

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5

เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (Assets held for sale) รวมถึงการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของการดำเนินงานที่ยกเลิก (Discontinued operations) โดยมีหลักการที่สำคัญ คือ

- วัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยใช้มูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (the lower of carrying amount and fair value less costs to sell) และหยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดังกล่าว และ
- นำเสนอสินทรัพย์ที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากในงบฐานะการเงิน และนำเสนอผลของการดำเนินงานที่ยกเลิกเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ขอบเขต

- การจัดประเภทและการนำเสนอ – ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่จัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนทุกชนิด และกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายทุกกลุ่มในกิจการ
- การวัดมูลค่า – ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้ทุกชนิดและกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย ยกเว้นสินทรัพย์ดังต่อไปนี้ ให้วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
 - สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
 - สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน)
 - สินทรัพย์ทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
 - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือปฏิบัติตามวิธีมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม
 - กลุ่มของสัญญาภายในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย

ตัวอย่างที่ 1 – การพิจารณาว่าสินทรัพย์อยู่ในขอบเขตในเรื่องการวัดมูลค่าของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 หรือไม่

กลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ประกอบด้วย ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ ที่ดินและอาคาร และค่าความนิยม

ดังนั้นสินทรัพย์ที่อยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่ถือไว้เพื่อขายที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ในเรื่องการวัดมูลค่า ได้แก่ ที่ดินและอาคาร และค่าความนิยม

สำหรับลูกหนี้การค้า และสินค้าคงเหลือถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน จึงอยู่นอกขอบเขตในเรื่องการวัดมูลค่าของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5

คำนิยาม

กลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย (Disposal group) หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่เล็ก (โดยการขายหรือไม่ใช้การขาย) รวมกันเป็นกลุ่มในรายการเดียว และหนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์เหล่านั้นที่จะโอนไปพร้อมกับรายการดังกล่าว กลุ่มสินทรัพย์รวมถึงค่าความนิยมที่ได้มาในการรวมธุรกิจถ้ากลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับปันส่วนค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 87 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หรือเป็นการดำเนินงานภายในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

การจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ

กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ทั้งนี้จะต้องเข้าเงื่อนไข 2 ข้อดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติ และถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) และ
2. การขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable)¹ โดยที่
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)

¹ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) หมายถึง ความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นสูงมากกว่าความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) หมายถึง ความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าจะไม่เกิดขึ้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์
- กิจการต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) อย่างจริงจังในราคาที่สมเหตุสมผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น
- การขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่จัดประเภทสินทรัพย์ (กรณีที่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ระยะเวลาการขายที่เสร็จสมบูรณ์ขยายเกินกว่า 1 ปี กิจการยังคงสามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้ หากความล่าช้าดังกล่าวเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ และมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงผูกพันต่อแผนในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ดูเงื่อนไขในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ประกอบ)
- การดำเนินการเพื่อให้แผนเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแผนอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกแผนนั้น

ทั้งนี้ความเป็นไปได้ของการได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้น (หากกฎหมายมีข้อกำหนดไว้) ต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินว่าการขายดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่

ตัวอย่างที่ 2 - การพิจารณาว่าสินทรัพย์มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) หรือไม่

กิจการมีโรงงานแห่งหนึ่งซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) ที่จะขายโรงงานนี้ให้กับผู้ซื้อรายหนึ่ง อย่างไรก็ตามกิจการต้องใช้เวลา 2 เดือนในการย้ายออกจากโรงงานแห่งเดิม ซึ่งเป็นข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายโรงงานในอุตสาหกรรมดังกล่าว

กรณีดังกล่าวถือว่าโรงงานอยู่ในสภาพที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบันแล้ว ดังนั้นจึงสามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายนับตั้งแต่วันที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะขายโรงงานนี้ให้กับผู้ซื้อ



ตัวอย่างที่ 3 - การพิจารณาว่าสินทรัพย์มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) หรือไม่

