

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## **ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน**

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังข้อคิดเห็น เป็นร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงขอความร่วมมือจากท่านในการแสดงข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่างๆ มายังสภาวิชาชีพบัญชี โดยสามารถนำส่งข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะของท่านได้ที่

ฝ่ายมาตรฐานการบัญชี  
สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์  
เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)  
แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110

หรือ อีเมล [academic-fap@fap.or.th](mailto:academic-fap@fap.or.th)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

**ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32**  
**เรื่อง**  
**การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน**

**คำแถลงการณ์**

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศซึ่งประกาศ ณ วันที่ 1 มกราคม 2558 ซึ่งรวมมาตรฐานที่มีผลบังคับใช้ในต่างประเทศภายหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2558 (Official pronouncements issued at 1 January 2015, includes Standards with an effective date after 1 January 2015 but not the Standards they will replace)

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1
วัตถุประสงค์	2
ขอบเขต	4
คำนิยาม	11
การแสดงผลการ	15
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ	15
เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน	16ก
ตราสารหรือส่วนประกอบของตราสารที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่	16ค
จะต้องส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตาม	
สัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชี	
การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิ	16จ
ขายคืนและตราสารที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตรา	
สารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิ	
ของกิจการเมื่อชำระบัญชี	
การไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์	17
ทางการเงินอื่น	
การชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก	21
ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น	25
สิทธิเลือกชำระ	26
เครื่องมือทางการเงินแบบผสม	28
หุ้นทุนซื้อคืน	33
ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุน	35
การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน	42
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	96
การยกเลิกประกาศอื่น ๆ	98

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

## ภาคผนวก แนวทางปฏิบัติ

คำนิยาม	ภาคผนวก 3
สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน	ภาคผนวก 3
ตราสารทุน	ภาคผนวก 13
ตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น	ภาคผนวก 14ก
กระแสเงินสดทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับจากเครื่องมือทางการเงินตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงินนั้น	ภาคผนวก 14จ
รายการที่ทำโดยผู้ถือครองตราสารที่ไม่ใช่เจ้าของกิจการ	ภาคผนวก 14ฉ
ไม่มีเครื่องมือทางการเงินอื่น ๆ หรือสัญญาที่กระแสเงินสดทั้งหมดที่ถูกกำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนหรือจำกัดผลตอบแทนคงเหลืออย่างมีสาระสำคัญที่จะคืนให้แก่ผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงิน	ภาคผนวก 14ฎ
ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน	ภาคผนวก 15
สัญญาจะซื้อหรือขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน	ภาคผนวก 20
การแสดงรายการ	ภาคผนวก 25
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	ภาคผนวก 25
การไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น	ภาคผนวก 25
การชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก	ภาคผนวก 27
ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น	ภาคผนวก 28
วิธีปฏิบัติในงบการเงินรวม	ภาคผนวก 29
เครื่องมือทางการเงินแบบผสม	ภาคผนวก 30
หุ้นทุนซื้อคืน	ภาคผนวก 36
ดอกเบีย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุน	ภาคผนวก 37
การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน	ภาคผนวก 38ก
เกณฑ์ที่กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะหักกลบยอดที่รับรู้ได้ในปัจจุบัน	ภาคผนวก 38ก
เกณฑ์ที่กิจการตั้งใจที่จะชำระด้วยยอดสุทธิหรือที่จะรับรู้สินทรัพย์และชำระหนี้สินในขณะเดียวกัน	ภาคผนวก 38จ

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 2 ถึง 100 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2559) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## บทนำ

### เหตุผลในการออกมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 อย่างไรก็ตาม หากกิจการใดจะถือปฏิบัติก่อนวันที่กำหนดก็สามารถกระทำได้
- บทนำ 2 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- บทนำ 3 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### ลักษณะที่สำคัญ

- บทนำ 4 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

#### ขอบเขต

- บทนำ 5 ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ได้ปรับปรุงให้สอดคล้องกับขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- บทนำ 5ก (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

#### หลักการ

- บทนำ 6 โดยสรุป การที่ผู้ออกจะพิจารณาว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุน เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจะถือเป็นตราสารทุนก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง (1) และ (2) เท่านั้น
- (1) เครื่องมือทางการเงินนั้นต้องไม่มีภาระผูกพันตามสัญญา
    - (1.1) ที่จะต้องส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กับกิจการอื่นหรือ
    - (1.2) ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้ผู้ออกเสียประโยชน์
  - (2) หากเครื่องมือทางการเงินหรืออาจจะต้องมีการชำระด้วยตราสารทุนที่ผู้ออกเป็นเจ้าของนั้น ในกรณีนี้ เครื่องมือทางการเงินดังกล่าว คือ

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- (2.1) รายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ ซึ่งผู้ออกไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบตราสารทุนของผู้ออกเองในจำนวนที่ผันแปร หรือ
- (2.2) ตราสารอนุพันธ์ที่จะต้องชำระโดยผู้ออกด้วยการแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอน กับตราสารทุนของผู้ออกเองในจำนวนที่แน่นอน สำหรับวัตถุประสงค์นี้ตราสารทุนของผู้ออกไม่รวมถึงเครื่องมือทางการเงินที่มีข้อตกลงตามสัญญาที่จะได้รับหรือส่งมอบตราสารทุนของผู้ออกในอนาคต

บทนำ 7 นอกจากนี้เมื่อผู้ออกมีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องซื้อหุ้นของตัวเองโดยใช้เงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ๆ นั้น ทำให้เกิดหนี้สินเป็นจำนวนที่ผู้ออกมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่าย

บทนำ 8 คำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินและคำอธิบายของตราสารทุนมีการปรับปรุงให้สอดคล้องตามหลักการนี้

