเหตุการณ์นั้นแล้ว

ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่อนุญาตให้มีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายค่าเงินสำหรับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อใช้

IAS NO.36 ได้ให้เหตุผลในการที่อนุญาตให้มีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายค่าเงินคือ

- การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายค่าเงิน ไม่ใช่การตีราคาใหม่ แต่เป็นการกระทำที่สอดคล้องกับหลักต้นทุนเดิม โดยที่รายการกลับบัญชีนี้จะต้องไม่สูงกว่าราคาต้นทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคา/มูลค่าเสื่อมสภาพ และจะบันทึกเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนส่วนมูลค่าของสินทรัพย์จากการกลับบัญชีที่สูงกว่าต้นทุนเดิม ถึงจะบันทึกเป็นการตีราคาเพิ่ม
- รายการขาดทุนจากการซื้อขายค่าเงินที่ได้รับรู้ไปแล้วนั้นเกิดขึ้นจากการประมาณการ ซึ่งใน IAS No. 8 “Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies” ได้กำหนดให้ต้องมีการทบทวนประมาณการเดิม โดยนำมารวมในการคำนวณกำไรหรือขาดทุน สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการ หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่อดังกล่าวเพียงงวดเดียว และ สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดต่อไป หากมีผลกระทบต่อดังกล่าว
- การบันทึกกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายค่าเงิน จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบถึงศักยภาพในการก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคตของสินทรัพย์ หรือกลุ่มของสินทรัพย์นั้น

- ผลการดำเนินงานของกิจการจะแสดงอย่างถูกต้องทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคต เนื่องจากค่าเสื่อมราคาและมูลค่าเสื่อมสภาพ จะไม่สะท้อนถึงการขาดทุนจากการด้อยค่าเดิม ถ้ามีการห้ามการกลับบัญชีจะนำไปสู่การเข้าใจที่ผิดพลาดได้ เช่น หากมีการบันทึกการขายขาดทุนจากการด้อยค่าที่มีนัยสำคัญจะส่งผลให้ค่าเสื่อมราคาและมูลค่าเสื่อมสภาพ ค่าไปในปัจจุบัน และในปีถัดมากำไรก็จะสูงเกินความจริง

ส่วน SFAS NO.121 ได้มีการให้เหตุผลในการห้ามการบันทึกกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าคือ การที่มีการบันทึกการด้อยค่าจะทำให้สินทรัพย์ที่เกิดการด้อยค่านั้นเกิดราคาทุนใหม่ ซึ่งจะแสดงเช่นเดียวกับสินทรัพย์อื่น ๆ ที่ไม่มีการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยราคาทุนที่เกิดขึ้นใหม่นี้ไม่ควรจะมีการปรับปรุงรายการใดๆอีก ภายใต้วิธีการบัญชีด้วยมูลค่าปัจจุบัน นอกจากการปรับปรุงด้วยการประมาณการค่าเสื่อมราคา และการพิจารณาการขาดทุนจากการด้อยค่าอีกในอนาคต

ในขณะที่ TAS NO.36 ไม่มีการให้เหตุผลว่าทำไมจึงอนุญาตให้มีการบันทึกการขายการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า แต่เป็นที่เข้าใจกันว่าเป็นเหตุผลเดียวกับ IAS NO.36 เนื่องจากการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้อ้างอิงมาจาก IAS NO.36

### ค่าเสื่อมราคา

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 และ FSAS No. 121 ต่างได้กำหนดให้กิจการต้องมีการพิจารณาวิธีการและประมาณการสำหรับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีการบันทึกการขายขาดทุนจากการด้อยค่าใหม่ หากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่า(แม้จะไม่มีการบันทึกการขายขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม)

ยิ่งไปกว่านั้น ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ยังต้องการให้กิจการมีการทบทวนการพิจารณาวิธีการและประมาณการค่าเสื่อมราคาใหม่ หากมีข้อบ่งชี้ว่าจะต้องมีการกลับรายการบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า(แม้จะไม่มีการบันทึกกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม) ในขณะที่ SFAS NO.121 ไม่อนุญาตให้มีการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าจึงไม่มีการกำหนดแนวปฏิบัติดังกล่าว

### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ทั้ง TAS NO.36 IAS NO.36 กำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

สำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท .

- จำนวนรายการขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนที่มีรายการขาดทุนอยู่
- จำนวนขาดทุนที่กลับบัญชีและแต่ละบรรทัดในงบกำไรขาดทุนที่มีรายการกลับบัญชีรวมอยู่
- จำนวนขาดทุนที่รับรู้ไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น
- จำนวนขาดทุนที่กลับบัญชีและรับรู้ไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

สำหรับส่วนงานที่มีการเสนอข้อมูล ในงบการเงินต้องเปิดเผยรายการดังนี้

- จำนวนรายการขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น
- จำนวนรายการขาดทุนที่กลับบัญชีที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น

รายการขาดทุนและการกลับบัญชีที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวม

- เหตุการณ์/สถานการณ์ที่ทำให้ต้องรับรู้หรือกลับรายการขาดทุน
- จำนวนรายการขาดทุน/กลับบัญชีที่รับรู้
- ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยงานที่เสนอรายงาน
- หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกี่ยวกับ
  - ลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
  - จำนวนขาดทุน/กลับบัญชีแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภทหรือตามหน่วยงานที่เสนอรายงาน
  - ลักษณะการรวมเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในปัจจุบันและอดีต และเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนว่าเป็นราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้
- เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิ
- อัตราคัดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ทั้งในอดีตและปัจจุบัน

เปิดเผยลักษณะ โดยสังเขปของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการขาดทุน/กลับบัญชีที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวมของกิจการ ดังต่อไปนี้

- ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดรายการขาดทุน/กลับบัญชี
- เหตุการณ์และสถานการณ์สำคัญที่ทำให้กิจการรับรู้/กลับบัญชี

ขณะที่ SFAS No. 121 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้

**สินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งาน**

- สินทรัพย์ที่เกิดการด้อยค่า เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการรับรู้การด้อยค่า
- จำนวนที่รับรู้การขาดทุนและเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม(Fair Value)
- จำนวนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนหรืองบแสดงกิจกรรม(Activity) ที่รายการขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่ หากไม่มีการแสดงแยกอย่างชัดเจน
- เปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกับการเสนอข้อมูลตามส่วนงาน

