

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105

เรื่อง

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน (ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 และ 17)

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 25 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุน (IAS No. 25, “Accounting for Investments”) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 115 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนบางประเภท (SFAS No. 115, “Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities”) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนในความต้องการของตลาด โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน ยกเว้น

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการบัญชีสำหรับเงินลงทุนประเภทอื่นที่ไม่ใช่เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน เช่น เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มข้อกำหนดเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน โดยใช้เกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (IAS No. 39, “Financial Instruments: Recognition and Measurement”)
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเพียงวิธีเดียวในการคำนวณต้นทุนของเงินลงทุนชนิดเดียวกันที่กิจการจำหน่ายเพียงบางส่วน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้มีการเปลี่ยนเฉพาะเลขระบุฉบับมาตรฐาน จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับ 40 เป็น มาตรฐานการบัญชี ฉบับ 105 โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาสาระแต่อย่างใด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105
เรื่อง
การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน
(ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 และ 17)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1 - 2
คำนิยาม	3
รูปแบบของเงินลงทุน	4 - 5
ต้นทุนของเงินลงทุน	6 - 9
การจัดประเภทเงินลงทุน	10 - 22
การประมาณมูลค่ายุติธรรม	23 - 25
ราคาตามบัญชีของเงินลงทุน	26 - 31
เงินลงทุนชั่วคราว	26 - 29
เงินลงทุนระยะยาว	30 - 31
การด้อยค่าของเงินลงทุน	32 - 37
การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด	32 - 34
การด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย	35 - 36
การด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป	37
การจำหน่ายเงินลงทุน	38 - 39
การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน	40 - 41
งบกำไรขาดทุน	42 - 43
งบกระแสเงินสด	44
การเปิดเผยข้อมูล	45 - 47
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	48
วันที่ถือปฏิบัติ	49

ข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาเอน ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านควบคู่ไปกับข้อความอื่นที่เป็นคำอธิบายเพิ่มเติมและแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีนัยสำคัญ

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนทุกประเภท ไม่ว่าเงินลงทุนนั้นจะเป็นเงินลงทุนชั่วคราว เงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนดังกล่าว

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนที่เป็นตราสารหนี้และตราสารทุน
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึง
 - 2.1 เกณฑ์การรับรู้รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผลที่ได้รับจากเงินลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้ และ เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว)
 - 2.2 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย)
 - 2.3 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม)
 - 2.4 การบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า (ดูมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 31 เรื่อง รายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า หากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยกำหนดไว้)
 - 2.5 การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน เช่น กองทุนรวม หรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
 - 2.6 การบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยม สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า หรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (ดูมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยกำหนดไว้)

- 2.7 การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าการเงินตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว
- 2.8 การบัญชีสำหรับกิจการประกันชีวิต หรือเงินลงทุนของโครงการเงินบำนาญซึ่งเป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานแยกจากกิจการที่เป็นนายจ้าง

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เงินลงทุน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับกิจการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่สูงขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่กิจการได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า) รายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินลงทุน <ol style="list-style-type: none"> ก) สินค้าคงเหลือ ตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินค้าคงเหลือ ข) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่เป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
เงินลงทุนชั่วคราว	หมายถึง	เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน 1 ปี เงินลงทุนชั่วคราวรวมถึง หลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดภายใน 1 ปี
เงินลงทุนระยะยาว	หมายถึง	เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้เกิน 1 ปี เงินลงทุนระยะยาวรวมถึง ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป ตราสารหนี้ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

หลักทรัพย์เพื่อค้า	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง
หลักทรัพย์เพื่อขาย	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม หลักทรัพย์เพื่อขายสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว
เงินลงทุนทั่วไป	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้กิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด	หมายถึง	เงินลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทตราสารหนี้ที่กิจการมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือไว้จนครบกำหนดได้ถ่อน
ตราสารทุน	หมายถึง	สัญญาที่แสดงว่าผู้ถือตราสารมีความเป็นเจ้าของในส่วนได้เสียคงเหลือของกิจการที่ไปลงทุน
ส่วนได้เสียคงเหลือ	หมายถึง	ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว
ตราสารหนี้	หมายถึง	สัญญาที่แสดงว่าผู้ออกตราสารมีภาระผูกพันทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้แก่ผู้ถือตราสารตามจำนวนและเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้โดยชัดเจนหรือโดยปริยาย

มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ราคาตลาด	หมายถึง	จำนวนเงินที่กิจการสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง
ตลาดซื้อขายคล่อง	หมายถึง	ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้ ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ข) ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ ค) ต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน
ราคาทุนตัดจำหน่าย	หมายถึง	ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาหรือโอนมาตั้งแต่เริ่มแรกหักเงินต้นที่จ่ายคืน และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ การตัดจำหน่ายส่วนต่างดังกล่าวต้องคำนวณโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีนัยสำคัญ
วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	หมายถึง	วิธีคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงซึ่งเป็นอัตราคงที่ตลอดอายุของตราสารหนี้
อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	หมายถึง	อัตราคิดลดที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเท่ากับราคาตามบัญชีของตราสารหนี้
หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความ ต้องการของตลาด	หมายถึง	หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องจึงทำให้สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นได้ในทันที มูลค่ายุติธรรมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ในทันทีหากราคาขายหรือราคาเสนอซื้อหรือเสนอขายมีการเผยแพร่ที่เป็นปัจจุบันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือตลาดหลักทรัพย์อื่นที่ทำการเผยแพร่ราคาต่อสาธารณชน

รูปแบบของเงินลงทุน

4. กิจการถือเงินลงทุนไว้ด้วยเหตุผลที่ต่างกัน กิจการบางประเภท เช่น ธนาคารมีกิจกรรมการลงทุนซึ่งถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในการดำเนินงาน กิจการบางประเภทมีเงินลงทุนไว้เพื่อสะสมเงินทุนส่วนเกิน และกิจการบางประเภทมีเงินลงทุนไว้เพื่อเสริมสร้างความสัมพันธ์ทางการค้าหรือเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการค้า
5. เงินลงทุนบางชนิดมีเอกสารสิทธิในรูปของใบหุ้นหรือเอกสารอื่น ในขณะที่เงินลงทุนบางชนิดไม่มีเอกสารสิทธิ เงินลงทุนอาจอยู่ในรูปของเงินให้กู้ยืมที่ไม่ใช่หนี้การชำระระยะสั้นและระยะยาว หรืออยู่ในรูปของส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของกิจการอื่น เช่น หุ้นทุน ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เงินลงทุนจึงหมายถึง เงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน โดยไม่รวมถึงเงินลงทุนในสินทรัพย์ชนิดอื่น เช่น ทอง เพชร หรือสินค้าเกษตรที่อยู่ในความต้องการของตลาด