การจัดประเภทของสัญญาที่จะต้องชำระด้วยตราสารทุนของกิจการ

บทนำ 9 การจัดประเภทของตราสารอนุพันธ์และสัญญาที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ที่อ้างอิงกับหรือจ่ายชำระด้วยตราสารทุนของกิจการ ได้ถูกขยายความให้สอดคล้องกับหลักการในบทนำ 6 ข้างต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อกิจการใช้ตราสารทุนของกิจการเองเสมือนเป็นสกุลเงินในสัญญาที่จะรับหรือส่งมอบหุ้นในจำนวนที่ผันแปรไปตามจำนวนที่แน่นอนหรือจำนวนที่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอ้างอิง (เช่น ราคาสินค้าโภคภัณฑ์) สัญญาดังกล่าวไม่ถือเป็นตราสารทุน แต่จะถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน

เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน

บทนำ 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมเอาคำแนะนำที่เคยเสนอไว้ในการตีความมาตรฐานการบัญชีต่างประเทศ ฉบับที่ 34 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน—เครื่องมือทางการเงินหรือสิทธิที่จะได้ถอนของผู้ถือครอง ผลคือเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือครองในการขายคืนให้กับผู้ออกเพื่อได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน) ถือเป็นหนี้สินทางการเงินของผู้ออก เพื่อเป็นการตอบสนองกับข้อคิดเห็นที่ได้รับต่อฉบับร่าง มาตรฐานฉบับนี้จึงเพิ่มคำแนะนำและตัวอย่างให้กับกิจการที่ไม่มีส่วนทุนหรือทุนเรือนหุ้นไม่ถือเป็นส่วนทุนตามที่ได้ให้ความหมายไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น

บทนำ 11 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมผลสรุปของการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับ

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ที่ 5 เรื่อง *ประเภทของเครื่องมือทางการเงิน-ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น* โดยเครื่องมือทางการเงินถือเป็นหนี้สินทางการเงินเมื่อลักษณะการจ่ายชำระขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอนว่าเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น หรือผลของเหตุการณ์ที่ยังมีความไม่แน่นอนซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุมของทั้งผู้ออกและผู้ถือครอง ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นจะไม่ถูกพิจารณาเมื่อเกิดในกรณีการชำระบัญชีหรือเมื่อเหตุการณ์ไม่แน่นอนดังกล่าวไม่เกิดขึ้นจริง

#### สิทธิเลือกชำระ

บทนำ 12 ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินเมื่อทำให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีทางเลือกเกี่ยวกับการจ่ายชำระนอกจากทางเลือกของการชำระอื่นๆทั้งหมดจะจ่ายชำระด้วยตราสารทุน

#### การวัดมูลค่าของส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

บทนำ 13 มาตรฐานฉบับปรับปรุงได้ตัดทางเลือกในการวัดมูลค่าส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เดิมเคยให้ไว้ ซึ่งได้แก่วิธีมูลค่าส่วนที่เหลือหลังจากแยกส่วน ของเจ้าของหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นส่วนประกอบที่เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินจะถูกแยกออกก่อน และมูลค่าส่วนที่เหลือจึงเป็นส่วนของเจ้าของ ข้อกำหนดในการแยกส่วนของหนี้สินและส่วนของเจ้าของของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมนั้นเป็นไปตามคำนิยามของตราสารทุนที่เป็นมูลค่าส่วนที่เหลือและเป็นไปตามข้อกำหนดการวัดมูลค่าของตราสารทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### หุ้นทุนซื้อคืน

บทนำ 14 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ได้รวมผลสรุปของการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง *หุ้นทุน-การซื้อคืนตราสารทุนของกิจการ (หุ้นทุนซื้อคืน)* ที่การซื้อคืนหรือการขายออกไปภายหลังของตราสารทุนของกิจการเองไม่เป็นผลทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนแก่กิจการ แต่เป็นการแสดงให้เห็นการโอนระหว่างผู้ถือครองตราสารทุนที่ยอมสละส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของและผู้ที่ยังคงถือครองตราสารทุนต่อไป



เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ดอกเบี้ยย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุน

บทนำ 15 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ได้รวมแนวปฏิบัติเดิมในการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 เรื่อง ส่วนของเจ้าของ - ต้นทุนของธุรกรรมเกี่ยวกับส่วนของเจ้าของ ต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้นเนื่องจากเป็นส่วนจำเป็นในการทำให้ธุรกรรมเกี่ยวกับส่วนของเจ้าของให้สำเร็จให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมดังกล่าว และหักออกจากส่วนของเจ้าของ

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 16 ถึง บทนำ 19 (บทนำเหล่านี้ไม่ใช่)

บทนำ 19ก (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกประกาศอื่น ๆ

บทนำ 20 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นต่อการเสนอร่าง

บทนำ 21 (บทนำนี้ไม่ใช่)

บทนำ 22 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 23 การปรับปรุงทำให้เกิดการจัดประเภทของบางรายการต่อไปนี้

(1) เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน

(2) เครื่องมือทางการเงิน หรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่กำหนดให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบตราสารทุนให้กับอีกกิจการหนึ่งตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อมีการชำระบัญชี

บทนำ 24 วัตถุประสงค์ คือ การปรับปรุงในระยะสั้นและเป็นการปรับปรุงที่มีขอบเขตจำกัดเพื่อพัฒนาการรายงานทางการเงินของเครื่องมือทางการเงินบางประเภทที่เข้านิยามของหนี้สินทางการเงินแต่แสดงเป็นส่วนได้เสียส่วนที่เหลือในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ

## มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 32

### เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

#### วัตถุประสงค์

- 1 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักการเกี่ยวกับการแสดงรายการเครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้น และการหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินกับหนี้สินทางการเงิน มาตรฐานฉบับนี้ใช้กับการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินในมุมมองของผู้ออกตราสารออกเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน หนี้สินทางการเงิน และตราสารทุน รวมถึงการจัดประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไร และขาดทุนที่เกี่ยวข้อง และสถานการณ์ที่ทำให้สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินสามารถหักกลบกันได้
- 3 หลักการในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นส่วนเสริมของหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### ขอบเขต