กิจการมีโรงงานแห่งหนึ่งซึ่งผู้บริหารผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ และสามารถหาผู้ซื้อโรงงานได้แล้ว อย่างไรก็ตามกิจการมีข้อตกลงกับผู้ซื้อว่ากิจการจะยังคงใช้โรงงานดังกล่าวต่อไปจนกว่าการก่อสร้างโรงงานแห่งใหม่ของกิจการจะแล้วเสร็จ นอกจากนี้ตามสัญญาระบุให้กิจการต่อเติมโรงงานตามที่ผู้ซื้อกำหนดก่อนการโอน อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันการต่อเติมโรงงานยังไม่แล้วเสร็จ

กรณีดังกล่าวถือว่าโรงงานไม่ได้อยู่ในสภาพที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน โรงงานดังกล่าวจึงไม่สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้

ตัวอย่างที่ 4 - การพิจารณาว่าสินทรัพย์มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) หรือไม่

ต่อเนื่องจากตัวอย่างที่ 3 กิจการได้ย้ายการผลิตไปยังโรงงานแห่งใหม่ รวมทั้งต่อเติมโรงงานตามที่ผู้ซื้อกำหนดเรียบร้อยแล้ว อย่างไรก็ตามก่อนการโอนโรงงาน ผู้อาศัยใกล้เคียงได้ฟ้องร้องต่อกิจการในประเด็นการระบายน้ำลงสู่แหล่งน้ำสาธารณะ และหน่วยงานกำกับดูแลมีคำสั่งให้กิจการปรับปรุงระบบการระบายน้ำในทันที ทั้งนี้ในสัญญาซื้อขายระบุว่าผู้ซื้อจะไม่รับโอนโรงงานจนกว่าผู้ขายจะแก้ไขปัญหาต่างๆที่เกี่ยวข้องที่เกิดขึ้นก่อนการโอนให้แล้วเสร็จ

กรณีดังกล่าวถือว่าโรงงานไม่ได้อยู่ในสภาพที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน โรงงานดังกล่าวจึงไม่สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้

ตัวอย่างที่ 5 - การพิจารณาว่าการขายมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) หรือไม่

วันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการตั้งใจจะขายรถยนต์ที่ใช้ในกิจการจำนวน 30 คัน ซึ่งเข้าเงื่อนไขที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) และการขายมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) กิจการจึงจัดประเภทรถยนต์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งนี้ราคาขายอาจอ้างอิงราคาตลาดรถยนต์มือสองและปรับปรุงด้วยความแตกต่าง

อย่างไรก็ดีในเดือนสิงหาคม กิจการยังคงไม่สามารถขายรถยนต์ดังกล่าวได้ และราคาตลาดรถยนต์มือสองรุ่นดังกล่าวได้ลดลงเป็นอย่างมากตามสภาพตลาดรถยนต์มือสอง ผู้บริหารไม่ได้ปรับปรุงราคาเสนอขายแต่อย่างใด

กรณีดังกล่าว ณ เดือนสิงหาคม ถือว่าการขายอาจไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) เนื่องจากราคาเสนอขายสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของรถยนต์มือสองที่อ้างอิงจากราคารถยนต์ในตลาดรถยนต์มือสอง

ทั้งนี้การจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่กิจการได้มาโดยมีแผนที่จะจำหน่ายออกไปในภายหลังเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อก่อนที่จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 ระบุว่ากิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ก็ต่อเมื่อ

- เข้าเกณฑ์ระยะเวลา 1 ปี สำหรับการขายที่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) และ
- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะเข้าเงื่อนไขอื่น ๆ ภายในระยะเวลาอันสั้นหลังจากที่ได้สินทรัพย์นั้นมา (ปกติภายใน 3 เดือน)

อย่างไรก็ดีหากเงื่อนไขไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) และการขายมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) ควบถ้วนหลังสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในงบการเงินที่เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม หากเงื่อนไขดังกล่าวครบถ้วนหลังจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนการอนุมัติให้เผยแพร่งบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- คำอธิบายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
- คำอธิบายถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการขาย หรือที่นำไปสู่การจำหน่ายที่คาดไว้ และลักษณะและระยะเวลาที่คาดว่าจะจำหน่าย
- ส่วนงานที่มีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน

การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กรณีบริษัทย่อย เงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า

- กรณีบริษัทย่อย – หากแผนการขายส่งผลให้กิจการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย กิจการต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมด (ไม่ใช่เพียงเฉพาะสัดส่วนที่จะขาย) ของบริษัทย่อยเหล่านั้นเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขาย เมื่อเข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยไม่คำนึงว่ากิจการจะยังคงมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าวหลังการขายหรือไม่

- กรณีเงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า –
 - ส่วนที่จะขาย - กิจการต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายสำหรับเงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และให้หยุดบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนส่วนดังกล่าว
 - ส่วนที่ไม่ได้ตั้งใจจะขาย - สำหรับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่เหลือ ซึ่งไม่ได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ให้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย จนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้รับการจำหน่ายออกไปจริง
 - ภายหลังจากที่จำหน่ายเงินลงทุนออกไปแล้วให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ ดังนี้
 - กรณีที่ไม่ได้เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าอีกต่อไป ให้บันทึกตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
 - กรณีที่เงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนดังกล่าว

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของก็ต่อเมื่อกิจการผูกพันในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ ในกรณีนี้สินทรัพย์ดังกล่าวจะต้อง

- มีไว้เพื่อการขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน และ
- การขายมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก โดยที่
 - การดำเนินการที่จะทำให้การขายเสร็จสมบูรณ์ต้องมีการเริ่มต้นแล้ว
 - การดำเนินการดังกล่าวคาดว่าจะเสร็จสมบูรณ์ภายในหนึ่งปีนับจากวันที่มีการจัดประเภทสินทรัพย์
 - การดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้การขายเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงการจ่ายอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกการจ่ายนั้น
 - ความเป็นไปได้ของการได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้น (หากกฎหมายมีข้อกำหนดไว้) จะต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินว่าการจ่ายดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

กิจการต้องวัดมูลค่า

- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม² หักต้นทุนในการขาย³ และ
- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชี กับมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการจ่าย⁴

ทั้งนี้ทันทีก่อนการจัดประเภทเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ (หรือสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดในกลุ่ม) ต้องวัดมูลค่าให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

หลังจากที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแล้ว กิจการต้องไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างที่สินทรัพย์นั้นถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือระหว่างที่สินทรัพย์นั้นเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย อย่างไรก็ตาม ดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินซึ่งอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายนั้นยังคงต้องรับรู้ต่อไป

ตัวอย่างที่ 6 - การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ตัวอย่างที่ 6.1

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 อุปกรณ์มีมูลค่าตามบัญชี 480,000 บาท อายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 4 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 กิจการจัดประเภทอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เท่ากับ 450,000 บาท ต้นทุนในการขายเท่ากับ 10,000 บาท

มูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 = 480,000 - (480,000*6/48) = 420,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 = 450,000 - 10,000 = 440,000 บาท

² มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

³ ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

⁴ ต้นทุนในการจ่าย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจ่าย ไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

ดังนั้นกิจการจะวัดมูลค่าอุปกรณ์ที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 ด้วยมูลค่า 420,000 บาท (มูลค่าตามบัญชีต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย)

ทั้งนี้จะหยุดคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าวในวันที่ 30 มิถุนายน 25x1

ตัวอย่างที่ 6.2

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการจัดประเภทกลุ่มของสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กลุ่มของสินทรัพย์ที่จำหน่ายประกอบด้วยลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และหนี้สินผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ

ทันทีที่กิจการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กิจการต้องหยุดการรับรู้ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ อย่างไรก็ตาม กิจการยังคงต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับลูกหนี้การค้า (เช่น ผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น) สินค้าคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ) และหนี้สินผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (เช่น ต้นทุนบริการปัจจุบัน กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย) ต่อไป จนกว่าจะมีการขายกลุ่มของสินทรัพย์ดังกล่าว

กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับการลดมูลค่าในครั้งแรกหรือในครั้งต่อ ๆ ไปของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เพื่อให้มูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ทั้งนี้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า (หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในภายหลัง) ที่รับรู้สำหรับกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายต้องนำไปลด (หรือเพิ่ม) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในกลุ่มที่อยู่ในขอบเขตของการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ตามลำดับของการปันส่วนที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ดังนี้

- ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) และ
- ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น
- กรณีการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการจะต้องปันส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีต้องถือเสมือนเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

อย่างไรก็ดี กิจการต้องไม่นำข้อกำหนดอื่น ๆ ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ นอกจากประเด็นเรื่องลำดับการปันส่วนขาดทุนจากการด้อยค่าดังกล่าว มาใช้กับการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เช่น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ไม่มีข้อกำหนดที่ห้ามลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จนต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการจำหน่าย มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และศูนย์ หรือ
- การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ ไม่มีข้อกำหนดว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อนๆ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 7 – การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าจากการจัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

กิจการมีแผนที่จะขายกลุ่มของสินทรัพย์ โดยได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีดังนี้ (ทั้งนี้สมมติว่าราคาทุนของสินทรัพย์ทุกประเภทตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดล่าสุดไม่เปลี่ยนแปลงจนถึงวันที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย)

	มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดล่าสุด	มูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
	บาท	บาท
ลูกหนี้การค้า	1,000,000	900,000
สินค้าคงเหลือ	2,000,000	1,800,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	6,000,000	5,500,000
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	4,000,000	3,500,000
ค่าความนิยม	3,000,000	3,000,000
รวม	16,000,000	14,700,000

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายจำนวน 1,300,000 บาท (16,000,000 – 14,700,000) ทันทีก่อนการจัดประเภทเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งนี้เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์เท่ากับ 10,000,000 บาท ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เท่ากับ 4,700,000 บาท (14,700,000 – 10,000,000) ตาม



ข้อกำหนดในการวัดมูลค่ากลุ่มสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่ต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

ดังนั้นผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 4,700,000 บาท จะถูกบันทึกไปยังสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ดังนี้

	มูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	การบันทึกส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	มูลค่าตามบัญชีหลังจากการบันทึกส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า
	บาท	บาท	บาท
ลูกหนี้การค้า	900,000	-	900,000
สินค้าคงเหลือ	1,800,000	-	1,800,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	5,500,000	(1,038,889)	4,461,111
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	3,500,000	(661,111)	2,838,889
ค่าความนิยม	3,000,000	(3,000,000)	-
รวม	14,700,000	(4,700,000)	10,000,000

การวัดมูลค่าใหม่ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายในภายหลัง

- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินใด ๆ ที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของข้อกำหนดในการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 แต่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ต้องมีการวัดมูลค่าใหม่ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องก่อนที่จะมีการวัดมูลค่าใหม่ของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย
- ต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ แต่ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เคยรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 หรือที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย

- จนเท่ากับจำนวนที่เกิดขึ้นเนื่องจากการวัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินใด ๆ ที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของข้อกำหนดในการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ใหม่ แต่
- ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่อยู่ในขอบเขตของการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เคยรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 หรือที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 8 – การรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์

ต่อเนื่องจากตัวอย่างที่ 7 กิจการได้วัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ใหม่ในภายหลัง โดยมีมูลค่าเท่ากับ 14,000,000 ซึ่งมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่ประเมินครั้งล่าสุด 4,000,000 บาท

	มูลค่าตามบัญชีหลังจากการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	การปันส่วนกำไรที่เพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์	มูลค่าตามบัญชีหลังจากการปันส่วนกำไรที่เพิ่มขึ้นในภายหลัง
	บาท	บาท	บาท
ลูกหนี้การค้า	900,000	50,000	950,000
สินค้าคงเหลือ	1,800,000	100,000	1,900,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	4,461,111	2,444,444	6,905,555
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	2,838,889	1,555,556	4,394,445
ค่าความนิยม	-	-	-
รวม	10,000,000	4,150,000	14,150,000