ต้นทุนของเงินลงทุน

6. ต้นทุนของเงินลงทุนต้องรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากร ต้นทุนของการจัดทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและต้นทุนภายในที่ได้รับการแบ่งปันมา
7. หากกิจการได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการออกหุ้นทุนหรือหลักทรัพย์อื่นที่มีราคาตลาด รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนคือ ราคาตลาดของหลักทรัพย์ที่ออก ไม่ใช่ราคาหรือมูลค่าที่ตราไว้ (ดูย่อหน้าที่ 23 ถึง 25) หากกิจการได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนต้องกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่จะมีหลักฐานชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ได้มานั้นเป็นราคาที่เหมาะสมกว่า
8. ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่ายที่กิจการได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ยมาซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกุดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่กิจการมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมา



ต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ กิจการต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้ สำหรับเงินปันผลที่กิจการได้จากตราสารทุนซึ่งประกาศจ่ายจากกำไรสุทธิก่อนการซื้อ กิจการต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับหุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ย หากเป็นการยากที่กิจการจะปันส่วนเงินปันผลดังกล่าว กิจการต้องนำเงินปันผลทั้งจำนวนไปหักจากต้นทุนของเงินลงทุนหากเห็นชัดเจนว่าเงินปันผลนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการคืนทุน

9. ผู้ลงทุนต้องตัดจำหน่ายส่วนต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ (ส่วนลดหรือส่วนเกินจากการได้มาซึ่งเงินลงทุน) ตลอดระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่ได้รับตราสารหนี้จนถึงวันครบกำหนด ทั้งนี้เพื่อให้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนมีอัตราคงที่ จำนวนที่ตัดจำหน่ายของส่วนลดหรือส่วนเกินต้องนำไปลดหรือเพิ่มรายได้ประหนึ่งว่าเป็นดอกเบี้ย และบวกหรือหักจากราคาตามบัญชีของตราสารนั้น ราคาตามบัญชีที่เหลืออยู่ของเงินลงทุนถือเป็นต้นทุนของเงินลงทุนในขณะนั้น

การจัดประเภทเงินลงทุน

10. ณ วันที่กิจการได้มาซึ่งเงินลงทุน กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้
 - 10.1 จัดประเภทตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนในความต้องการของตลาด ดังต่อไปนี้
 - 10.1.1 หลักทรัพย์เพื่อค้า
 - 10.1.2 หลักทรัพย์เพื่อขาย
 - 10.1.3 ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
 - 10.2 จัดประเภทตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเป็นเงินลงทุนทั่วไป

ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนที่แสดงไว้แต่เดิม
11. เงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 เว้นแต่ตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า
12. ตามปกติการค้าหลักทรัพย์เป็นการที่กิจการเข้าทำการซื้อขายหลักทรัพย์ที่มีสภาพซื้อขายขายคล่องและสามารถเปลี่ยนมือได้บ่อย ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงหมายถึง หลักทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการหากำไรจากการขึ้นลงของราคาในช่วงเวลาสั้น ๆ โดยจัดรวมเป็นกลุ่มหลักทรัพย์ซึ่งกิจการเจาะจงถือไว้เพื่อค้า ทำให้หลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหลักทรัพย์ที่กิจการได้มาเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ได้แก่ การที่กิจการทำการซื้อขายกลุ่มหลักทรัพย์อย่างสม่ำเสมอจนมีรูปแบบที่ชัดเจนว่าหลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนเพื่อหากำไรช่วงสั้นอย่างแน่นอน หลักทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากหลักทรัพย์

เพื่อขาย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อการอื่น โดยมีได้มีวัตถุประสงค์หลักที่จะค้าหลักทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการจะเต็มใจขายหลักทรัพย์ดังกล่าวทันทีที่โอกาสอำนวย ดังนั้น หลักทรัพย์ที่กิจการได้มาโดยไม่วัตถุประสงค์ที่แน่นอนต้องจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในทันที

13. กิจการจะจัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดก็ต่อเมื่อกิจการมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือตราสารดังกล่าวไปจนครบกำหนด โดยที่กิจการจะไม่ขายตราสารดังกล่าวก่อนครบกำหนดหรือไม่โอนเปลี่ยนแปลงตราสารดังกล่าววันแต่จะเกิดสถานการณ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14 กิจการต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดทุกรายการเพื่อ โอนเปลี่ยนแปลงหากกิจการขายหรือ โอนเปลี่ยนแปลงตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดรายการใดรายการหนึ่งทั้งที่สถานการณ์ในย่อหน้าที่ 14 ไม่เกิดขึ้น
14. การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ต่อไปนี้อาจทำให้กิจการต้องเปลี่ยนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ไปจนครบกำหนด โดยที่ไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด การจำหน่ายหรือ โอนเปลี่ยนแปลงตราสารหนี้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่สม่ำเสมอกับการจัดประเภทที่ทำไว้เดิม
 - 14.1 มีหลักฐานที่แสดงว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
 - 14.2 มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรซึ่งส่งผลให้มีการยกเลิกหรือลดข้อลดหย่อนทางภาษีอากรเกี่ยวกับดอกเบี้ยที่จะได้รับจากตราสารหนี้ ซึ่งกรณีนี้ไม่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีโดยทั่วไป
 - 14.3 มีการรวมกิจการหรือจำหน่ายกิจการที่สำคัญซึ่งทำให้กิจการต้องขายหรือ โอนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เพื่อให้กิจการสามารถรักษาระดับความเสี่ยงในอัตราดอกเบี้ยหรือ ความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการไว้ดังเดิม
 - 14.4 มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่ส่งผลให้กิจการไม่สามารถถือเงินลงทุนบางชนิดไว้ในระดับที่กิจการเคยถือไว้ได้ ทำให้กิจการจำเป็นต้องจำหน่ายตราสารหนี้ดังกล่าว
 - 14.5 มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดหรือกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินทุนของกิจการ ทำให้กิจการต้องลดขนาดลงโดยการขายเงินลงทุนดังกล่าว

นอกจากสถานการณ์ข้างต้น กิจการอาจไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจหรือความสามารถที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด หากกิจการต้องขายหรือ โอนเปลี่ยนแปลงตราสารหนี้รายการหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ ซึ่งสถานการณ์นี้เกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นปกติสำหรับกิจการหรือเกิดจากเหตุการณ์ที่เป็นเอกเทศและไม่คาดว่าจะ

เกิดขึ้นอีก กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการขายหรือ โอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ดังกล่าว ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46