- 4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับทุกกิจการสำหรับเครื่องมือทางการเงินทุกประเภท ยกเว้นรายการต่อไปนี้
  - 4.1 ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ซึ่งต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า กำหนดหรืออนุญาตให้กิจการบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้าได้ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ด้วย กิจการต้อง

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้สำหรับตราสารอนุพันธ์ทุกชนิดที่มีความเชื่อมโยงกับส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า

- 4.2 สิทธิและภาระผูกพันของนายจ้างตามโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
- 4.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 4.4 สัญญาประกันภัยตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาประกันภัย อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับอนุพันธ์แฝงที่อยู่ในสัญญาประกันภัย หากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ต้องรับรู้รายการแยกจากกัน นอกจากนี้ ผู้ค้าประกันต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับสัญญาค้าประกันทางการเงินหากผู้ค้าประกันปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้และการวัดมูลค่าสัญญา แต่กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาประกันภัย หากผู้ค้าประกันเลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4.4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาประกันภัย ในการรับรู้และการวัดมูลค่าสัญญาดังกล่าว
- 4.5 เครื่องมือทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาประกันภัย เนื่องจากเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวมีลักษณะการร่วมรับผลประโยชน์ตามดุลยพินิจ ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวได้รับการยกเว้นจากการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 32 และ ภาคผนวกย่อหน้าที่ 25 ถึง 35 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับการแยกแยะระหว่างหนี้สินทางการเงินและตราสารทุน อย่างไรก็ตาม เครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นทั้งหมดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับอนุพันธ์แฝงที่รวมอยู่ในเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นด้วย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 4.6 เครื่องมือทางการเงิน สัญญา และภาระผูกพันภายใต้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ยกเว้น
  - 4.6.1 สัญญาภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 8 ถึง 10 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
  - 4.6.2 ย่อหน้าที่ 33 และ 34 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยต้องถือปฏิบัติกับหุ้นทุนซื้อคืนที่ซื้อ ขาย ออก หรือ ยกเลิกตามโครงการให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงาน

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

### โครงการให้พนักงานซื้อหุ้นและข้อตกลงอื่น ๆ ในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

5 - 7 (ย่อหน้านี้เหล่านี้ไม่ใช่)

8 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับสัญญาที่จะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ซึ่งสามารถจ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน เสมือนว่าสัญญาดังกล่าวเป็นเครื่องมือทางการเงินประเภทหนึ่ง ยกเว้นสัญญาซึ่งทำขึ้นและถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ตามที่กิจการคาดว่าจะซื้อ ขาย หรือใช้ประโยชน์ อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องนำไปใช้กับสัญญาซึ่งกิจการกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

9 มีหลายวิธีที่สัญญาจะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินสามารถจ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมถึงกรณีต่อไปนี้

9.1 เมื่อเงื่อนไขในสัญญายอมให้คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง จ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน

9.2 เมื่อไม่ได้มีการระบุวิธีการจ่ายชำระไว้ชัดเจนในสัญญาว่าจะจ่ายชำระสุทธิด้วยเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน แต่กิจการเคยมีวิธีปฏิบัติสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันโดยจ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน (ไม่ว่าจะด้วยการเข้าทำรายการกับคู่สัญญาโดยการทำสัญญาหักกลบหรือโดยการขายสัญญาก่อนที่จะมีการใช้สิทธิตามสัญญานั้นหรือก่อนสัญญาหมดอายุ)

9.3 เมื่อกิจการมีวิธีปฏิบัติสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในการรับมอบรายการอ้างอิงและขายรายการดังกล่าวภายในระยะเวลาอันสั้นหลังการรับมอบเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำกำไรจากความผันผวนในระยะสั้นของราคาหรือส่วนต่างของผู้ค้า

9.4 เมื่อรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินที่ถูกระบุในสัญญาสามารถที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ทันที

สัญญาซึ่งเป็นไปตามย่อหน้าที่ 9.2 หรือ 9.3 ต้องไม่ได้จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามความต้องการของกิจการในการซื้อ ขาย หรือใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งทำให้สัญญาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สัญญาอื่น ๆ ตามย่อหน้าที่ 8 ที่ถูกประเมินเพื่อพิจารณาว่าสัญญาสัญญาดังกล่าวถูกจัดทำขึ้นและถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามที่กิจการคาดว่าจะซื้อ ขาย หรือใช้ประโยชน์หรือไม่ และจะถูกประเมินเพื่อพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 10 สัญญาขายสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ซึ่งสามารถชำระสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน ตามย่อหน้าที่ 9.1 หรือ 9.4 ถือว่าอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สัญญาดังกล่าวต้องไม่เป็นสัญญาที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามที่กิจการคาดว่าจะซื้อ ขายหรือใช้ประโยชน์

### คำนิยาม (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 3 ถึง 23 ประกอบ)

- 11 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เครื่องมือทางการเงิน หมายถึง สัญญาใด ๆ ที่ทำให้กิจการหนึ่งมีสินทรัพย์ทางการเงินเพิ่มขึ้นและอีกกิจการหนึ่งมีหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุนเพิ่มขึ้น

สินทรัพย์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ดังต่อไปนี้

1. เงินสด
2. ตราสารทุนของกิจการอื่น
3. สิทธิตามสัญญา
  - 3.1 ที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากกิจการอื่นหรือ
  - 3.2 ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่จะเป็นประโยชน์ต่อกิจการ หรือ
4. สัญญาที่จะหรืออาจจะได้รับชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกและเป็น
  - 4.1 รายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีการผูกพันที่จะรับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ผันแปร หรือ
  - 4.2 ตราสารอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะได้รับชำระเป็นสิ่งที่อื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนระหว่างเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอน กับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอน ในที่นี้ตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกจะไม่รวมเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนที่มีลักษณะเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ 16