ทั้งนี้ ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์จำนวน 4,150,000 บาท ประกอบด้วย กำไรจากการวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ได้แก่ ลูกหนี้การค้า และสินค้าคงเหลือ) จำนวน 150,000 บาท และกำไรจากการวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ฉบับที่ 5 จำนวน 4,000,000 บาท ซึ่งกิจการสามารถรับรู้ผลกำไรดังกล่าวได้ทั้งจำนวน 4,150,000 บาท เนื่องจาก

- ไม่น้อยกว่ากำไรจากการวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ที่ 150,000 บาท และ
- เป็นจำนวนที่ไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เคยรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 ที่ 4,700,000 บาท

การเปลี่ยนแปลงแผนการขาย

หากกิจการจัดประเภทของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ แต่ภายหลังไม่เข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของอีกต่อไป

- กิจการต้องเลิกจัดประเภทสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ
- ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ (หรือเลิกรวมเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) โดยใช้มูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่าง
 - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ก่อนจะถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของและปรับปรุงด้วยค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือการตีราคาใหม่ที่ควรจะรับรู้ หากสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) นั้นไม่ได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ และ
 - มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ วันที่ตัดสินใจเลิกขายหรือเลิกจ่ายในเวลาต่อมา (หากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ดังกล่าวคือมูลค่าตามบัญชีหลังจากหักขาดทุนจากการปันส่วนการด้อยค่าซึ่งเกิดขึ้นจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์)
- กิจการต้องรวมการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องในงวดที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของอีกต่อไป โดยกิจการต้องแสดงรายการปรับปรุงดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในส่วนเดียวกันกับการแสดงผลกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามค่านิยามของการดำเนินงานที่ยกเลิก

ตัวอย่างที่ 9 - การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 อุปกรณ์มีมูลค่าตามบัญชี เท่ากับ 1,000,000 บาท เหลืออายุการให้ประโยชน์ 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ คิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง และกิจการจัดประเภทอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในวันเดียวกัน ทั้งนี้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่ากับ 900,000 บาท กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าทันที 100,000 บาท เพื่อให้อุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชี (1,000,000 บาท) และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (900,000 บาท)

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 มีการเปลี่ยนแปลงแผนการขาย ทำให้อุปกรณ์ดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายอีกต่อไป ณ วันดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่ากับ 900,000 บาท มูลค่าจากการใช้เท่ากับ 1,200,000 บาท โดยต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่าง 950,000 บาท (มูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์ก่อนจะได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและปรับปรุงด้วยค่าเสื่อมราคาหากอุปกรณ์นั้นไม่ได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) กับ 1,200,000 บาท (มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน)

ดังนั้นต้องวัดมูลค่าอุปกรณ์ดังกล่าว ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 ที่มูลค่า 950,000 บาท และต้องรับรู้กำไรจากการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์ที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเป็นเงินจำนวน 50,000 บาท ในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง

ทั้งนี้นโยบายการบัญชีของบริษัทแสดงรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกรายการเป็นบรรทัดแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน ดังนั้นกิจการจะแสดงยอดขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนสำหรับปี 25x1 จำนวน 50,000 บาท

- กิจการต้องปรับปรุงงบการเงินสำหรับงวดหลังจากที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หากกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายหรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเป็นบริษัทย่อย การดำเนินงานร่วมกัน การร่วมค้า บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วม โดยกิจการต้องแสดงรายการปรับปรุงดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในส่วนเดียวกันกับการแสดงผลกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามค่านิยมของการดำเนินงานที่ยกเลิกกล่าวคือต้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง
- หากกิจการย้ายสินทรัพย์หรือหนี้สินใดออกจากกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ สินทรัพย์และหนี้สินที่เหลืออยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งจะขายนี้จะต้อง
 - เมื่อกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ - ต้องวัดมูลค่าเป็นกลุ่มต่อไป