**สินทรัพย์รอการขายต้องเปิดเผยรายการดังนี้**

- อธิบายถึงสินทรัพย์ที่รอการขาย เหตุการณ์ และสภาพแวดล้อมที่นำไปสู่การขาย เวลาที่คาดว่าจะขาย ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ หน่วยธุรกิจ
- เปิดเผยรายการเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานที่สินทรัพย์รอการขายรวมอยู่
- กำไรขาดทุนที่เป็นผลจากการเปลี่ยนราคาตามบัญชีจากการจัดประเภทสินทรัพย์รอการขาย
- จำนวนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนหรืองบแสดงกิจกรรม(Activities) จากการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์รอการขาย หากไม่มีการแสดงรายการแยกอย่างชัดเจน
- ผลการดำเนินงานที่สินทรัพย์รอการขายได้รวมอยู่ในหน่วยธุรกิจนั้น

กรณีตัวอย่าง ที่ 8 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Viech Holdings Limited และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่องกง ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. หน้า 143 พบว่า

ได้มีการเปิดเผยข้อมูลโดยสังเขปเกี่ยวกับข้อมูลและลักษณะที่มีการค้ำค่าไว้ใน หมายเหตุ 3 เรื่อง Restructuring and impairment charges ซึ่งสอดคล้องกับการเปิดเผยข้อมูลของทั้ง 3 มาตรฐานการบัญชีคือ

“The group announced a comprehensive restructuring plan in March 2001. The restructuring measures undertaken during the year and to be undertaken as part of the plan include the re-organization and rationalization of the consumer telephone operations in the United States to achieve greater cost efficiencies. Factories in Meico, which were acquired from Lucent Technologies Consumer Products, L.P. and Lucent Technologies Inc (Lucent”) on 31<sup>st</sup> March 2000, will be divested. The electronic learning products operations in Europe will be centralized under regional management. In addition, e-Business related service and other developments stage businesses such as mobile phones will be downsized and re-organized. The information appliances and multimedia communication business units will be merged into the consumer telephone and contract manufacturing services units respectively. Discontinued stocks have been written down to estimated realizable value. The restructuring costs and associated impairment charges for tangible and intangible assets are as follows:

	Note	2001 US\$ million	2000 US\$ million
Severance payments		36.0	-
Impairment of intangible assets	10	25.2	-
Impairment of fixed assets	9	17.2	-
Write-down of discontinued stocks		17.1	-
Other closure and termination costs		14.9	-
	2	110.4	-

กรณีตัวอย่าง ที่ 9 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Covanta Energy Corporation และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ถู้อปปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. หน้า 159 พบว่า

ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 3 เรื่อง Net Assets Held for Sale ได้มีการปฏิบัติตามเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาคือมีการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์โดยอธิบายถึงสินทรัพย์ที่รอการขาย เหตุการณ์ และสภาพแวดล้อมที่นำไปสู่การขาย เวลาที่คาดว่าจะขาย ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์

“All noncore businesses, including remaining Entertainment and Aviation businesses previously shown as discontinued operations, were reclassified as Net Assets Held for Sale in the accompanying December 31, 2000 Consolidated Balance Sheet. Those businesses include: the venue management businesses at the Arrowhead Pond Arena in Anaheim, California, and the Corel Centre near Ottawa, Canada; the Company’s interest in certain entertainment assets in Argentina; its aviation fueling business; and the Company’s interests in aviation businesses in Spain, Italy and Colombia. The aviation business in Italy was sold in February 2001. Other noncore businesses included in Net Assets Held for Sale are Datacom and CHS, totaling net assets of \$113,400,000 . The Company expects to sell all of these remaining businesses during 2001. Net Assets Held for Sale at December 31,2000 (expressed in thousands of dollars) were as follows:

Current Assets	\$	73,237
Property, Plant and Equipment-net		19,939
Other Assets		73,310
Notes Payable and Current Portion of Long-Term Debt		(28,651)
Other Current Liabilities		(52,053)
Long-Term Debt		(670)
Other Liabilities		(14,498)
<b>Net Assets Held for Sale</b>	<b>\$</b>	<b>70,614</b>

กรณีตัวอย่าง ที่ 10 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 และ 2542 ของ บริษัทปูนซีเมนต์นครหลวง จำกัด(มหาชน) และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. หน้า 129 พบว่า

ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 13 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับรู้การค้ำค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน และแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย จะไม่มีการกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงานเช่นเดียวกับที่มาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกากำหนด แต่ก็ ได้มีการเปิดเผยการค้ำค่าของส่วนของสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงานด้วย

“ผู้บริหารของบริษัทย่อยสองแห่งได้ตัดสินใจปิดโรงงานและสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องซึ่งได้ถูกปรับลดมูลค่าลงเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งพิจารณาโดยการประมาณการที่ดีที่สุดของผู้บริหาร ขาดทุนจากการค้ำค่าของโรงงานและสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องดังกล่าวจำนวนรวม 42 ล้านบาท และ 230 ล้านบาท(รวมขาดทุนจากการค้ำค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงานจำนวนเงิน 40 ล้านบาท) ได้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในปี 2543 และ 2542 ตามลำดับ

#### สินทรัพย์รอการขาย

ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้มีการพิจารณาการรับรู้การค้ำค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท โดยไม่มีการแบ่งแยกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อใช้งาน หรือถือไว้เพื่อรอการขาย แต่ SFAS NO.121 มีข้อกำหนดที่แตกต่างกัน สำหรับสินทรัพย์ที่รอการขาย คือ กำหนดให้สินทรัพย์ที่มีการจัดประเภทไว้เพื่อรอการขายจะต้องวัดค่าโดยใช้ราคาต่ำกว่ำราคาตามบัญชี หรือมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย ซึ่งก็ดูเหมือนจะมีวิธีปฏิบัติเช่นเดียวกันกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36 อย่างไรก็ตาม SFAS NO.121 จะไม่ยอมให้มีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่รอการขายเหล่านี้ แต่ TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้ยังคงต้องคิดค่าเสื่อมราคาต่อไปจนกว่าจะขายได้ ซึ่งจากข้อแตกต่างนี้จะส่งผลให้ผลการดำเนินงานของกิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 แตกต่างกับ กิจการที่ใช้ SFAS NO.121 หากกิจการนั้นมีสินทรัพย์ที่รอการขาย