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ก และ 16ข และเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ เฉพาะในช่วงที่กิจการชำระบัญชี และถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง หรือตราสารที่มีสัญญาว่าจะมีการได้รับหรือส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต

หนี้สินทางการเงิน

หมายถึง

หนี้สินดังต่อไปนี้

1. ภาระผูกพันตามสัญญา

1.1 ที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กิจการอื่น หรือ

1.2 ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้กิจการเสียประโยชน์ หรือ

2. สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกและเป็น

2.1 รายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีการผูกพันที่จะส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ผันแปร หรือ

2.2 ตราสารอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะชำระเป็นสิ่งอื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนระหว่างเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอน กับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอน สำหรับวัตถุประสงค์ดังกล่าวสิทธิ สัญญา สิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย หรือใบสำคัญแสดงสิทธิเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนตราสารทุนที่แน่นอน เป็นจำนวนเงินที่แน่นอนไม่ว่าจะเป็นสกุลเงินใด ๆ จะถือว่าเป็นตราสารทุน หากกิจการเสนอสิทธิ สัญญา สิทธิที่จะซื้อหรือขาย หรือใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าวตามสัดส่วนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของในขณะนั้นทุกคนซึ่งถือตราสารในลำดับชั้นเดียวกันกับตราสารทุนที่ไม่เป็นตราสารอนุพันธ์ที่กิจการเป็นผู้ออก ดังนั้นตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว ตรา

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

สารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกไม่รวมเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนซึ่งถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข เครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเฉพาะในช่วงที่กิจการชำระบัญชีและถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง หรือตราสารที่มีสัญญาว่าจะมีการรับหรือส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต โดยมีข้อยกเว้นคือ ตราสารที่เข้านิยามของหนี้สินทางการเงินจะถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุน ถ้าเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวมีลักษณะทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ ย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง

ตราสารทุน	หมายถึง	สัญญาใด ๆ ที่แสดงว่าผู้ถือตราสารเป็นเจ้าของส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการภายหลังหักหนี้สินทั้งหมด
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)
เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน	หมายถึง	เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือครองในการขายตราสารคืนให้กับผู้ออกเพื่อได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นหรือการขายคืนให้กับผู้ออกโดยอัตโนมัติเมื่อมีเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอนว่าเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นหรือถ้าผู้ถือครองเสียชีวิตหรือเกษียณ
12		คำศัพท์ต่อไปนี้ให้มีความหมายตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน และสามารถนำมาใช้ได้กับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ตามความหมายโดยเฉพาะที่ระบุไว้ในตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

### เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนตัดจำหน่าย
- การตัดรายการออกจากบัญชี
- ตราสารอนุพันธ์
- วิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง
- สัญญาค้ำประกันทางการเงิน
- หนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
- สัญญาผูกมัด
- รายการคาดการณ์
- ความมีประสิทธิภาพในการป้องกันความเสี่ยง
- รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง
- เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง
- เงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อค้า
- วิธีปกติในการซื้อหรือขาย
- ต้นทุนการทำรายการ

- 13 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้คำว่า “สัญญา” หรือ “ตามสัญญา” หมายถึง ข้อตกลงตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่มีผลกระทบเชิงเศรษฐกิจที่ชัดเจนซึ่งเป็นข้อตกลงที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้โดยง่ายเนื่องจากโดยปกติมีผลบังคับตามกฎหมาย เครื่องมือทางการเงินถือเป็นสัญญาอย่างหนึ่งซึ่งมีหลายรูปแบบและไม่จำเป็นต้องเป็นลายลักษณ์อักษร
- 14 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้คำว่า “กิจการ” หมายรวมถึงบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท ทรัสต์ และหน่วยงานรัฐบาล

### การแสดงรายการ

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 13 ถึง 14 และ 25 ถึง 29 ก ประกอบ)

- 15 ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการที่ออกเครื่องมือทางการเงินต้องจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงิน สินทรัพย์ทางการเงิน หรือตราสารทุนตามเนื้อหาของข้อตกลงตามสัญญาและคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน สินทรัพย์ทางการเงินและตราสารทุน
- 16 เมื่อผู้ออกตราสารถือปฏิบัติตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 เพื่อพิจารณาว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นตราสารทุนแทนที่จะเป็นหนี้สินทางการเงินหรือไม่ ตราสารดังกล่าวจะถือว่าเป็น



ตราสารทุนก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

16.1 ตราสารนั้นไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาดังต่อไปนี้

16.1.1 ในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กับกิจการอื่น หรือ

16.1.2 ในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่อาจจะทำให้ผู้ออกตราสารเสียประโยชน์

16.2 ถ้าเป็นตราสารที่จะหรืออาจจะชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก เครื่องมือทางการเงินดังกล่าว คือ

16.2.1 รายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ ซึ่งกิจการไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ผันแปร หรือ

16.2.2 ตราสารอนุพันธ์ที่จะต้องชำระโดยผู้ออกด้วยการแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอน กับตราสารทุนของผู้ออกเองในจำนวนที่แน่นอนเท่านั้น สำหรับวัตถุประสงค์ดังกล่าว สิทธิ สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย หรือใบสำคัญแสดงสิทธิเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนตราสารทุนที่แน่นอน เท่ากับจำนวนเงินที่แน่นอนไม่ว่าจะเป็นสกุลเงินใด ๆ จะถือว่าเป็นตราสารทุน หากกิจการเสนอสิทธิ สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย หรือใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าวตามสัดส่วนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของในขณะนั้นทุกคนซึ่งถือตราสารในลำดับชั้นเดียวกันกับตราสารทุนที่ไม่เป็นตราสารอนุพันธ์ที่กิจการเป็นผู้ออก ดังนั้นสำหรับวัตถุประสงค์ดังกล่าวตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกไม่รวมเครื่องมือทางการเงินซึ่งมีลักษณะทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง หรือตราสารที่มีสัญญาว่าจะมีการรับหรือส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต

ภาระผูกพันตามสัญญารวมทั้งภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากตราสารอนุพันธ์ทางการเงินอันเป็นผลจากการที่จะหรืออาจจะได้รับหรือส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต แต่ไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้า 16.1 และ 16.2 ข้างต้น ไม่ถือเป็นตราสารทุน ทั้งนี้ข้อยกเว้นคือ ตราสารที่เข้าตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงินจะถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนได้หากตราสารดังกล่าวมีลักษณะทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง

### เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน

16ก เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนรวมถึงภาระผูกพันตามสัญญาสำหรับผู้ออกตราสารเพื่อที่จะซื้อคืนหรือไถ่ถอนตราสารนั้น ๆ เป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นเมื่อมีการใช้สิทธิขายคืน ตามข้อยกเว้นในนิยามของหนี้สินทางการเงิน ตราสารที่มีภาระผูกพันดังกล่าวจะถูกจัดประเภทเป็นตราสาร

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

ทุนได้หากตราสารนั้นมีคุณสมบัติเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

- 16ก.1 ผู้ถือครองมีกรรมสิทธิ์ตามสัดส่วนในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ในกรณีที่มีการชำระบัญชีสินทรัพย์สุทธิของกิจการนั้น คือ สินทรัพย์คงเหลือหลังจากหักกลับหนี้สินของกิจการทั้งหมด การกำหนดสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิตามจำนวนโดย
    - 16ก.1.1 หากสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชีออกเป็นหน่วยเท่า ๆ กัน และ
    - 16ก.1.2 คุณด้วยจำนวนหน่วยของผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินนั้น
  - 16ก.2 เป็นตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น เช่น
    - 16ก.2.1 ไม่มีสิทธิพิเศษที่จะเรียกร้องในสินทรัพย์ของกิจการในกรณีชำระบัญชี และ
    - 16ก.2.2 ไม่จำเป็นต้องมีการแปลงตราสารให้เป็นตราสารอื่นก่อนที่จะเป็น ตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น
  - 16ก.3 เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดที่เป็นตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น จะมีลักษณะเหมือนกัน เช่น มีสิทธิขายคืนและมีวิธีในการคำนวณราคาซื้อคืนหรือราคาไถ่ถอนเหมือนกับตราสารอื่นในลำดับชั้นเดียวกัน
  - 16ก.4 นอกเหนือจากภาระผูกพันตามสัญญาของผู้ออกที่จะต้องซื้อคืนหรือไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินดังกล่าว เป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวไม่รวมภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องชำระเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่นกับกิจการอื่นหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้กิจการเสียประโยชน์ ทั้งนี้ต้องไม่ใช่สัญญาที่จะหรืออาจจะต้องชำระด้วยตราสารทุนของกิจการตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16ก.2 ของคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน
  - 16ก.5 กระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับตราสารตลอดอายุของตราสาร โดยมากขึ้นอยู่กับกำไรหรือขาดทุน หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้ว หรือการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของทั้งสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้และยังไม่ถูกรับรู้ตลอดอายุของตราสารนั้น (ไม่รวมถึงผลกระทบอื่น ๆ ต่อตราสาร)
- 16ข สำหรับตราสารที่จะถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนนั้น นอกเหนือจากคุณสมบัติที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดข้างต้น ผู้ออกตราสารจะต้องไม่มีเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่นที่มี
- 16ข.1 กระแสเงินสดทั้งหมด โดยมากขึ้นอยู่กับกำไรหรือขาดทุน หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้ว หรือการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของทั้งสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้และยังไม่รับรู้ตลอดอายุของตราสารนั้น (ไม่รวมถึงผลกระทบอื่น ๆ ต่อตราสาร) และ
  - 16ข.2 ผลกระทบจากข้อจำกัดที่มีสาระสำคัญหรือการกำหนดผลตอบแทนส่วนที่เหลือในจำนวนที่แน่นอนของผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน
- สำหรับวัตถุประสงค์ในการนำเงื่อนไขนี้มาใช้ กิจการไม่ต้องคำนึงถึงสัญญาที่ไม่ใช่สัญญาทางการเงินของผู้ถือตราสารดังที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก ที่มีระยะเวลาและเงื่อนไขที่คล้ายคลึงกับระยะเวลาและ

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

เงื่อนไขของสัญญาที่เทียบเท่ากันที่อาจจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือสิ่งที่ไม่ใช่ตราสารกับกิจการที่เป็นผู้ออก ถ้ากิจการไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขนี้ กิจการไม่สามารถจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนเป็นตราสารทุนได้