- เมื่อกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายไม่เข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ
 - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เหลืออยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งแต่ละรายการที่ยังคงเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ - ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์แต่ละรายการโดยใช้จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย(หรือต้นทุนในการจ่าย)ในวันนั้น
 - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ - ต้องเลิกจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ
- หากกิจการจัดประเภทใหม่โดยตรงจากสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเป็นถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ หรือจากที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของเป็นถือไว้เพื่อขาย การจัดประเภทใหม่ดังกล่าวจะพิจารณาเป็นการต่อเนื่องของแผนการจำหน่ายเริ่มแรก กิจการต้อง
 - ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องการเปลี่ยนแปลงแผนการขาย เช่น ไม่ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยใช้มูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ก่อนจะได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและปรับปรุงด้วยค่าเสื่อมราคาหากสินทรัพย์นั้นไม่ได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ วันที่ตัดสินใจเลิกขายในเวลาต่อมา
 - หากจัดประเภทใหม่เป็นถือไว้เพื่อขาย ต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
 - หากจัดประเภทใหม่เป็นถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ ต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่าย
 - ต้องวัดมูลค่าและรับรู้การลดลงหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายหรือต้นทุนในการจ่ายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่าย
 - ไม่เปลี่ยนแปลงวันที่เคยจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ

การแสดงผลการและการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- ต้องแสดงผลการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน
- ต้องแสดงผลการหนี้สินที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์
- ต้องไม่จัดประเภทใหม่หรือแสดงผลการใหม่สำหรับจำนวนเงินที่ได้นำเสนอเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในงบฐานะการเงิน สำหรับงวดก่อน

ตัวอย่างที่ 10 – การแสดงผลการกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 กิจการจัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยมูลค่าตามบัญชีแต่ละรายการหลังจากจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเป็นดังนี้

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	2,000,000 บาท
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	1,000,000 บาท
หนี้สิน	1,500,000 บาท

การแสดงผลการในงบฐานะการเงิน สามารถแสดงได้ดังนี้

	25x2	25x1
สินทรัพย์หมุนเวียน		
xxx	x	x
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย	3,000,000	x
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	x	x
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
xxx	x	x
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	x	x
รวมสินทรัพย์	x	x
หนี้สินหมุนเวียน		
xxx	x	x
หนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์		
ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย	1,500,000	x

รวมหนี้สินหมุนเวียน	X	X
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
xxx	X	X
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	X	X
รวมหนี้สิน	X	X
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
xxx	X	X
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	X	X
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	X	X

- ต้องเปิดเผยประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่สำคัญซึ่งได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากในงบฐานะการเงิน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่สำคัญหากกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นบริษัทย่อยที่ซื้อใหม่ ซึ่งเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายจากการซื้อ
- ต้องนำเสนอรายได้ หรือค่าใช้จ่ายสะสมที่รับรู้โดยตรงไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแยกต่างหาก
- ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินในงวดที่สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือเมื่อมีการขายสินทรัพย์ดังกล่าว
 - คำอธิบายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
 - คำอธิบายถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการขาย หรือที่นำไปสู่การจำหน่ายที่คาดไว้ และลักษณะและระยะเวลาที่คาดว่าจะจำหน่าย
 - ผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ที่เกิดจากการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการ และหัวข้อในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่รวมผลกำไรหรือขาดทุนนั้นไว้ (หากไม่ได้นำเสนอแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)
 - ส่วนงานที่มีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน
- ในงวดที่กิจการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงแผนการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่นำไปสู่การตัดสินใจดังกล่าวและผลของการตัดสินใจที่มีต่อผลการดำเนินงานสำหรับงวดนั้นและงวดก่อนที่มีการนำเสนอ

การแสดงรายการการดำเนินงานที่ยกเลิก

การดำเนินงานที่ยกเลิก ประกอบด้วย ส่วนประกอบของกิจการ⁵ที่ยกเลิกหรือที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และ