ถึงแม้ว่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะไม่มีการระบุให้แยกสินทรัพย์รอการขายออกมาต่างหาก แต่วิธีการสำหรับรายการเหล่านี้ได้มีการกำหนดรวมอยู่แล้วในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน คือหากจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าวราคาขายสุทธิ(หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่าย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการสุทธิจากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระ หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย โดยกิจการต้องนำราคาตามบัญชีของหนี้สินไปหักจากราคาตามบัญชี และมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก่อนที่จะนำราคาขายสุทธิมาใช้เปรียบเทียบ



เพื่อหารายการขาดทุนจากการด้อยค่า ขณะที่ SFAS NO.121 ไม่ได้กำหนดให้ต้องปฏิบัติดังเช่น TAS NO.36 และ IAS NO.36

กรณีตัวอย่าง ที่ 11 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Vtech Holdings Limited และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. หน้า 147 พบว่า

ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 14 เรื่อง Assets held for sale ถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีการกำหนดให้ต้องแยกรายการสินทรัพย์หรือการขายต่างหาก แต่ก็ได้มีการเปิดเผยข้อมูลถึงรายการสินทรัพย์หรือการขาย โดยในการวัดค่านี้ก็จะปรับลดสินทรัพย์เหล่านี้ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

	2001	2000
Note	US\$ million	US\$ million
Land and buildings	20.1	-
Machinery and equipment	10.3	-
	30.4	-

“As a consequence of the restructuring plan described in note 3 above, certain lands, buildings and equipment are no longer required for the purposes for which they were originally intended. These assets have been written down to their estimated recoverable amounts.”

กรณีตัวอย่าง ที่ 12 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Covanta Energy Corporation และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. หน้า 159 พบว่า

ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 3 เรื่อง Net Assets Held for Sale ได้มีการปฏิบัติตามเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาคือ สินทรัพย์หรือการขายจะแสดงในราคาที่ต่ำกว่าระหว่างราคาตามบัญชี หรือ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย และสินทรัพย์เหล่านี้จะไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา

“... SFAS No. 121 requires assets held for sale be valued on an asset-by-asset basis at the lower of carrying amount or fair value less costs to sell. In applying those provisions, Covanta management considered recent appraisals, valuations, offers and bids, and its estimate of future cash flows related to those businesses. As a result, the Company recorded a pre-tax loss of \$77,240,000. This amount relates entirely to businesses previously classified in the Entertainment segments...”

“In accordance with the provisions of SFAS No. 121, the assets included in Net Assets Held for Sale will not be depreciated commencing January 1, 2001.”

#### แนวปฏิบัติเพิ่มเติม

IAS NO.36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติไว้ใน Appendix A โดยได้ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับ

1. การพิจารณาลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
2. การคำนวณมูลค่าจากการใช้ และการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า
3. ผลกระทบของภาษีเงินได้ตัดบัญชี
4. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า
5. การปฏิบัติสำหรับการปรับโครงสร้างในอนาคต
6. การปฏิบัติเกี่ยวกับรายจ่ายฝ่ายทุนที่อาจเกิดขึ้น
7. การนำการทดสอบแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุดและแบบวิธีปันส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้นมาปฏิบัติกับค่าความนิยม
8. การปันส่วนสินทรัพย์องค์กร

ในขณะที่ TAS NO.36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติโดยใช้ตัวอย่างเดียวกันกับที่ IAS NO.36 ให้แนวปฏิบัติไว้ ยกเว้นเรื่องผลกระทบต่อภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้ประกาศใช้มาตรฐานเรื่องภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ส่วน SFAS NO.121 ไม่มีการให้แนวปฏิบัติเพิ่มเติมไว้

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ทั้ง TAS No. 36 IAS No. 36 และ SFAS NO.121 (เฉพาะสินทรัพย์ที่ถือไว้ใช้งาน) ต่างได้กำหนดให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ในการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ยกเว้นแต่ TAS No. 36 และ IAS No.36 กำหนดให้สินทรัพย์ที่แสดงด้วยราคาที่เป็นใหม่ ต้องรับรู้หรือกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ราคาใหม่เหมือนกับการลดลงหรือการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ ขณะที่ SFAS NO.121 ไม่มีข้อกำหนดดังกล่าวเนื่องจาก ไม่อนุญาตให้มีการตีราคาใหม่

SFAS NO.121 ยังได้กำหนดให้สินทรัพย์รอการขาย จะต้องรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนหลักการบัญชีตามที่กำหนดใน APB Opinion No. 20 Accounting Change โดยให้แสดงจำนวนผลสะสมการด้อยค่าจากการเปลี่ยนสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์รอการขายในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงระหว่างกำไรสุทธิ และรายการพิเศษ

กรณีตัวอย่าง ที่ 13 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2001 และ 2000 ของ Covanta Energy Corporation และ บริษัทย่อย ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. หน้า 153 พบว่า

ในงบกำไรขาดทุน มีการแสดงส่วนของผลสะสมการปรับปรุงรายการสำหรับส่วนงานที่มีการหยุดดำเนินงาน ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนี้

Net Income (Loss) before extraordinary items	(229,285,000)
.....	
Less: reclassification adjustment for translation adjustments	
Included in loss from discontinued operations	25,323,000
Extraordinary Items	-
.....	
Comprehensive income (loss)	

**ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์**

ต่อไปนี้เป็นตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์ระหว่าง มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 36 (TAS No. 36) เรื่องการค้ำของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 (IAS No. 36) เรื่อง Impairment of Assets และมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 121 (SFAS No. 121 ) เรื่อง Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์