**ตราสารหรือส่วนประกอบของตราสารที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชีเท่านั้น**

- 16ค เครื่องมือทางการเงินบางชนิดมีการรวมภาระผูกพันตามสัญญาที่ผู้ออกจะต้องส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชีเท่านั้น ภาระผูกพันดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากการชำระบัญชีนั่นเป็นได้ทั้งกรณีที่มีความแน่นอนที่จะเกิดขึ้นและกิจการไม่สามารถควบคุมได้ (เช่น กิจการที่มีอายุจำกัด) หรือมีความไม่แน่นอนที่จะเกิดขึ้น แต่เป็นสิทธิที่จะเลือกของผู้ถือตราสาร ตามข้อยกเว้นในนิยามของหนี้สินทางการเงิน เครื่องมือทางการเงินที่มีภาระผูกพันดังกล่าวจะถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนได้ หากตราสารนั้นมีคุณสมบัติเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้
- 16ค.1 ผู้ถือครองมีกรรมสิทธิ์ตามสัดส่วนในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ในกรณีที่มีการชำระบัญชีสินทรัพย์สุทธิของกิจการนั้น คือ สินทรัพย์คงเหลือหลังจากหักกลับหนี้สินของกิจการทั้งหมด การกำหนดสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิตามจำนวนโดย
- 16ค.1.1 ทหารสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชีออกเป็นหน่วยเท่า ๆ กัน และ
- 16ค.1.2 คุณด้วยจำนวนหน่วยของผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินนั้น
- 16ค.2 เป็นตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น เช่น
- 16ค.2.1 ไม่มีสิทธิพิเศษที่จะเรียกร้องในสินทรัพย์ของกิจการในกรณีชำระบัญชี และ
- 16ค.2.2 ไม่จำเป็นต้องมีการแปลงตราสารให้เป็นตราสารอื่นก่อนที่จะเป็น ตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น ๆ
- 16ค.3 เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดที่เป็นตราสารประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าตราสารอื่น ซึ่งต้องมีภาระผูกพันตามสัญญาเพื่อให้กิจการที่เป็นผู้ออกตราสารส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชี
- 16ง สำหรับตราสารที่จะถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนนั้น นอกเหนือจากคุณสมบัติที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดข้างต้น ผู้ออกตราสารต้องไม่มีเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่น ที่มี
- 16ง.1 กระแสเงินสดทั้งหมด ซึ่งโดยมากจะขึ้นอยู่กับกำไรหรือขาดทุน หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้ว หรือการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของทั้งสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้และยังไม่รับรู้ตลอดอายุของตราสารนั้น (ไม่รวมถึงผลกระทบอื่น ๆ ต่ตราสารหรือสัญญาดังกล่าว) และ
- 16ง.2 ผลกระทบจากข้อจำกัดที่มีสาระสำคัญหรือการกำหนดผลตอบแทนส่วนที่เหลือในจำนวนที่แน่นอนของผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

สำหรับวัตถุประสงค์ในการนำเงื่อนไขนี้มาใช้ กิจการไม่ต้องคำนึงถึงสัญญาที่ไม่ใช่สัญญาทางการเงินของผู้ถือตราสารดังกล่าวในย่อหน้าที่ 16ค. ที่มีระยะเวลาและเงื่อนไขที่คล้ายคลึงกับระยะเวลาและเงื่อนไขของสัญญาที่เทียบเท่ากันที่อาจจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือสิ่งที่ไม่ใช่ตราสารกับกิจการที่เป็นผู้ออก ถ้ากิจการไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขนี้ กิจการไม่สามารถจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนเป็นตราสารทุนได้

การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนและเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชี

- 16จ กิจการต้องจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินให้เป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ณ วันที่คุณสมบัติและเงื่อนไขทุกข้อของตราสารตรงตามที่กล่าวในย่อหน้าดังกล่าว กิจการต้องเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงินเมื่อคุณสมบัติและเงื่อนไขทั้งหมดของเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวไม่เป็นไปตามตามย่อหน้าดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หากกิจการผู้ออกได้ถอนเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ให้สิทธิขายคืนทั้งหมด และเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนส่วนที่เหลืออยู่ยังมีคุณสมบัติและเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข กิจการควรเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิขายคืนเป็นตราสารทุนนับจากวันที่มีการได้ถอนเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ให้สิทธิขายคืน
- 16ฉ กิจการต้องมีการบันทึกการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทของตราสารตามย่อหน้าที่ 16จ ดังนี้
- 16ฉ.1 กิจการต้องเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทตราสารทุนให้เป็นหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่ตราสารมีคุณสมบัติหรือเงื่อนไขทั้งหมดไม่ตรงตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ ย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง และจะต้องมีการประเมินมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภท กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของตราสารทุนกับมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินในส่วนของเจ้าของ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภท
- 16ฉ.2 กิจการต้องเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทจากหนี้สินทางการเงินให้เป็นตราสารทุน ณ วันที่ตราสารมีคุณสมบัติหรือเงื่อนไขทั้งหมดตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ ย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง และต้องมีการวัดมูลค่าของตราสารทุนด้วยมูลค่าทางบัญชีของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภท

การไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (ย่อหน้าที่ 16.1)