15. กิจการต้องไม่จัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดหากกิจการเพียงแต่ตั้งใจว่าจะถือตราสารหนี้ไปอย่างไม่มีการกำหนด หรือจะถือไว้เพื่อขายภายใต้สถานการณ์ต่อไปนี้
 - 15.1 อัตราดอกเบี้ยในตลาดของตราสารหนี้เปลี่ยนแปลงไปทำให้ความเสี่ยงในการชำระหนี้สูงขึ้น
 - 15.2 กิจการมีความจำเป็นต้องเพิ่มสภาพคล่อง ตัวอย่างเช่น มีผู้มาขอคืนเงินมัดจำ มีผู้ต้องการกู้เงินเป็นจำนวนมาก หรือกิจการต้องจ่ายค่าเรียกร้องจากกรรมธรรม์ประกันภัย
 - 15.3 เงินลงทุนที่สามารถใช้ทดแทนตราสารหนี้ดังกล่าวมีอัตราดอกเบี้ยที่สูงกว่า
 - 15.4 มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขและแหล่งที่มาของเงินทุน
 - 15.5 มีการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน
16. หากกิจการขายตราสารหนี้ในลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ จะถือว่าการขายนั้นกระทำเมื่อครบกำหนด
 - 16.1 กิจการขายตราสารหนี้เมื่อใกล้ถึงวันครบกำหนด หรือใกล้ถึงวันที่ผู้ออกตราสารสามารถใช้สิทธิไถ่ถอนก่อนครบกำหนดหากมีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่ผู้ออกตราสารจะใช้สิทธิไถ่ถอนนั้น ซึ่งระยะเวลาจากวันที่ขายถึงวันครบกำหนดใกล้เคียงกันจนทำให้ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยไม่เป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดราคาของตราสารอีกต่อไป
 - 16.2 กิจการขายตราสารหนี้หลังจากที่ได้รับชำระเงินส่วนใหญ่ของเงินต้นที่คงค้างอยู่ ณ วันที่ได้ตราสารมา
17. หากกิจการลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด กิจการต้องจัดประเภทของเงินลงทุนดังกล่าวตามลักษณะความสัมพันธ์ของกิจการที่มีต่อกิจการที่ไปลงทุน หากกิจการมีตราสารทุนอยู่ในครอบครองเพียงพอที่จะทำให้กิจการมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการที่สำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม) หากกิจการมีตราสารทุนอยู่ในครอบครองเพียงพอที่จะทำให้กิจการสามารถควบคุมกิจการที่ไปลงทุน กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยและต้องจัดทำงบการเงินรวม (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย) หากกิจการมีตราสารทุนอยู่ใน

ครอบครองแต่ไม่มีความสัมพันธ์ถึงขั้นที่จะมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญหรือสามารถควบคุมกิจการที่ไปลงทุนได้ กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนทั่วไป

18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการปฏิบัติกับเงินลงทุนในหน่วยลงทุนของกองทุนรวมเช่นเดียวกับที่ปฏิบัติกับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของหน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ทันทีหากมูลค่ายุติธรรมต่อหน่วยลงทุนสามารถกำหนดได้และมีการเผยแพร่ต่อสาธารณชน ในกรณีนี้ หน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะเทียบเท่ากับตราสารทุนในความต้องการของตลาด
19. ณ วันที่ในงบดุล หากกิจการแยกแ่แสดงสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบการเงิน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนตามย่อหน้าที่ 10 เป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว และต้องแสดงเงินลงทุนชั่วคราวเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและแสดงเงินลงทุนระยะยาวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
20. กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในงบการเงินให้ถูกต้องอยู่เสมอ เงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราวที่ไม่สามารถจัดเป็นเงินลงทุนระยะยาวได้นอกจากจะมีการโอนเปลี่ยนประเภท ในทำนองเดียวกัน ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งถือเป็นเงินลงทุนระยะยาวจะไม่สามารถจัดเป็นเงินลงทุนชั่วคราวได้นอกจากจะมีการโอนเปลี่ยนประเภทหรือกำลังจะครบกำหนดภายใน 1 ปี อย่างไรก็ตาม เงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เพื่อขายหรือเงินลงทุนทั่วไปสามารถจัดประเภทเป็นได้ทั้งเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขเวลาที่กิจการตั้งใจจะถือเงินลงทุนไว้หรืออายุตามสัญญาของเงินลงทุนเอง
21. ตามปกติกิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเป็นเงินลงทุนทั่วไประยะยาว กิจการจะจัดประเภทหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเป็นเงินลงทุนทั่วไประยะสั้นได้ก็ต่อเมื่อกิจการมีการตกลงหรือเจรจาถึงขั้นตกลงซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตราสารทุนดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการอื่น ซึ่งมีผลทำให้กิจการมั่นใจว่าจะครอบครองตราสารทุนนั้นไม่เกิน 1 ปีหลังจากวันที่ในงบดุล
22. ณ วันที่ในงบดุล กิจการที่ไม่ต้องแยกแ่แสดงสินทรัพย์เป็นประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบการเงินยังคงต้องจัดประเภทเงินลงทุนตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10

การประมาณมูลค่ายุติธรรม

23. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สำหรับเงินลงทุนในความต้องการของตลาด เช่น เงินลงทุนในตราสารที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ราคาที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนของตลาดซื้อขายคล่องเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม ตามปกติกิจการจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้ กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า ในกรณีที่กิจการมีตราสารที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดมาก่อน กิจการสามารถใช้ราคาของผู้ออกตราสารเสนอขายเป็นทอดแรก เช่น ในกรณีที่ผู้ออกตราสารเสนอขายหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดเป็นครั้งแรก หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันและราคาซื้อขายครั้งล่าสุดที่หาได้ไม่เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรมกิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 25
24. สำหรับเงินลงทุนในตราสารที่มีตลาดรองรับแต่ตลาดนั้นยังไม่มีคุณสมบัติเพียงพอที่จะเป็นตลาดซื้อขายคล่อง เช่น ความเคลื่อนไหวในตลาดเกิดขึ้นไม่บ่อยหรือปริมาณการซื้อขายในตลาดมีน้อยเมื่อเทียบกับปริมาณตราสารที่ซื้อขายอยู่ ทำให้ราคาที่เผยแพร่ของตลาดนั้นอาจไม่เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรมที่เชื่อถือได้ ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจต้องใช้ราคาจากกระดานรายใหญ่มาอ้างอิงหรือประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีที่ใช้กันอย่างแพร่หลาย เช่น การอ้างอิงถึงราคาตลาดที่เป็นปัจจุบันของตราสารอื่นที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกับตราสารภายใต้การพิจารณา การวิเคราะห์กระแสเงินสดคิดลดและแบบจำลองการตีราคาสิทธิที่จะเลือกซื้อ ในการนำการวิเคราะห์กระแสเงินสดคิดลดมาประยุกต์ใช้ กิจการต้องใช้อัตราคิดลดที่เทียบเท่ากับอัตราผลตอบแทนของตราสารที่มีเงื่อนไข ลักษณะ อายุที่เหลืออยู่ และสกุลเงินที่เหมือนกับตราสารภายใต้การพิจารณา
25. สำหรับเงินลงทุนในตราสารที่ไม่มีตลาดรองรับ กิจการอาจต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ราคาซื้อขายของเงินลงทุนที่คล้ายคลึงกันที่มีตลาดรองรับ หากไม่สามารถหาราคาตลาดของเงินลงทุนที่คล้ายคลึงกันได้ กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้นโดยใช้กระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตคิดลดด้วยอัตราที่เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้กำหนดการประมาณมูลค่าปัจจุบันไว้โดยละเอียด (ดูมูลค่าจากการใช้)

ราคาตามบัญชีของเงินลงทุน

เงินลงทุนชั่วคราว

26. กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวในงบดุล ดังต่อไปนี้
 - 26.1 หลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - 26.2 เงินลงทุนทั่วไปต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุน
 - 26.3 ตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนดซึ่งจะครบกำหนดภายใน 1 ปีต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