TAS No.36	LAS No.36	SFAS No.121
<p><b>ขอบเขต</b> ใช้กับบัญชีสำหรับการค้ำของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• สินค้ำคงเหลือ</li> <li>• สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว</li> <li>• ภาษีเงิน ใ้รรอการตัดบัญชี</li> <li>• สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน</li> <li>• สินทรัพย์ทางการเงิน ในขอบเขตตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 เรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน เว้นแต่ สินทรัพย์ทางการเงินเป็นลูกหนี้เงินกู้ที่มีปัญหาและคาดว่าหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเพียงแห่งเดียว</li> </ul>	<p><b>ขอบเขต</b> เหมือน IAS No.36 แต่ จะไม่ยกเว้นสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่มีปัญหา และคาดว่าหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเพียงแห่งเดียว</p>	<p><b>ขอบเขต</b> ใช้กับบัญชีสำหรับการค้ำของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ส่วนงานธุรกิจที่รอการขาย(Secments of a business to be disposed of) ซึ่งกำหนดให้ใช้ APB Opinion No.30 Reporting the Results of Operations – Reporting the Effects of Disposal of a Segment of Business, and Extraordinary, Unusual and Infrequently Occuring Events and Transaction</li> <li>• ใช้กับเฉพาะค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่ถือ ไว้และใช้งานเท่านั้น</li> <li>• ไม่ใช้กับเงินลงทุนเนื่องจกมีมาตรฐานอื่นกำหนด คือ APB Opinion No 18 The Equity Method of Accounting for Investment in Common Stock</li> <li>• ไม่ใช้กับสินทรัพย์ที่อยู่ในแนวปฏิบัติทางบัญชีของอุตสาหกรรมเฉพาะ ( Specialized Industry)</li> <li>• SFAS No. 121 ห้ามการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ด้งนั้นจึงไม่รวมเรื่องดังกล่าว</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p><b>คำนิยาม</b> มูลค่าที่ตลาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า</p> <p><b>ราคาขายสุทธิ</b> หมายถึง จำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากัน ได้อย่างเป็นอิสระ ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน</p> <p><b>มูลค่าจากการใช้</b> หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้</p> <p>งาน</p> <p><b>ต้นทุนในการจำหน่าย</b> หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมต้นทุน</p>	<p><b>คำนิยาม</b> เหมือนกับกับ IAS No.36 ยกเว้น ไม่ได้ให้นิยามของราคาขายสุทธิ ราคาตลาด และ ตลาดซื้อขายบุคคลอื่น ๆ ใ้</p>	<p><b>คำนิยาม</b> กำหนดให้ใช้กับองค์กรที่ไม่หวังกำไรด้วย(not-profit-enterprises) ที่ขณะที่ TAS No. 36 ไม่มีกำหนดเรื่องดังกล่าว</p>
		<p><b>คำนิยาม</b> ไม่มีการใช้คำนิยามแยกไว้ต่างหาก แต่จะพูดรวมไปในมาตรฐานการบัญชี</p>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>ทางการเงินและค่าใช้เข้าที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้</p> <p><b>รายการขุดทุนจากการด้อยค่า</b> หมายถึง จำนวนของราคตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์</p> <p><b>ราคาตามบัญชี</b> หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหักหักค่าเสื่อมราคาสะสม(หรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์</p> <p><b>ค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย)</b> หมายถึง การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้</p> <p><b>มูลค่าเสื่อมสภาพ</b> หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้</p> <p><b>อายุการใช้งาน</b> หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์</li> <li>● จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการ</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SEAS No.121
<p>ใช้สินทรัพย์</p> <p>หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง สินทรัพย์ กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น</p> <p>สินทรัพย์องค์กร หมายถึง สินทรัพย์ที่มีส่วนทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับได้ในอนาคต ทั้งนี้ไม่รวมถึงค่าความนิยม</p> <p>ราคาตลาด หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง</p> <p>ตลาดซื้อขายคล่อง หมายถึง ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน</li> <li>● ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา</li> <li>● ราคาต้องเป็นที่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน</li> </ul>		



ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SEAS No.121
<p><b>การประเมินสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า</b></p> <p>กิจการต้องมีการประเมินว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าหรือไม่ เมื่อเกิดข้อบ่งชี้ ดังตัวอย่างได้แก่</p> <p><b>แหล่งข้อมูลภายนอก</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเห็นได้ชัด</li> <li>• มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการ</li> </ul> <p>อย่างไรก็ตามสาระสำคัญ ซึ่งอาจจะเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลของแทนอื่นในตลาดเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลด และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่าราคาตลาด</li> </ul> <p><b>แหล่งข้อมูลภายใน</b></p> <p>มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์เสื่อมหรือ</p>	<p><b>การประเมินสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า</b></p> <p>เหมือน IAS No.36</p>	<p><b>การประเมินสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า</b></p> <p>กิจการมีการประเมินว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าเมื่อเกิดข้อบ่งชี้คล้ายกันกับ IAS No.36 แต่ว่าจะพิจารณาการด้อยค่าเฉพาะสินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งานเท่านั้น และจะไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเท่ากับ IAS No.36 เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลของแทนอื่นในตลาดเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลด และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ</li> <li>• มีหลักฐานภายในที่แสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้</li> <li>• กระแสเงินสดที่ประมาณไว้ว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างเห็นได้ชัด หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น</li> <li>• อย่างเป็นสาระสำคัญ</li> <li>• กระแสเงินสดที่ได้รับจริง/กำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ต่ำกว่าประมาณอย่างเห็นได้ชัด</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>ชำรุดเสียหาย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้ หรือ คาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการ อย่างยั่งยืนสาระสำคัญ รวมถึงแผนที่จะยกเลิก หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงาน หรือจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด</li> <li>● มีหลักฐานภายในที่แสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้</li> </ul> <p>ข้อบ่งชี้อื่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● กระแสเงินสดที่ใช้ในการจัดหาสินทรัพย์ การบำรุงรักษาหรือเพื่อให้สินทรัพย์ใช้งานได้สูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีสาระสำคัญ</li> <li>● กระแสเงินสดที่ได้รับจริง/กำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ต่ำกว่างบประมาณอย่างมีสาระสำคัญ</li> </ul> <p>และหากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจจะเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงรายการใช้ งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา(ค่าตัดจำหน่าย หรือราคาซาก)ให้เป็นไปตามมาตรฐานการ</p>		