- เป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก
- เป็นส่วนหนึ่งของแผนร่วมกันที่จะยกเลิกสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ในการดำเนินงานที่แยกต่างหาก หรือ
- เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายต่อ

กิจการต้องเปิดเผย

1. จำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งประกอบด้วยยอดรวมของ
 - 1.1 กำไรหรือขาดทุนหลังจากการหักภาษีของการดำเนินงานที่ยกเลิก และ
 - 1.2 กำไรหรือขาดทุนหลังจากการหักภาษีที่รับรู้ในการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือในการจำหน่ายสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานที่ยกเลิก
2. การวิเคราะห์จำนวนเงินในข้อ 1. โดยแสดงเป็น
 - 2.1 รายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรหรือขาดทุนก่อนหักภาษีของการดำเนินงานที่ยกเลิก
 - 2.2 ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.8 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ และ
 - 2.3 ผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือในการจำหน่ายสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานที่ยกเลิก
3. กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินของการดำเนินงานที่ยกเลิก การเปิดเผยเหล่านี้จะนำเสนอในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือในงบการเงิน
4. จำนวนของกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องและจากการดำเนินงานที่ยกเลิกซึ่งปันส่วนให้แก่เจ้าของของบริษัทใหญ่ การเปิดเผยเหล่านี้จะเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

⁵ ประกอบด้วยการดำเนินงานและกระแสเงินสดที่สามารถแยกได้อย่างชัดเจน (ทั้งในด้านการดำเนินงานและด้านวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน) จากส่วนที่เหลือของกิจการ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนประกอบของกิจการจะเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในขณะที่มีไว้สำหรับดำเนินงาน

5. กิจการต้องแสดงการเปิดเผยข้อมูลใหม่สำหรับงบการเงินงวดก่อน สำหรับข้อ 1.-4. เพื่อเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ได้ยกเลิกไปในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับงวดที่นำเสนอครั้งล่าสุด

ตัวอย่างที่ 11 – การแสดงรายการในงบฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดสำหรับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

ตัวอย่างที่ 11.1

ในปี 25x2 บริษัท ก. จัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายดังกล่าวเข้าเงื่อนไขการดำเนินงานที่ยกเลิก

ดังนั้น บริษัท ก. จะต้อง

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์
- แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งปี 25x1 และ 25x2

ตัวอย่างที่ 11.2

ในปี 25x2 บริษัท ข. จัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามการเป็นส่วนประกอบของกิจการ (เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) อย่างไรก็ตามก็ดี กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวไม่เข้านิยามของการดำเนินงานที่ยกเลิก เนื่องจากไม่ได้เป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญที่แยกต่างหาก

ดังนั้น บริษัท ข. จะต้อง

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์
- ไม่แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งปี 25x1 และ 25x2

ตัวอย่างที่ 11.3

ในปี 25x2 บริษัท ค. จัดประเภทกลุ่มของสินทรัพย์กลุ่มหนึ่งเป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิก ซึ่งไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามการเป็นส่วนประกอบของกิจการ อย่างไรก็ตาม กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวจึงเข้านิยามของการดำเนินงานที่ยกเลิก

ดังนั้น บริษัท ค. จะต้อง

- ไม่แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิกแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน ทั้งปี 25x1 และ 25x2
- ไม่แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิกแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน ทั้งปี 25x1 และ 25x2
- แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งปี 25x1 และ 25x2

ตัวอย่างที่ 11.4

ในปี 25x2 บริษัท ง. จัดประเภทกลุ่มของสินทรัพย์กลุ่มหนึ่งเป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิก ซึ่งไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย รวมทั้งกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวไม่เข้านิยามของการดำเนินงานที่ยกเลิก โดยกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวไม่เข้านิยามการเป็นส่วนประกอบของกิจการ (ไม่ได้เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

ดังนั้น บริษัท ง. จะต้อง

- ไม่แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิก แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน ทั้งปี 25x1 และ 25x2
- ไม่แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิก แยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน ทั้งปี 25x1 และ 25x2
- ไม่แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิก ทั้งปี 25x1 และ 25x2