27. เงินลงทุนชั่วคราวรวมถึง ตราสารหนี้และตราสารทุนในความต้องการของตลาด ตราสารดังกล่าวสามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องแสดงหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น ส่วนตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดถือเป็นเงินลงทุนทั่วไป กิจการจะจัดประเภทเงินลงทุนทั่วไปเป็นเงินลงทุนชั่วคราวก็ต่อเมื่อกิจการมีการตกลงหรือเจรจาถึงขั้นตกลงซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตราสารดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการอื่น เงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุนปรับลดด้วยการด้อยค่าที่เกิดขึ้น ตามปกติตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนดถือเป็นเงินลงทุนระยะยาว เว้นแต่เมื่อตราสารหนี้ดังกล่าวกำลังจะครบกำหนดภายใน 1 ปีนับตั้งแต่วันที่ในงบดุล กิจการต้องจัดประเภทตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดดังกล่าวเป็นเงินลงทุนชั่วคราวและต้องแสดงด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

28. กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค้าเป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิในงบกำไรขาดทุนทันทีในงวดนั้น และต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายหลักทรัพย์จึงบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้นในงบกำไรขาดทุน การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนคือ ส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น

29. กิจการต้องบันทึกส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เพื่อค้าเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิในงบกำไรขาดทุนโดยทันที รายการกำไรและรายการขาดทุนของหลักทรัพย์เพื่อค้าทุกรายการให้นำมารวมเพื่อแสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิ กิจการต้องบันทึกส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนต่างดังกล่าวถือเป็นส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่

เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุน ซึ่งกิจการตั้งพักไว้จนกระทั่งได้จำหน่ายหลักทรัพย์ จึงจะรับรู้ส่วนต่างนั้นในงบกำไรขาดทุน กิจการสามารถบันทึกปรับราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมโดยใช้บัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าของเงินลงทุน กิจการจะบันทึกส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนทั่วไปและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ก็ต่อเมื่อกิจการขายเงินลงทุนหรือเมื่อเงินลงทุนนั้นด้อยค่า ในทั้งสองกรณี กิจการต้องบันทึกส่วนต่างดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนทันที

เงินลงทุนระยะยาว

30. กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวในงบดุลและรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป ดังต่อไปนี้
 - 30.1 เงินลงทุนในตราสารหนี้
 - 30.1.1 หลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายเงินลงทุนนั้นจึงบันทึกมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงดังกล่าวในงบกำไรขาดทุน
 - 30.1.2 ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย
 - 30.2 เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายต้องปฏิบัติตามข้อ 30.1.1
 - 30.3 เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดถือเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่ต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุน

กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 32 ถึง 37 ในเรื่องเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนระยะยาว โดยพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนเป็นแต่ละรายการ
31. ตามปกติ เงินลงทุนระยะยาวแต่ละรายการมีความสำคัญต่อกิจการผู้ลงทุน ดังนั้น กิจการจึงต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนระยะยาวเป็นแต่ละรายการเพื่อดูความเหมาะสมของราคาตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

การด้อยค่าของเงินลงทุน

การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

32. ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะด้อยค่าเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ดังกล่าวคือ ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากตราสารหนี้ที่นั้นซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม
33. กิจการต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่าและต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในเวลาต่อมาด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตราสารหนี้ที่นั้น
34. กิจการอาจคำนวณรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนเป็นกลุ่ม เช่น กลุ่มของตราสารหนี้ที่คล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ กิจการอาจกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยใช้ราคาตลาดของตราสารหนี้ที่นั้น (ราคาขายสุทธิ) หรือราคายุติธรรมของหลักประกัน (มูลค่าจากการใช้) หากกิจการคาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวของตราสารหนี้ดังกล่าว หากในเวลาต่อมากิจการพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนที่ได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงกิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวได้เท่าที่ไม่เกินราคาทุนตัดจำหน่ายที่ควรเป็น หากกิจการไม่เคยบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่ามาเลยในงวดก่อน ๆ กิจการต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิด หลังจากที่เกิดการปรับมูลค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดให้เท่ากับมูลค่าปัจจุบันตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32 กิจการต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้ที่นั้นโดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

การด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย

35. กิจการต้องบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์ที่นั้นด้อยค่า โดยการกลับบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของเป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันทีที่เกิด เว้นแต่กิจการเคยบันทึกส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าไว้ในส่วนของเจ้าของ กิจการต้องกลับบัญชี

ส่วนเกินทุนดังกล่าวในการบันทึกถดถูลดค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุน

36. หลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์เพื่อขายเกิดการด้อยค่า มีดังต่อไปนี้
 - 36.1 กิจการที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน
 - 36.2 กิจการที่ออกหลักทรัพย์ผิคนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา
 - 36.3 มีความเป็นไปได้สูงที่กิจการผู้ออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ
 - 36.4 หลักทรัพย์นั้นไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องอีกต่อไปเนื่องจากปัญหาทางการเงิน

การด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป

37. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์เพื่อบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป

การจำหน่ายเงินลงทุน

38. ในการจำหน่ายเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด กิจการต้องบันทึกกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายเพื่อรับรู้ในงบกำไรขาดทุน เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเงินลงทุน
39. หากกิจการจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกขายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน

40. กิจการต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 40.1 การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้
 - 40.1.1 สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อเข้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบกำไรขาดทุนทันที

- 40.1.2 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า กิจการ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคา ตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้อง กับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนทันที
- 40.1.3 สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะ ถึงจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของ เงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก ในส่วนของเจ้าของ และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้ วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน
- 40.1.4 สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์ เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยก ต่างหากในส่วนของเจ้าของ
- 40.1.5 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนใน บริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึก บัญชี พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เมื่อกิจการต้องเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชีที่ใช้
- 40.1.6 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม ไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึก บัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็น รายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ
- 40.2 การโอนเปลี่ยนตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด
- 40.2.1 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว ไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม กิจการต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กำไรหรือ



ขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เมื่อกิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้

40.2.2 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมไปเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว กิจการต้องใช้ราคาตามบัญชีของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นราคาโอนเปลี่ยน หากเงินลงทุนส่วนที่จำหน่ายไปมีราคาขายต่ำกว่าราคาตามบัญชี กิจการต้องพิจารณาว่าเงินลงทุนส่วนที่เหลือด้วยค่าหรือไม่เพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เมื่อกิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้

41. ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากกิจการต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุนนับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนกิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในทันที อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้กิจการต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนบางประเภทต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ เช่น การโอนเปลี่ยนระหว่างหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายต้องมีหลักฐานสนับสนุนในเวลาต่อมาว่ากิจการได้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปจากประเภทระยะยาวมาเป็นประเภทชั่วคราวสามารถทำได้หากกิจการมีหลักฐานว่าจะจำหน่ายเงินลงทุนนั้นในอนาคตอันใกล้ (ดูย่อหน้า 21) ส่วนการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปจากประเภทชั่วคราวไปเป็นประเภทระยะยาวนั้นยากที่จะเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ

งบกำไรขาดทุน

42. รายการต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
- 42.1 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาว
 - 42.2 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาวที่คำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 38 ถึง 39
 - 42.3 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว
 - 42.4 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน
 - 42.5 รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

43. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ที่เกิดจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้รายได้จากเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุนแต่ละงวดตามปกติโดยไม่มีเปลี่ยนแปลง แม้ว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่ารายได้นั้นจะเป็นเงินปันผล หรือดอกเบี้ยรับ ซึ่งรวมค่าตัดจำหน่ายของส่วนเกินหรือส่วนลดที่มีอยู่ของเงินลงทุน ส่วนรายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุนต้องบันทึกในงบกำไรขาดทุนทันที

งบกระแสเงินสด

44. กิจการต้องจัดประเภทกระแสเงินสดที่เกิดจากการซื้อขายหรือการครบกำหนดของหลักทรัพย์ เพื่อคำนวณกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน และต้องจัดประเภทกระแสเงินสดที่เกิดจากการซื้อขายหรือการครบกำหนดของหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่ถือจนครบกำหนดเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมการลงทุน โดยแยกเป็นกระแสเงินสดรับ และกระแสเงินสดจ่ายของตราสารแต่ละประเภท

การเปิดเผยข้อมูล

45. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้
- 45.1 นโยบายการบัญชีสำหรับ
- 45.1.1 การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน
- 45.1.2 ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย
- 45.1.3 การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว
- 45.2 รายการที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนดังต่อไปนี้
- 45.2.1 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาว
- 45.2.2 จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท
- 45.2.3 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า
- 45.2.4 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท

- 45.2.5 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค่าและเงินลงทุนทั่วไป
- 45.3 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น
- 45.4 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้
- 45.4.1 มูลค่ายุติธรรม
- 45.4.2 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า
- 45.4.3 จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
- 45.4.4 ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน 1 ปี ภายใน 2-5 ปี หรือภายใน 6-10 ปี
46. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้
- 46.1 จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน
- 46.2 จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น
- 46.3 จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น
- 46.4 สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 14 ที่ทำให้กิจการขายหรือโอนเปลี่ยนตราสารนั้น
47. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น
- 47.1 การวิเคราะห์เงินลงทุนระยะยาวตามประเภทของเงินลงทุน
- 47.2 การประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดโดยผู้บริหาร
- 47.3 วิธีที่ใช้ประมาณมูลค่าของเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดที่นำมาเปรียบเทียบกับราคาทุน
- 47.4 รายละเอียดเกี่ยวกับเงินลงทุนที่มีสัดส่วนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อสินทรัพย์ของกิจการ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

48. กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปในการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ โดย
ต้องไม่ปรับย้อนหลังงบการเงินของงวดก่อน

วันถือปฏิบัติ

49. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือ
หลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
ภาคผนวกนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- ก) ราคาตามบัญชีของเงินลงทุน
- ข) การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน
- ค) การจำหน่ายเงินลงทุน
- ง) การเปิดเผยข้อมูล

ก) ราคาตามบัญชีของเงินลงทุน

ตัวอย่างที่ 1 ในระหว่างปี 2540 บริษัท นักลงทุน จำกัด ลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการ
ของตลาดของบริษัท ก จำกัด จำนวน 500 หุ้น ในราคาหุ้นละ 100 บาท โดยมีการตั้งใจที่จะถือ
ไว้เพื่อค้า

การบันทึกบัญชีการลงทุนในบริษัท ก จำกัด เป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า	50,000 บาท	
	เครดิต	เงินสด	50,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 บริษัท นักลงทุน จำกัด ยังคงถือหุ้นของบริษัท ก จำกัดอยู่โดยหุ้นมี
ราคาตลาด ณ วันนั้น 120 บาทต่อหุ้น

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า	10,000 บาท	
	เครดิต	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน)	10,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทยังคงถือหุ้นดังกล่าวอยู่ โดยหุ้นมีราคาตลาด 115 บาทต่อหุ้น

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน)	2,500 บาท	
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า	2,500 บาท

ณ วันที่ 30 มกราคม 2542 บริษัทขายหุ้นดังกล่าวไปทั้งหมดในราคา 127 บาทต่อหุ้น
การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	เงินสด	63,500 บาท	
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า	57,500 บาท
		รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่าย	
		เงินลงทุน (งบกำไรขาดทุน)	6,000 บาท

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 26 กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า
ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรมและต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค้าเป็นรายการ
กำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิในงบกำไรขาดทุนทันทีในงวดนั้น การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุน
คือ ส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น ตามข้อกำหนด
ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28

อย่างไรก็ตาม ในการบันทึกบัญชีเพื่อปรับมูลค่าของเงินลงทุนให้เป็นมูลค่ายุติธรรม
กิจการสามารถบันทึกในบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าก็ได้

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัท นักลงทุน จำกัด สามารถบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน
ได้ดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540

เดบิต	ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน – เพื่อค้า	10,000 บาท	
	เครดิต	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน)	10,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541

เดบิต	รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน)	2,500 บาท	
	เครดิต	ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน – เพื่อค้า	2,500 บาท

ณ วันที่ 30 มกราคม 2542

เดบิต	เงินสด	63,500 บาท	
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า	50,000 บาท
		ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน – เพื่อค้า	7,500 บาท
		รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่าย	
		เงินลงทุน (งบกำไรขาดทุน)	6,000 บาท



การกระทบยอดการบันทึกบัญชีปรับมูลค่าเงินลงทุน

	บันทึกบัญชีเงินลงทุน			บันทึกบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่า		
	2540	2541	2542	2540	2541	2542
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)						
รายการกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น	10,000	(2,500)	-	10,000	(2,500)	-
รายการกำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่าย	-	-	6,000	-	-	6,000
งบดุล (บางส่วน)						
หลักทรัพย์เพื่อค้า	60,000	57,500	-	50,000	50,000	-
ค่าเพื่อการปรับมูลค่า	-	-	-	10,000	7,500	-
หลักทรัพย์เพื่อค้า - สุทธิ	<u>60,000</u>	<u>57,500</u>	<u>-</u>	<u>60,000</u>	<u>57,500</u>	<u>-</u>

การบันทึกบัญชีทั้งสองแบบจะให้ผลเหมือนกันในงบกำไรขาดทุนและงบดุล ดังนั้น ในส่วนต่อไปในภาคผนวกนี้จะบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าเงินลงทุนในบัญชีเงินลงทุนเพียงอย่างเดียว

ตัวอย่างที่ 2 จากตัวอย่างที่ 1 แต่บริษัท นักลงทุน จำกัด มีความตั้งใจที่จะถือหุ้นดังกล่าวไว้เพื่อขายการบันทึกบัญชี ณ วันซื้อเงินลงทุนเป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย	50,000 บาท
เครดิต	เงินสด	50,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 ราคาตลาดของหุ้นเป็น 120 บาทต่อหุ้น