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการซื้อขายของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>บัญชีที่เกี่ยวของ แม้ว่าจะไม่มีการบันทึกรายการขาดทุนจากการซื้อขายของสินทรัพย์นั้นก็ตาม</p>		
<p><b>การรับรู้การด้อยค่า</b> จะรับรู้การด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่ตลาดว่าจะได้รับคืน(ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์(จากการคิดลดกระแสเงินสดด้วยอัตราที่เหมาะสม)แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า)</p>	<p><b>การรับรู้การด้อยค่า</b> เหมือน TAS No.36</p>	<p><b>การรับรู้การด้อยค่า</b> จะรับรู้การด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์(ที่ถือไว้และใช้งาน) สูงกว่ากระแสเงินสดรับในอนาคตที่ไม่มีมีการคิดลดกระแสเงินสด</p>
<p><b>การวัดการด้อยค่า</b> ● กิจการต้องหามูลค่าที่ตลาดจะได้รับสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ แต่หากสินทรัพย์แต่ละรายการนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดอย่างเป็นอิสระ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่ตลาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์แต่ละรายการนั้นรวมอยู่</p>	<p><b>การวัดการด้อยค่า</b> เหมือน TAS No.36 แต่ในการหามูลค่าจากการใช้จะไม่มีการกำหนดใช้สำหรับลูกหนี้เงินกู้ที่มีหลักประกันและเป็นลูกหนี้ที่มีปัญหา และคาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียว ที่กำหนดให้กิจการประมาณมูลค่าจากการใช้โดยใช้ราคายุติธรรมของหลักประกันที่มีอยู่ เนื่องจากไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานฉบับนี้</p>	<p><b>การวัดการด้อยค่า</b> ● ต้องใช้ 2 ขั้นตอน ในการวัดการด้อยค่าคือ หลังจากเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับกระแสเงินสดรับในอนาคตที่ไม่มีมีการคิดลดกระแสเงินสดแล้ว หากราคาตามบัญชีสูงกว่า จึงจะมีการวัดการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมา โดยเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์</p>
<p>● มูลค่าที่ตลาดจะ ได้รับคืน หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า</p>		<p>● มูลค่ายุติธรรม หมายถึง มูลค่าที่สินทรัพย์นั้นสามารถซื้อและขายได้ด้วยความต้องการของผู้ซื้อและผู้ขาย โดยปราศจากการบังคับ ซึ่งก็คือราคาที่มีการ</p>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ในการกำหนดราคาขายสุทธิ ต้องใช้ราคาคงต่อไปนี้เป็นลำดับ               <ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาที่ระบุไว้ในข้อผูกพันของสัญญาซื้อขาย</li> <li>● ราคาตลาดที่มีในตลาดซื้อขายคล่อง</li> <li>● ประมาณจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุล</li> </ul> </li> <li>● ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังนี้               <ul style="list-style-type: none"> <li>● ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคต</li> <li>● การใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน</li> <li>● ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสม</li> <li>● ยกเว้นสินทรัพย์ที่เป็นลูกหนี้ที่มีปัญหา และมีหลักประกัน โดยหลักประกันที่มีเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียว กิจการสามารถกำหนดมูลค่าการใช้ของลูกหนี้โดยการให้ราคายุติธรรมของหลักประกันที่มีอยู่</li> </ul> </li> </ul>		<p>ซื้อขายในตลาดโดยทั่วไป</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● หากไม่สามารถหาคาตลาดของสินทรัพย์นั้นได้ ให้หาข้อมูลที่ดีที่สุดในแต่ละสถานการณ์ เช่น อาจเทียบจากสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน หรือคล้ายกัน หรืออาจใช้เทคนิคการตีราคา เช่น คิดลดประมาณกระแสเงินสดโดยใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสม, option-pricing model, matrix pricing, option-adjusted spread model และ fundamental analysis</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการตัดค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p><b>การประมาณการกระแสเงินสด</b></p> <p>กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์โดยปฏิบัติตามขั้นตอนดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ประมาณการกระแสเงินสดอย่างละเอียดและข้อยกเว้นจาก การใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน โดยใช้หลักเกณฑ์ในการประมาณการดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> <li>• ใช้สมมติฐานของประมาณการกระแสเงินสดที่สมเหตุสมผล ซึ่งมีหลักฐานสนับสนุนและเป็นคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร</li> <li>• ใช้งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด(ไม่เกิน 5 ปี) นอกจากจะเหตุผลสนับสนุนที่เพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลาที่นาน</li> <li>• ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลางบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดด้วยการปรับด้วยอัตราดอกเบี้ยคงที่หรือลดลง(อัตราดอกเบี้ยต้องไม่สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยโดยเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์)</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>การประมาณการกระแสเงินสด</b></p> <p>เหมือน TAS No.36</p>	<p><b>การประมาณการกระแสเงินสด</b></p> <p>SFAS No.121 จะไม่ให้แนวปฏิบัติที่ชัดเจนเท่ากับ TAS No.36 โดยจะมีข้อกำหนดไว้เพียงกว้างๆว่า</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• หากกิจการจะใช้การคิดลดกระแสเงินสดรับเป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม การประมาณกระแสเงินสดในอนาคตควรประมาณขึ้นอย่างสมเหตุสมผล โดยมีหลักฐานสนับสนุน และทำขึ้นมาจากการคาดการณ์ที่ดีที่สุด</li> </ul> <p>และ SFAS No.121 จะไม่มีการให้แนวปฏิบัติในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ</p>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

<p><u>TAS No.36</u></p>	<p><u>IAS No.36</u></p>	<p><u>SEAS No.121</u></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• กระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากรายจ่ายฝ่ายตนซึ่งทำให้สินทรัพย์มีสภาพ/ประสิทธิภาพดีขึ้น แต่ให้รวมรายจ่ายฝ่ายตนในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการซ่อมบำรุงหรือรายจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์นั้นคงสภาพตามมาตรฐานการคำนวณที่ประเมินไว้แต่เดิม</li> <li>• การประมาณกระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินหรือภาษีเงินได้ที่ได้รับหรือจ่ายไป</li> <li>• กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับหรือจ่ายจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งานต้องเป็นจำนวนซึ่งคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย</li> <li>• กิจการควรใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่งบดุลแปลงต้นทุนค่าปัจจุบันที่คำนวณขึ้นจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมกับเงินในสกุลนั้นๆ</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษาร่วมวิทยามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการค้าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SEAS No.121
<p><b>ข้อควรพิจารณา</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี</li> <li>• อัตราคิดลด เป็นผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน เวลา และความเสี่ยงเทียบเท่ากับการลงทุนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราดอกเบี้ยในตลาด ณ ปัจจุบัน สำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณา</li> <li>• อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากลักษณะที่กิจการจัดหาเงินเพื่อซื้อสินทรัพย์และโครงสร้างเงินทุนของกิจการ เพราะกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสินทรัพย์ "ไม่" ได้ขึ้นอยู่กับวิธีที่กิจการจัดหาเงินมาเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น</li> </ul>	<p><b>ข้อควรพิจารณา</b></p> <p>เหมือน TAS No. 36</p>	<p><b>ข้อควรพิจารณา</b></p> <p>ไม่ได้ให้แนวทางการเกี่ยวกับอัตราคิดลดไว้</p>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการต่ออายุของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<ul style="list-style-type: none"> <li>● กิจการอาจใช้อัตราคิดลดที่แตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลา หากมูลค่าจากการใช้ความผันผวนต่อความเสี่ยงที่แตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลานั้นๆ หรือมีความผันผวนต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย</li> <li>● สำหรับกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้ประมาณการเป็นเงินตราสกุลที่กระแสเงินสดเหล่านั้นเกิดขึ้น และคิดลดด้วยอัตราที่เหมาะสมสำหรับเงินสกุลนั้น และกิจการต้องแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่ประมาณโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันทีในงบดุล</li> </ul>		
<p><b>หน่วยนิยามทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ปกติแล้ว กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ แต่หากว่ากิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ เนื่องจากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ให้ก่อให้เกิดกับราคาขายสุทธิได้ หรือกระแสเงินสดส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องไม่</li> </ul>	<p><b>หน่วยนิยามทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</b></p> <p>เหมือน TAS No.36</p>	<p><b>หน่วยนิยามทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</b></p> <p>คล้ายกันกับ TAS No.36 คือต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาในการรวมกลุ่มของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่จะไม่ให้แนวปฏิบัติที่ชัดเจนเท่ากับ TAS No.36</p>



ตารางแสดงผลการตีความเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>เป็นอิสระจากกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์อื่น กิจกรรมจะต้องกำหนดว่าสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแล้วต้องหามาตราค่าที่จะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• การที่จะระบุถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดก็ คือสินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์อย่างตอเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นสิ่งที่ต้องอาศัยดุลยพินิจในการระบุถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และ กระแสเงินสดรับและกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งส่วนใหญ่จะ ต้องเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับอื่น โดยจะ พิจารณาจากปัจจัยหลายประการรวมถึงวิธีการที่ฝ่าย บริหารกำกับดูแลการค้าเงินงานของกิจการ เช่น การบริหารตามสภาพการผลิตตามลักษณะธุรกิจหรือ ตามแหล่งที่ตั้ง หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับ การใช้สินทรัพย์หรือจำหน่ายสินทรัพย์ของกิจการ</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<ul style="list-style-type: none"> <li>• กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ในกรณีที่เกิดการนำผลผลิตทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้เอง กิจการต้องนำประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของผู้บริหารสำหรับผลผลิตนั้นมาใช้ เมื่อ             <ul style="list-style-type: none"> <li>• ประมาณการกระแสเงินสดที่ได้รับในอนาคตจากการใช้ผลผลิตภายในกิจการเองเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น</li> <li>• ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตจากการใช้ผลผลิตภายในกิจการ เพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น</li> </ul> </li> <li>• หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์ประเภทเดียวกันหรือสินทรัพย์ชนิดเดียวกันต้องกำหนดขึ้นอย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวด เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล มิฉะนั้นกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น หากทราบ</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษารเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการค้ำของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SEAS No.121
<p>การขาดทุนจากการค้ำค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีมีนัยสำคัญต่องบการเงินโดยรวม</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● กิจการต้องกำหนดราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดให้สอดคล้องกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น</li> <li>● ราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือ           <ul style="list-style-type: none"> <li>● รวมราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เฉพาะเกี่ยวข้องกับโดยตรง(หรือสามารถเป็นส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ) กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</li> <li>● ไม่รวมราคาตามบัญชีของหนี้สินที่กิจการได้รับแล้ว นอกจากนี้ไม่นำหนี้สินนั้นมาพิจารณาแล้ว กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้</li> </ul> </li> <li>● กิจการต้องรวมสินทรัพย์ทุกรายการที่เกี่ยวข้องไว้</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษารายเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>เป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ในบางกรณี กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่ กิจการ ได้รับรู้แล้วเพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น หากกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดย ผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้ดังกล่าว</li> <li>● เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด อาจต้อง รวมสินทรัพย์ที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น ลูกหนี้ และสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือรวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ใน งบการเงินแล้ว เช่น งบประมาณหนี้สิน</li> </ul>		
<p><b>ค่าความนิยม</b> หากมีค่าความนิยมบันทึกอยู่ในงบการเงิน กิจการต้อง ทดสอบว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความ นิยมนั้นรวมอยู่ในการด้อยค่าหรือไม่ โดย</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ทดสอบแบบวิธีเป็นส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุด โดย</li> </ol>	<p><b>ค่าความนิยม</b> เหมือน TAS No.36</p>	<p><b>ค่าความนิยม</b>  <ul style="list-style-type: none"> <li>■ กรณีที่สินทรัพย์ที่ทดสอบการด้อยค่าเพื่อหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเป็นสินทรัพย์ที่ได้มาจาก การรวมธุรกิจ ซึ่งใช้วิธีการช้อนั้น ค่าความนิยมที่เกิดขึ้น ณ วันที่มีการซื้อกิจการจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่ม</li> </ul> </p>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

TAS.No.36	IAS.No.36	SFAS.No.121
<p>• ปีนส่วนราคาคตามบัญชีของค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสามารถปีนส่วนราคาคตามบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ</p> <p>• เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น ซึ่งได้รวมราคาคตามบัญชีของค่าความนิยมที่ได้ปีนส่วนมา และกิจการต้องรับรู้ราคาขาดทุนจากการวัดมูลค่าเช่นเดียวกับการรับรู้การวัดมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</p> <p>2. หากในการทดสอบแบบวิธีปีนส่วนให้หน่วยที่เล็กที่สุด กิจการไม่สามารถปีนส่วนได้อย่างสมเหตุสมผล และสม่ำเสมอ กิจการต้องทดสอบอีกครั้งด้วยวิธีปีนส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้น ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตาม</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ ปีนส่วนราคาคตามบัญชีของค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่หน่วยสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณารวมอยู่ หน่วยสิน</li> </ul>		<p>ขอสินทรัพย์นั้นที่ใกล้สูญมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• หากกรณีที่มีเฉพาะสินทรัพย์บางประเภทเท่านั้นที่จะต้องมีการทดสอบการวัดมูลค่า ค่าความนิยมเหล่านั้นนั้นจะต้องถูกปีนส่วนให้กับสินทรัพย์ที่ใกล้สูญมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับตามอัตราส่วนของมูลค่าสุทธิรวมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้มาของสินทรัพย์นั้น ยกเว้นว่าจะมีวิธีการปีนส่วนค่าความนิยมของสินทรัพย์เหล่านี้ที่เหมาะสมกว่า</li> <li>• ในกรณีที่มีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์นี้ ค่าความนิยมจะถูกพิจารณาตัดบัญชีก่อนเป็นอันดับแรก ก่อนที่จะพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษารเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>ทรัพย์สินที่ใหญ่นั้นต้องเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่กิจการสามารถเป็นส่วนราคาตามบัญชีของค่าความนิยมได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับราคาตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น ซึ่งได้รวมราคาตามบัญชีของค่าความนิยมที่ได้เป็นส่วนมา และกิจการต้องรับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเช่นเดียวกับกรรับรู้การด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</li> </ul>		
<p><b>สินทรัพย์ด้อยค่า</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>สินทรัพย์ด้อยค่าที่มีลักษณะที่สำคัญคือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เพียงพอสำหรับเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่น หรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ด้อยค่าไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ หน่วยงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล และ ศูนย์วิจัย</li> <li>เนื่องจากสินทรัพย์ด้อยค่าไม่ก่อให้เกิดกระแส</li> </ul>	<p><b>สินทรัพย์ด้อยค่า</b></p> <p>เหมือน TAS No.36</p>	<p><b>สินทรัพย์ด้อยค่า</b></p> <p>ไม่มีการพูดถึงสินทรัพย์ด้อยค่าแยกออกจากสินทรัพย์อื่น เนื่องจากสินทรัพย์ด้อยค่าก็คือนสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับได้อย่างอิสระ ซึ่งต้องรวมเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในกลุ่มที่ใหญ่ขึ้น</p>

ตารางแสดงผลการศึกษานเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>สินทรัพย์แยกต่างหาก คำนึงในการทดสอบการด้อยค่า จะต้องรวมสินทรัพย์องค์กรเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์องค์กรนั้นรวมอยู่ แล้วจึงทำการทดสอบการด้อยค่าเป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดโดย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● กิจการต้องใช้การทดสอบแบบวิธีเป็นส่วนหน่วยที่เล็กที่สุดเพียงวิธีเดียว หากกิจการสามารถเป็นส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาได้อย่างเหมาะสมผลและสม่ำเสมอ</li> <li>● กิจการต้องใช้วิธีการทดสอบทั้งแบบวิธีเป็นส่วนให้หน่วยที่ใหญ่ขึ้น หากไม่สามารถเป็นส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณาได้อย่างเหมาะสมผลและสม่ำเสมอ</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษานเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

IAS	IAS	SFAS
<p>รายการขาดทุนจากการวัดมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>หากมูลค่าที่ต่ำกว่าจะได้รับการบันทึกเป็นรายจ่ายบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการวัดมูลค่า โดยปรับลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ตามลำดับดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> <li>• ค่าความนิยมที่เคยมีส่วนในกับหน่วยสินทรัพย์</li> <li>• ราคาตามบัญชีสินทรัพย์อื่นตามสัดส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการ</li> </ul> </li> <li>โดยการปรับลดนี้ กิจการจะต้องปรับลดเป็นรายการขาดทุนจากการวัดมูลค่าของสินทรัพย์</li> <li>ในการเป็นส่วนรายการขาดทุนจากการวัดมูลค่า การต้องไม่ลดราคาตามบัญชีให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ <ul style="list-style-type: none"> <li>• ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้)</li> </ul> </li> </ul>	<p>รายการขาดทุนจากการวัดมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</p> <p>เหมือน IAS No.36</p>	<p>รายการขาดทุนจากการวัดมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</p> <p>รายการขาดทุนจากการวัดมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะมีการพิจารณาที่คล้ายกับ TAS No.36 คือควรที่จะรับรู้เมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าราคายุติธรรมของสินทรัพย์ โดยในการรับรู้รายการขาดทุนนี้จะต้องนำไปตัดออกจากบัญชีค่าความนิยมก่อน แล้วจึงนำไปตัดออกจากบัญชีสินทรัพย์อื่น แต่จะไม่มีการให้แนวปฏิบัติในการเป็นส่วนไว้</p>



ตารางแสดงผลการศึกษาร่วมกันมาตราฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายที่ดินทรัพย์สิน

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<ul style="list-style-type: none"> <li>• มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์(หากสามารถกำหนดได้)</li> <li>• ศูนย์</li> </ul> <p>และหากการขายขาดทุนจากการซื้อขายที่รับรู้ทันที ให้ราคาตามบัญชีสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือ ศูนย์แล้ว ให้ถือการนำผลขาดทุนนั้นไปให้กับสินทรัพย์อื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• หากกิจการได้รับรู้รายการขาดทุนข้อปฏิบัติข้างต้นแล้วยังคงเหลืออยู่ กิจการต้องรับรู้เป็นหนี้สินหากมีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้</li> </ul>	<p>การถดถอยบัญชีรายการขาดทุนตามการถดถอยค่าเหมือน TAS No.36</p>	<p>การถดถอยบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขาย</p> <p>ไม่อนุญาตให้มีการถดถอยบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายค่า</p>
<p>การถดถอยบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขาย</p> <p>กิจการต้องถดถอยบัญชีรายการขาดทุนที่ได้รับรับรู้ไปแล้วในงวดก่อน หากเกิดข้อสงสัยต่อไปนี้เป็นอย่างน้อยที่ประเมินได้ว่า รายการขาดทุนจากการซื้อขายค่าได้หมดไปหรือลดลง</p>	<p>การถดถอยบัญชีรายการขาดทุนตามการถดถอยค่า</p>	<p>การถดถอยบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขาย</p> <p>ไม่อนุญาตให้มีการถดถอยบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายค่า</p>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>แหล่งข้อมูลภายนอก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตลาดของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างงวด</li> <li>● มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่นเกิดการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น</li> <li>● อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นลดลงจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ</li> </ul> <p>แหล่งข้อมูลภายใน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อวงกตถือกิจการอย่างมีสาระสำคัญ</li> <li>● มีหลักฐานจากข้อมูลภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ด้อยหรือ</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>จะดีกว่าที่คาดไว้</p> <p>หากเกิดขึ้นบ่อยครั้ง ถึงการต้องทำการทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ รวมทั้งวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา หรือมูลค่าซากของสินทรัพย์ใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น แม้ว่าจะไม่จำเป็นต้องกลับรายการบัญชีจากการด้อยค่าก็ตาม</p> <p>สินทรัพย์แต่ละรายการ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชี จะต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรจะเป็นหากไม่เคยรับรู้การด้อยค่ามาก่อน</li> <li>● บันทึกเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน นอกจากมีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้</li> </ul> <p>หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ การกลับบัญชีรายการขาดทุนจะต้องเป็นส่วนรายการกลับขาดทุนให้กับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมก่อน ตามสัดส่วนของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น</li> </ul> <p>นั่นจึงจะเป็นให้กับบัญชีค่าความนิยมที่เคยบันทึก</p>		