6. หากกิจการเลิกจัดประเภทส่วนประกอบของกิจการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กิจการต้องจัดประเภทผลการดำเนินงานของส่วนประกอบดังกล่าวที่เคยนำเสนอในการดำเนินงานที่ยกเลิกใหม่ ผลการดำเนินงานดังกล่าวต้องรวมอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องสำหรับทุกงวดที่นำเสนอ กิจการต้องอธิบายว่าจำนวนสำหรับเงินงวดก่อนเป็นการนำเสนอใหม่

ตัวอย่างที่ 12 - การแสดงรายการในงบฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จกรณีกิจการเปลี่ยนแปลงแผนการขายสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่เป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก

ในปี 25x2 บริษัท ก. จัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายดังกล่าวเข้าเงื่อนไขการดำเนินงานที่ยกเลิก

ดังนั้น ในปี 25x2 บริษัท ก. จะต้อง

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักกลับกับสินทรัพย์
- แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งปี 25x1 และ 25x2

ต้นปี 25x3 บริษัท ก. เปลี่ยนแปลงแผนการขายกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าว โดยเปลี่ยนเป็นการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อการดำเนินงานต่อไป ดังนั้นจึงไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิกอีกต่อไป

ดังนั้น ในปี 25x3 บริษัท ก. จะต้อง

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักกลับกับสินทรัพย์

(ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ที่ระบุว่า ต้องไม่จัดประเภทใหม่หรือแสดงใหม่สำหรับจำนวนเงินที่ได้นำเสนอเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในงบฐานะการเงิน สำหรับงวดก่อน)

- ไม่แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก โดยผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกที่ไม่เข้าเงื่อนไข ต้องรวมอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง ทั้งปี 25x2 และ 25x3
- รวมการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง ในปี 25x3 (ไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี 25x2)

ตัวอย่างที่ 13 - การแสดงรายการในงบฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จกรณีกิจการเปลี่ยนแปลงแผนการขายสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่ไม่ได้เป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก

ในปี 25x2 บริษัท ข. จัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย อย่างไรก็ตามก็ตีกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขการดำเนินงานที่ยกเลิก

ดังนั้น ในปี 25x2 บริษัท ข. จะต้อง

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์

ต้นปี 25x3 บริษัท ข. เปลี่ยนแปลงแผนการขายกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าว โดยเปลี่ยนเป็นการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อการดำเนินงานต่อไป ดังนั้นจึงไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ดังนั้น ในปี 25x3 บริษัท ข. จะต้อง

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์

(ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ที่ระบุว่า ต้องไม่จัดประเภทใหม่หรือแสดงใหม่สำหรับจำนวนเงินที่ได้นำเสนอเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในงบฐานะการเงินสำหรับงวดก่อน)

- รวมการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง ในปี 25x3 (ไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี 25x2)

ตัวอย่างที่ 14 - การแสดงรายการในงบการเงินกรณีกิจการเปลี่ยนแปลงแผนการขายสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่เป็นบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม

ในปี 25x2 บริษัท ค. จัดประเภทบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม (10% จาก 40% ของจำนวนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทร่วม) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย อย่างไรก็ตามก็ตีบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขการดำเนินงานที่ยกเลิก

ดังนั้น ในปี 25x2 บริษัท ค. จะต้องแสดงรายการบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียกับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ต้นปี 25x3 บริษัท ค. เปลี่ยนแปลงแผนการขายบางส่วนของเงินลงทุนดังกล่าว โดยเปลี่ยนเป็นการถือเงินลงทุนส่วนนั้นต่อไป จึงไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ดังนั้น ในปี 25x3 บริษัท ค. จะต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังตั้งแต่ปี 25x2 โดยให้รับรู้เงินลงทุนส่วน 10% ดังกล่าวตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปเสมือนหนึ่งเงินลงทุนนั้นไม่เคยได้รับการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายมาก่อน