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย	10,000 บาท
เครดิต	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	10,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 ราคาตลาดของหุ้นเป็น 115 บาทต่อหุ้น

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	2,500 บาท
เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย	2,500 บาท

ณ วันที่ 30 มกราคม 2542 บริษัทขายหุ้นในราคา 127 บาทต่อหุ้น

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	เงินสด	63,500 บาท
	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	7,500 บาท
เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย	57,500 บาท
	รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุน (งบกำไรขาดทุน)	13,500 บาท

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 26 กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรมและต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายเงินลงทุนจึงบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้นในงบกำไรขาดทุน การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนคือ ส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28

ตัวอย่างที่ 3 วันที่ 1 มกราคม 2540 บริษัท นักเขียน จำกัด ซื้อหุ้นกู้ 100,000 บาท มีอัตราดอกเบี้ย 12 % ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม หุ้นกู้มีอายุ 5 ปี โดยมีความตั้งใจที่จะถือไว้เพื่อขายในอนาคตอันใกล้ หุ้นกู้นี้เป็นหุ้นกู้ที่อยู่ในความต้องการของตลาด กิจการซื้อหุ้นกู้มาในราคา 107,581 บาท ซึ่งทำให้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเป็น 10 %

ณ วันที่ 1 มกราคม 2540 การบันทึกบัญชีการซื้อหุ้นกู้เป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้	107,581 บาท
เครดิต	เงินสด	107,581 บาท

การคำนวณเกี่ยวกับดอกเบี้ยรับ

วันที่	เงินสดรับ	ดอกเบี้ยรับ	ส่วนเกินมูลค่า ตัดจำหน่าย	ราคาตามบัญชี
1 ม.ค.40				107,581
31 ธ.ค.41	12,000 ¹	10,758 ²	1,242 ³	106,339 ⁴
31 ธ.ค.42	12,000	10,634	1,366	104,973
31 ธ.ค.43	12,000	10,497	1,503	103,470
31 ธ.ค.44	12,000	10,347	1,653	101,817
31 ธ.ค.45	<u>12,000</u>	<u>10,182</u>	<u>1,817*</u>	100,000
	<u>60,000</u>	<u>52,418</u>	<u>7,581</u>	

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 เกี่ยวกับดอกเบี้ยรับ เป็นดังนี้

เดบิต	เงินสด	12,000 บาท
	เครดิต	
	หลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้	1,242 บาท
	ดอกเบี้ยรับ	10,758 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 สมมติว่าราคาตลาดของหุ้นกู้นี้เป็น 105,000 บาท

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	1,339 บาท
	เครดิต	
	หลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้	1,339 บาท

¹ 12,000 = 100,000 x 0.12

² 10,758 = 107,581 x 0.10

³ 1,242 = 12,000 - 10,758

⁴ 106,339 = 107,581 - 1,242

* ปีพิเศษ



หากในวันที่ 1 มกราคม 2542 บริษัทขายหุ้นกู้ในราคา 110,000 บาท

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	เงินสด		110,000 บาท
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นกู้	105,000 บาท
		รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	1,339 บาท
		รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุน (งบกำไรขาดทุน)	3,661 บาท

คำอธิบาย ตามข้อ 30.1.1 เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ถือไว้เพื่อขายต้องแสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายเงินลงทุนนั้นจึงบันทึกมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงดังกล่าวในงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 4 วันที่ 1 มกราคม 2540 บริษัท นักค้าจำกัด ซื้อหุ้นกู้ 100,000 บาท จ่ายดอกเบี้ย 8% ปีละ 1 ครั้ง ทุกวันที่ 31 ธันวาคม หุ้นกู้มีอายุ 5 ปี โดยมีความตั้งใจที่จะถือไว้จนครบกำหนด หุ้นกู้นี้เป็นหุ้นกู้ที่อยู่ในความต้องการของตลาด กิจการซื้อหุ้นกู้มาในราคา 92,418 บาท ซึ่งทำให้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเป็น 10% มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 เท่ากับ 91,000 บาท

ณ วันที่ 1 มกราคม 2540 การบันทึกบัญชีการซื้อหุ้นกู้ เป็นดังนี้

เดบิต	ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด - หุ้นกู้	92,418 บาท
	เครดิต	เงินสด
		92,418 บาท

การคำนวณเกี่ยวกับดอกเบี้ยรับ

วันที่	เงินสดรับ	ดอกเบี้ยรับ	ส่วนต่ำกว่ามูลค่า ตัดจำหน่าย	ราคาตามบัญชี
1 ม.ค.40				92,418
31 ธ.ค.41	8,000 ⁵	9,242 ⁶	1,242 ⁷	93,660 ⁸
31 ธ.ค.42	8,000	9,366	1,366	95,026
31 ธ.ค.43	8,000	9,503	1,503	96,529
31 ธ.ค.44	8,000	9,653	1,653	98,182
31 ธ.ค.45	8,000	9,818	1,818	100,000
	<u>40,000</u>	<u>47,582</u>	<u>7,582</u>	

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับดอกเบี้ยรับ เป็นดังนี้

เดบิต	เงินสด	8,000	บาท
	ตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนด - หุ้นกู้	1,242	บาท
เครดิต	ดอกเบี้ยรับ	9,242	บาท

คำอธิบาย ตามข้อ 30.1.2 เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนดต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

⁵ 8,000 = 100,000 x 0.08

⁶ 9,242 = 92,418 x 0.10

⁷ 1,242 = 9,242 - 8,000

⁸ 93,660 = 92,418 + 1,242

ตัวอย่างที่ 5 จากตัวอย่างที่ 4 หากบริษัท นักค้า จำกัด ขายหุ้นผู้ดังกล่าวในราคา 110,000 บาท ในวันที่ 30 พฤศจิกายน 2545 ซึ่งใกล้ถึงวันครบกำหนดจนไม่ทำให้การเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยในตลาดมีผลต่อราคายุติธรรมของหุ้นกู้

ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 2545 การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	ตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนด - หุ้นกู้	1,667 บาท	
เครดิต	ดอกเบี้ยรับ		1,667 บาท
	(บันทึกดอกเบี้ยรับ 1 มกราคม 2545 ถึง 30 พฤศจิกายน 2545)		

การคำนวณกำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน

ราคาขาย (ไม่รวมดอกเบี้ยค้างรับ)		110,000	
<u>หัก</u> ราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ 30 พ.ย. 45			
ราคาทุนตัดจำหน่าย 30 ธ.ค. 44	98,182		
<u>บวก</u> ส่วนต่ำกว่ามูลค่าตัดจำหน่าย 1 ม.ค.45 – 30 พ.ย. 45	1,667	99,849	
กำไรจากการจำหน่ายหุ้นกู้		<u>10,151</u>	บาท

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	เงินสด (110,000 + 7,333)	117,333 บาท	
เครดิต	ดอกเบี้ยรับ		7,333 บาท
	ตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนด - หุ้นกู้		99,849 บาท
	รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่าย		
	เงินลงทุน (งบกำไรขาดทุน)		10,151 บาท