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>ส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หาก รายการค่าความนิยมนั้นเป็นผลมาจากเหตุการณ์ - ภายนอกที่มีลักษณะพิเศษ และผลของเหตุการณ์ ภายนอกนั้นได้ส่งผลกระทบต่อมูลค่าแล้ว</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● การปรับส่วนกลับรายการขาดทุนต้องไม่ทำให้ราคา ตามบัญชีสินทรัพย์แต่ละรายการสูงเกินกว่ามูลค่าที่ คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือราคาตามบัญชี ที่ควรจะเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุน มาก่อน</li> <li>● หากไม่สามารถปรับส่วนรายการขาดทุนที่จะกลับ บัญชีให้กับสินทรัพย์ได้ ให้ปรับกับสินทรัพย์รายการ อื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วนของ ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น</li> </ul> <p>ค่าความนิยม</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ปกติไม่มีการกลับบัญชีขาดทุนของความนิยมที่ ได้รับรู้ไปแล้ว ยกเว้นรายการนั้นเป็นมาจากเหตุ การณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ ซึ่งไม่</li> </ul>		

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการตัดค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก และเหตุการณ์นั้นได้ลบล้างผลของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแล้ว</p>		
<p><b>การแสดงรายการและภาวะเปิดเผยข้อมูล</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• สำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> <li>• จำนวนรายการขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนที่มีรายการขาดทุนอยู่</li> <li>• จำนวนขาดทุนที่กลับบัญชีและแต่ละบรรทัดในงบกำไรขาดทุนที่มีรายการกลับบัญชีรวมอยู่</li> <li>• จำนวนขาดทุนที่รับรู้ไปยังส่วนเจ้าของ</li> <li>• รายการขาดทุนและการกลับบัญชีที่มีนัยสำคัญต่อการการเงินโดยรวม</li> <li>• เหตุการณ์/สถานการณ์ที่ทำให้ต้องรับรู้หรือกลับรายการขาดทุน</li> <li>• จำนวนรายการขาดทุน/กลับบัญชีที่รับรู้</li> <li>• ลักษณะทรัพย์สินแต่ละรายการและหน่วยงานที่เสนอรายงาน</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>การแสดงรายการและภาวะเปิดเผยข้อมูล</b></p> <p>เหมือนกันกับ TAS No.36</p>	<p><b>การแสดงรายการและภาวะเปิดเผยข้อมูล</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• คล้ายกันกับ TAS No.36 คือให้รับรายการขาดทุนในงบกำไรขาดทุน แต่ที่ไม่มีข้อกำหนดสำหรับการกลับบัญชีขาดทุนจากการวัดมูลค่า เนื่องจากไม่อนุญาตให้มีการกลับบัญชี ในขณะที่ TAS No.36 ยืนยันที่กลับรายการจากการวัดมูลค่าในงบกำไรขาดทุน</li> <li>• ไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผยรายละเอียดและประเภทของสินทรัพย์หรือแต่ละหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการรับรู้</li> <li>• ไม่มีแนวทางสำหรับรายการที่รับรู้/กลับบัญชีขาดทุนจากการตัดค่าของสินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่เนื่องจากไม่อนุญาตให้มีการตีราคาใหม่</li> <li>• ในการหยุดค่ายุติธรรม กำหนดให้ต้องเปิดเผยว่าใช้วิธีการใดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่ TAS No.36 กำหนดให้มีการเปิดเผยว่าใช้มูลค่า</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์

IAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<ul style="list-style-type: none"> <li>● หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกี่ยวกับ               <ul style="list-style-type: none"> <li>● ลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</li> <li>● จำนวนขาดทุน/กลับบัญชีแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภทหรือตามหน่วยงานที่เสนอรายงาน</li> <li>● ลักษณะการรวมเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในปัจจุบันและอดีต และเหตุผลการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</li> </ul> </li> <li>● มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนว่าเป็นราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้</li> <li>● เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิ</li> <li>● อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ทั้งในอดีตและปัจจุบัน</li> </ul>		<p>ใดเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ไม่มีการกำหนดให้เปิดเผยรายการเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด</li> <li>● SFAS No.121 กำหนดให้มีการเปิดเผยรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์รอการขาย รวมถึงผลการดำเนินงานสำหรับสินทรัพย์รอการขายเหล่านี้รวมอยู่หรือทำไรขาดทุนที่เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงราคาตามบัญชี</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SEAS No.121
<ul style="list-style-type: none"> <li>เปิดเผยลักษณะโดยสังเขปของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการขาดทุน/กลับบัญชีที่มีนัยสำคัญต่อการเงินโดยรวมของกิจการ               <ul style="list-style-type: none"> <li>ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดรายการขาดทุน/กลับบัญชี</li> <li>เหตุการณ์และสถานการณ์สำคัญที่ทำให้กิจการรับรู้/กลับบัญชี</li> </ul> </li> </ul>		
<p><b>สินทรัพย์รอการขาย</b></p> <p>ไม่มีการแยกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้ใช้งานหรือถือไว้เพื่อรอการขาย</p>	<p><b>สินทรัพย์รอการขาย</b></p> <p>เหมือน TAS No.36</p>	<p><b>สินทรัพย์รอการขาย</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>กำหนดให้สินทรัพย์รอการขายแสดงในราคาที่ต่ำกว่าราคาตามบัญชีหรือมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย</li> <li>สินทรัพย์ที่รอการขายจะไม่มีกรคิดค่าเสื่อมราคา</li> </ul>

ตารางแสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS No.36	IAS No.36	SFAS No.121
<p>การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง กำหนดให้ใช้วิธีเปลี่ยนแปลง</p>	<p>การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง เหมือน TAS No.36</p>	<p>การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง เหมือน TAS No.36 แต่ได้กำหนดเพิ่มในส่วนของ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์รอการขาย จะต้องรายงานผลกระบวนงานการเปลี่ยนแปลงการบัญชี ตาม APB Opinion No.20, Accounting Change โดยให้แสดงจำนวนผลกระทบต่อการด้อยค่าจากการเปลี่ยนสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์รอการขายในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงระหว่างกำไรสุทธิ และรายการพิเศษ</li> </ul>