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 16.1 กิจการขายตราสารหนี้ใกล้วันครบกำหนดซึ่งระยะเวลาจากวันที่ขายถึงวันครบกำหนดใกล้เคียงกันจนทำให้ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยไม่เป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดราคาตราสารอีกต่อไปถือว่าขายนั้นกระทำเมื่อครบกำหนด

ข) การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุน

ตัวอย่างที่ 6 ในระหว่างปี 2540 บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัดเป็นจำนวน 150,000 บาท โดยตั้งใจที่จะถือไว้เพื่อค้า ข้อมูลเกี่ยวกับหุ้นบริษัท ข จำกัดซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีดังนี้

	มูลค่ายุติธรรม (บาท)
31 ธ.ค. 40	110,000
31 ธ.ค. 41	130,000

การบันทึกบัญชีเงินลงทุน เป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข	150,000 บาท
เครดิต	เงินสด	150,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 ถ้าบริษัท ก จำกัด ยังคงถือหุ้นดังกล่าวอยู่

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน) 40,000 บาท
เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข 40,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 ถ้าบริษัท ก จำกัด ตัดสินใจที่จะถือหุ้นดังกล่าวไว้เพื่อขาย

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นบริษัท ข	130,000 บาท
เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข	110,000 บาท
	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน)	20,000 บาท

คำอธิบาย ตามข้อ 40.1.1 การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดจากหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบกำไรขาดทุนทันที



ตัวอย่างที่ 7 จากตัวอย่างที่ 6 หากบริษัท ก จำกัด ลงทุนซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัด โดยตั้งใจเริ่มแรกที่จะถือไว้เพื่อขาย แต่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทเปลี่ยนความตั้งใจโดยจะถือไว้เพื่อค้าแทน

ณ วันลงทุนการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นบริษัท ข	150,000 บาท	
	เครดิต เงินสด		150,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540

เดบิต	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	40,000 บาท	
	เครดิต หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นบริษัท ข		40,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า	130,000 บาท	
	รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (งบกำไรขาดทุน)	20,000 บาท	
	เครดิต หลักทรัพย์เพื่อขาย		110,000 บาท
	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)		40,000 บาท

คำอธิบาย ตามข้อ 40.1.2 การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดจากเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนทันที

ตัวอย่างที่ 8 จากตัวอย่างที่ 3 เมื่อ 31 ธันวาคม 2543 บริษัท นักเขียน จำกัด ตัดสินใจโอนหุ้นกู้ที่กิจการถือไว้เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์ที่จะถือจนครบกำหนด มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ ณ 31 ธันวาคม 2543 เป็น 99,000 บาท

การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด - หุ้นกู้	99,000 บาท	
	รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	4,470 บาท	
	เครดิต หลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้		103,470 บาท



คำอธิบาย ตามข้อ 40.1.3 การโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของและต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง หรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน

ตัวอย่างที่ 9 จากตัวอย่างที่ 4 เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2543 บริษัท นักค้า จำกัด ตัดสินใจโอนหุ้นกู้ที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543 เป็น 105,000 บาท

การบันทึกบัญชีการโอนเปลี่ยนเป็นดังนี้

เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้	105,000 บาท	
	เครดิต	ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด - หุ้นกู้	96,529 บาท
		รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	8,471 บาท

คำอธิบาย ตามข้อ 40.1.4 การโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ

ตัวอย่างที่ 10 วันที่ 3 มกราคม 2541 บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นของบริษัท ข จำกัด จำนวน 10% ด้วยเงินสด 2 ล้านบาท โดยตั้งใจที่จะถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย บริษัท ข จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

วันที่ 3 มกราคม 2542 บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัท ข จำกัด เพิ่มอีก 30% ด้วยเงินสดจำนวน 15 ล้านบาท

ณ 31 ธันวาคม 2541 ข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท ข จำกัด มีดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของหุ้น - บริษัท ข จำกัด	2,130,000 บาท
กำไรสุทธิประจำปี 2541 ของบริษัท ข จำกัด	1,000,000 บาท
เงินปันผลจ่ายปี 2541 ของบริษัท ข จำกัด	400,000 บาท



การบันทึกบัญชีของบริษัท ก จำกัด เป็นดังนี้

3 ม.ค. 41	เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นบริษัท ข	2,000,000 บาท	
	เครดิต	เงินสด		2,000,000 บาท
		(บันทึกการซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัด จำนวน 10 %)		
31 ธ.ค. 41	เดบิต	เงินสด	40,000 บาท	
	เครดิต	เงินปันผลรับ		40,000 บาท
		(บันทึกเงินปันผลรับจาก บริษัท ข จำกัด)		
	เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นบริษัท ข	130,000 บาท	
	เครดิต	รายการกำไร(รายการขาดทุน)ที่ยัง ไม่เกิดขึ้น(ส่วนของผู้ถือหุ้น)		130,000 บาท
		(บันทึกปรับมูลค่าเงินลงทุนเป็นมูลค่ายุติธรรม)		
3 ม.ค. 42	เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	15,000,000 บาท	
	เครดิต	เงินสด		15,000,000 บาท
		(บันทึกการซื้อเงินลงทุนเพิ่ม)		
	เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	2,000,000 บาท	
		รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยัง ไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	130,000 บาท	
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อขาย – หุ้นบริษัท ข	2,130,000 บาท	
		(บันทึกการโอนเปลี่ยนแปลงจากหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นเงินลงทุน ในบริษัทร่วม)		
	เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	60,000 บาท	
	เครดิต	กำไรสะสม (ต้นงวด)		60,000 บาท
		(บันทึกการปรับย้อนหลังเนื่องจากการซื้อเงินลงทุนเพิ่ม)		

การคำนวณการปรับย้อนหลัง

	2541	
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข จำกัด (10 %)	100,000	บาท
เงินปันผลรับ	(40,000)	บาท
การปรับปรุงงวดก่อน	<u>60,000</u>	บาท



คำอธิบาย ตามข้อ 40.1.5 การโอนเปลี่ยนแปลงตราสารทุนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีพร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีในการโอน เปลี่ยนนี้ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกบัญชีเพื่อปรับย้อนหลัง

ค) การจำหน่ายเงินลงทุน

ตัวอย่างที่ 11 ในระหว่างปี 2541 บริษัท ก จำกัด มีการซื้อขายหุ้นสามัญของบริษัท ข จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทซึ่งอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ มีรายละเอียดดังนี้

วันที่		จำนวนหุ้น ที่ซื้อขาย	ราคาตลาดต่อหุ้น	ราคาตามบัญชี คงเหลือ	ราคาตามบัญชี ถัวเฉลี่ยต่อหุ้น
1 ม.ค.41	ซื้อ	10,000	40	400,000	40
31 มี.ค.41	ขาย	(3,000)	42	280,000	40
1 พ.ค.41	ซื้อ	5,000	43	495,000	41.25
30 มิ.ย.41	ขาย	(3,000)	45	371,250	41.25
		<u>9,000</u>			

กิจการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด ดังนี้

1 ม.ค. 41	เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข	400,000 บาท	
	เครดิต	เงินสด		400,000 บาท
31 มี.ค.41	เดบิต	เงินสด	126,000 บาท	
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข (40 x 3,000)	120,000 บาท	
		รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่าย เงินลงทุน(งบกำไรขาดทุน)		6,000 บาท
1 พ.ค.41	เดบิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข (43 x 5,000)	215,000 บาท	
	เครดิต	เงินสด		215,000 บาท

30 มิ.ย.41	เดบิต	เงินสด	135,000 บาท
	เครดิต	หลักทรัพย์เพื่อค้า – หุ้นบริษัท ข	
		(41.25 x 3,000)	123,750 บาท
		รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่าย	
		เงินลงทุน (งบกำไรขาดทุน)	11,250 บาท

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 39 หากกิจการจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกการขายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

ง) การเปิดเผยข้อมูล

บริษัท ก จำกัด
 งบดุล(บางส่วน)
 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542

(หน่วย : บาท)

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร		xxxx
.....		xxxx
.....		xxxx
เงินลงทุนชั่วคราว	(หมายเหตุ 4)	15,750,000
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		xxxx
เงินลงทุนระยะยาว	(หมายเหตุ 5)	250,000,000
รวมสินทรัพย์		xxxx
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สิน		xxxx
.....		xxxx
.....		xxxx
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น		xxxx
รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น	(หมายเหตุ 7)	135,000,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		xxxx



บริษัท ก จำกัด
งบกำไรขาดทุน(บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542

(หน่วย : บาท)

รายได้	
ขาย	xxxx
ดอกเบี้ยรับ	xxxx
เงินปันผล	xxxx
ค่าเช่า	xxxx
รวมรายได้	xxxx
ค่าใช้จ่าย	
.....	xxxx
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (หมายเหตุ 8)	75,320,000

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

1. สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญ

1.5 เงินลงทุน

- 1.5.1 เงินลงทุนระยะสั้นแสดงด้วยราคายุติธรรม
- 1.5.2 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม บริษัท ฯ รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ และจะบันทึกในงบกำไรขาดทุนเมื่อบริษัทได้จำหน่ายเงินลงทุนนั้น เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดแสดงด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย
- 1.5.3 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งบริษัทถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม
- 1.5.4 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดซึ่งบริษัทถือเป็นเงินลงทุนทั่วไปแสดงด้วยราคาทุน
- 1.5.5 ต้นทุนของเงินลงทุนระยะชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาวที่จำหน่ายในระหว่างงวดคำนวณโดยใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

4. เงินลงทุนชั่วคราว

(หน่วย : บาท)

	หลักทรัพย์	หลักทรัพย์	เงินลงทุนทั่วไป	ตราสารหนี้ที่จะครบ	รวม
	เพื่อค้า	เพื่อขาย		กำหนดภายใน 1 ปี	
ตราสารหนี้	1,500,000	1,000,000	-	10,000,000	12,500,000
ตราสารทุน	1,200,000	1,300,000	750,000	-	3,250,000
รวม	<u>2,700,000</u>	<u>2,300,000</u>	<u>750,000</u>	<u>10,000,000</u>	<u>15,750,000</u>

5. เงินลงทุนระยะยาว

(หน่วย : บาท)

	หลักทรัพย์เพื่อขาย	ตราสารหนี้ที่จะ	เงินลงทุนทั่วไป	รวม
		ถือจนครบกำหนด		
ตราสารหนี้				
บริษัท ก	15,000,000	75,000,000	-	90,000,000
บริษัท ข	15,000,000	75,000,000	-	90,000,000
<u>หัก ส่วนที่จะครบกำหนด</u>				
ภายใน 1 ปี				
บริษัท ก	-	(5,000,000)	-	(5,000,000)
บริษัท ข	-	(5,000,000)	-	(5,000,000)
ตราสารทุน	<u>50,000,000</u>	<u>-</u>	<u>30,000,000</u>	<u>80,000,000</u>
รวม	<u>80,000,000</u>	<u>140,000,000</u>	<u>30,000,000</u>	<u>250,000,000</u>

6. ตราสารหนี้

(หน่วย : บาท)

	ครบกำหนดภายใน			รวม
	1 ปี	2-5 ปี	6-10 ปี	
	หลักทรัพย์เพื่อขาย	1,000,000	19,000,000	
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด				
บริษัท ก	5,000,000	50,000,000	20,000,000	75,000,000
บริษัท ข	5,000,000	50,000,000	20,000,000	75,000,000
รวม	<u>11,000,000</u>	<u>119,000,000</u>	<u>51,000,000</u>	<u>181,000,000</u>

7. รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุน

	(หน่วย: บาท)
ยอดยกมาต้นงวด	80,000,000
การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด	<u>55,000,000</u>
ยอดคงเหลือปลายงวด	<u><u>135,000,000</u></u>

8. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารรวมรายการดังต่อไปนี้

	(หน่วย: บาท)
รายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนประเภท หลักทรัพย์เพื่อขายเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า	4,000,000
รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุน	7,000,000
รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของ หลักทรัพย์เพื่อค้า	5,000,000
เงินลงทุนทั่วไป	<u>4,000,000</u>
	<u><u>20,000,000</u></u>

9. การจำหน่ายหรือการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

ในระหว่างปี 2542 บริษัทมีการขายตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยราคาทุน
ตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่มีการโอนเท่ากับ 17,500,000 บาท จำนวนรวมของรายการขาดทุนสุทธิ
ที่เกิดขึ้นจากการโอนและจำนวนรวมของรายการขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นมีจำนวน 4,475,000 บาท
และ 4,000,000 บาท ตามลำดับ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (2540 - 2542)

ดร.ภาพร	เอกอรรถพร	ประธานคณะกรรมการ
รศ.จันทนา	สาขากร	กรรมการ
นายชนินทร์	วีรารักษ์จิต	กรรมการ
นางสาวดนอมทรัพย์	เจริญคุณวิวัฒน์	กรรมการ
นางสาว่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	กรรมการ
นางสาวผาณิต	เกิด โชคชัย	กรรมการ
ดร.พิมพ์พนา	ศรีสวัสดิ์	กรรมการ
ดร.เยาวลักษณ์	ชาติบัญชาชัย	กรรมการ
ผศ.สุรีย์	วงศ์วิช	กรรมการ
นายสรสิทธิ์	สุนทรเกษ	กรรมการ
นายสุชาติ	เหลืองสุรสวัสดิ์	กรรมการ
นางสาวเสาวณิต	เหลืองอรุณรุ่ง	กรรมการ
นางอุณากร	พฤฒิธาดา	กรรมการ
นางภัทรา	โชวีศรี	กรรมการและเลขานุการ
นายวิเชษฐ์	โรจนสุกาญจน	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

ผู้มีส่วนร่วมในการร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

นายศิลป์พร

ศรีจันทเพชร