- 17 นอกเหนือจากข้อยกเว้นสำหรับสถานการณ์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ลักษณะที่สำคัญที่หนี้สินทางการเงินแตกต่างจากตราสารทุน คือหนี้สินทางการเงินมีภาระผูกพันตามสัญญาของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งที่มีต่อเครื่องมือทางการเงินนั้น (ผู้ออก) ในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กับคู่สัญญาอีกฝ่าย (ผู้ถือ) หรือในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับผู้ถือภายใต้เงื่อนไขที่ผู้ออกจะเสียผลประโยชน์ แม้ว่าผู้ถือตราสารทุนอาจมีสิทธิในการได้รับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งอื่นตามสัดส่วนจากส่วนของเจ้าของ ผู้ออกไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการจ่ายส่วนแบ่งดังกล่าวเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดให้ผู้ออกต้องส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้คู่สัญญาอีกฝ่าย
- 18 กิจการที่ออกเครื่องมือทางการเงินต้องจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินในงบแสดงฐานะการเงินโดยคำนึงถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย แม้ว่าตามปกติเนื้อหาตามสัญญากับรูปแบบทางกฎหมายจะสอดคล้องกันแต่ก็มีบางกรณีที่ไม่เป็นเช่นนั้น เครื่องมือทางการเงินบางชนิดนั้นมีรูปแบบทางกฎหมายเป็นส่วนเจ้าของแต่เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจคือหนี้สิน เครื่องมือทางการเงินบางชนิดมีลักษณะผสมระหว่างตราสารทุนและหนี้สินทางการเงิน ตัวอย่างเช่น
- 18.1 หุ้นบุริมสิทธิซึ่งให้สิทธิในการบังคับไถ่ถอนโดยผู้ออกด้วยจำนวนเงินที่แน่นอนหรือที่สามารถทราบได้ ณ วันที่กำหนดไว้หรือวันที่ทราบได้ในอนาคต หรือหุ้นบุริมสิทธิซึ่งให้สิทธิแก่ผู้ถือในการเรียกร้องให้ผู้ออกไถ่ถอนหุ้นในหรือหลังวันที่ที่กำหนดไว้ด้วยจำนวนเงินที่แน่นอนหรือที่สามารถทราบได้ หุ้นบุริมสิทธินั้นถือเป็นหนี้สินทางการเงิน
- 18.2 เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการขายคืนให้กับผู้ออก โดยให้ชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน) ถือเป็นหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนตามลักษณะและเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง เครื่องมือทางการเงินจัดเป็นหนี้สินทางการเงิน เมื่อจำนวนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่จะจ่ายชำระ จะกำหนดจากดัชนีหรือรายการอื่นที่อาจมีค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง การที่ผู้ถือครองมีสิทธิที่จะขายคืนให้กับผู้ออก โดยให้ชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นหมายความว่าเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิขายคืนนั้นมีลักษณะตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นตราสารที่ถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนที่มีลักษณะตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ตัวอย่างเช่น กองทุนเปิดที่ไม่มีกำหนดอายุ หน่วยลงทุน ห้างหุ้นส่วน และสหกรณ์บางประเภท อาจให้สิทธิแก่ผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนหรือสมาชิกในการที่จะไถ่ถอนส่วนได้เสียของตนในผู้ออกตราสารเป็นเงินสดเมื่อใดก็ได้ ซึ่งเป็นผลให้ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนหรือสมาชิกที่ถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง อย่างไรก็ตาม การจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงินไม่ได้หมายความว่า กิจการไม่อาจใช้คำอธิบาย

รายการ เช่น “มูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นรายลงทุน” และ “การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นรายลงทุน” ในงบการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนลงทุน (เช่น กองทุนรวมและหน่วยลงทุน) หรือ การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่แสดงถึงยอดรวมของส่วนได้เสียของสมาชิกซึ่งประกอบด้วยรายการ เช่น สำรองที่เป็นไปตามคำนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้น และเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของตราสารทุน

- 19 ถ้ากิจการไม่มีสิทธิอย่างไม่มีเงื่อนไขที่จะหลีกเลี่ยงการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นเพื่อชำระภาระผูกพันตามสัญญา ภาระผูกพันนั้นเข้านิยามของหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นตราสารที่ถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ตัวอย่างเช่น

19.1 ข้อจำกัดเกี่ยวกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามภาระผูกพันตามสัญญาบางประการไม่ทำให้ภาระผูกพันของกิจการหรือสิทธิตามสัญญาของผู้ถือตราสารนั้นหมดไป ตัวอย่างของข้อจำกัดที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กิจการไม่สามารถหาเงินตราต่างประเทศมาชำระหนี้สินได้ หรือ ต้องได้รับอนุมัติการจ่ายเงินจากหน่วยงานกำกับดูแลก่อนที่จะชำระหนี้สินใด

19.2 ภาระผูกพันตามสัญญาซึ่งขึ้นกับเงื่อนไขที่คู่สัญญาที่จะใช้สิทธิในการไถ่ถอน ถือเป็นหนี้สินทางการเงิน เนื่องจากกิจการไม่มีสิทธิอย่างไม่มีเงื่อนไขในการหลีกเลี่ยงการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น

- 20 เครื่องมือทางการเงินซึ่งไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาอย่างชัดเจนให้มีการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น อาจทำให้เกิดภาระผูกพันทางอ้อมตามข้อกำหนดและเงื่อนไขของเครื่องมือทางการเงินนั้น ตัวอย่างเช่น

20.1 เครื่องมือทางการเงินอาจมีภาระผูกพันที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ซึ่งจะต้องมีการชำระก็ต่อเมื่อกิจการไม่สามารถจ่ายผลตอบแทนหรือไถ่ถอนตราสารตามที่กำหนด หากกิจการสามารถหลีกเลี่ยงการชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นโดยการชำระเป็นภาระผูกพันที่ไม่ใช่รายการทางการเงินแทนเท่านั้น เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวถือเป็นหนี้สินทางการเงิน

20.2 เครื่องมือทางการเงินจะเป็นหนี้สินทางการเงินได้ หากกิจการสามารถที่จะชำระโดยทางหนึ่งทางใดดังต่อไปนี้

20.2.1 เงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือ

20.2.2 ทุนของกิจการ ในกรณีที่มูลค่าของหุ้นเกินกว่าเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอย่างมาก

แม้ว่ากิจการจะไม่ระบุภาระผูกพันตามสัญญาไว้อย่างชัดเจนที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ทางเลือกอื่นในการที่จะชำระโดยการนำมูลค่าของหุ้นมาชำระ ก็ถือว่าเป็นการจ่ายชำระ

เป็นเงินเช่นเดียวกัน ไม่ว่าในกรณีก็ตาม ผู้ถือตราสารได้รับการค้ำประกันว่าจะได้มูลค่าเงินขั้นต่ำเท่ากับการจ่ายชำระเป็นเงินสด (ดูย่อหน้าที่ 21)

### การชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก (ย่อหน้า 16.2)

- 21 สัญญาไม่เป็นตราสารทุนเพียงเพราะสัญญานั้นมีผลให้เกิดการรับมอบหรือส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก กิจการอาจจะมีสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาที่จะรับหรือส่งมอบหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการในจำนวนที่ผันแปรเพื่อที่จะทำให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกที่จะได้รับหรือส่งมอบเท่ากับจำนวนเงินของสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญา สิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาดังกล่าวอาจจะมีมูลค่าคงที่หรือมูลค่าที่ผันผวน (บางส่วนหรือทั้งหมด) ตามการเปลี่ยนแปลงในตัวแปรอื่นที่ไม่ใช่ราคาตลาดของตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก (เช่น อัตราดอกเบี้ย ราคาของสินค้าโภคภัณฑ์ หรือ ราคาของเครื่องมือทางการเงิน) ตัวอย่างเช่น (1) สัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่มีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท หรือ (2) สัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่มีมูลค่าเท่ากับราคาทอง 100 ออนซ์ สัญญาเหล่านี้เป็นหนี้สินทางการเงินของกิจการ แม้ว่ากิจการต้องหรือสามารถชำระโดยการส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกก็ตาม รายการเหล่านี้ไม่เป็นตราสารทุนเนื่องจากกิจการชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ผันแปร ดังนั้นสัญญาดังกล่าวจึงไม่มีลักษณะเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมดแล้ว
- 22 ยกเว้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22ก สัญญาที่กิจการจะต้องชำระด้วยการ (รับหรือ) ส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอนเพื่อแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นด้วยจำนวนที่แน่นอน ถือเป็นตราสารทุน ตัวอย่างของตราสารทุน เช่น การออกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้สิทธิแก่คู่สัญญาในการซื้อหุ้นของกิจการในจำนวนหุ้นที่แน่นอนและเป็นราคาที่แน่นอน หรือซื้อหุ้นกู้ของกิจการในราคาของเงินต้นที่แน่นอนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยในตลาดซึ่งไม่มีผลกระทบต่อจำนวนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่จะจ่ายหรือจะได้รับตามข้อตกลงในสัญญา หรือจำนวนตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกซึ่งจะได้รับหรือจะส่งมอบเมื่อมีการชำระตามสัญญา ไม่มีผลทำให้สัญญาดังกล่าวไม่เป็นตราสารทุน สิ่งตอบแทนที่ได้รับ (เช่น ค่าธรรมเนียมที่รับจากการขายสัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายหรือใบสำคัญแสดงสิทธิสำหรับหุ้นของกิจการ) ให้บันทึกโดยตรงในส่วนของเจ้าของ สิ่งตอบแทนจ่าย (เช่น ค่าธรรมเนียมที่จ่ายสำหรับสิทธิที่ซื้อ) ให้บันทึกหักในส่วนของเจ้าของโดยตรง การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนจะไม่รับรู้ในงบการเงิน
- 22ก ถ้าตราสารทุนของกิจการที่จะได้รับหรือส่งมอบตามสัญญาใด ๆ ณ วันชำระสัญญาเป็นเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน ซึ่งมี ลักษณะและเงื่อนไขตรงตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือเป็นเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนให้กิจการอื่นตามสัดส่วน

สินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชี ซึ่งมีลักษณะตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง สัญญานั้นเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ทั้งนี้รวมถึงสัญญาที่จะถูกชำระโดยการรับหรือส่งมอบเครื่องมือทางการเงินนั้น ๆ ในจำนวนที่แน่นอนเพื่อแลกกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอน

- 23 นอกเหนือจากกรณีที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง สัญญาที่มีภาระผูกพันให้กิจการซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ให้บันทึกเป็นหนี้สินทางการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าไถ่ถอน (เช่น มูลค่าปัจจุบันของราคาซื้อคืนตามสัญญาล่วงหน้า ราคาใช้สิทธิ หรือ มูลค่าไถ่ถอนอื่น) แม้ว่าตัวของสัญญาเองเป็นตราสารทุน อีกตัวอย่างเช่น ภาระผูกพันของกิจการภายใต้สัญญาล่วงหน้าที่จะซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยเงินสด หนี้สินทางการเงินนี้จะถูกรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าไถ่ถอน และจะถูกจัดประเภทใหม่ออกจากส่วนของเจ้าของ หลังจากนั้น ให้วัดมูลค่าหนี้สินทางการเงินดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ถ้าสัญญาดังกล่าวหมดอายุโดยมิได้มีการส่งมอบ มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงิน ณ ขณะนั้นจะถูกจัดประเภทใหม่เป็นส่วนของเจ้าของ ภาระผูกพันตามสัญญาของกิจการที่จะซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้รับรู้เป็นหนี้สินทางการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าที่จะไถ่ถอนแม้ว่าภาระผูกพันที่จะซื้อขึ้นอยู่กับการใช้สิทธิที่จะไถ่ถอนของคู่สัญญา (เช่น สิทธิขายคืนที่ให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะขายคืนตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยราคาที่แน่นอน)
- 24 สัญญาที่มีการชำระโดยกิจการส่งมอบหรือรับมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอนเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่ผันแปร ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ตัวอย่างเช่น สัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกเป็นจำนวนเท่ากับ 100 หุ้นเพื่อแลกกับเงินสดที่มีมูลค่าเท่ากับราคาทอง 100 ออนซ์

#### ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น

- 25 เครื่องมือทางการเงินอาจทำให้กิจการต้องชำระโดยการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นหรือการชำระด้วยวิธีอื่นซึ่งทำให้เกิดหนี้สินทางการเงิน ในกรณีที่เหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอนว่าเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น (หรือจากผลของเหตุการณ์ที่ยังมีความไม่แน่นอน) ซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุมของทั้งผู้ออกและผู้ถือเครื่องมือทางการเงิน เช่น การเปลี่ยนแปลงในดัชนีตลาดหุ้น ดัชนีราคาผู้บริโภค ข้อกำหนดอัตราดอกเบี้ยหรือภาษี หรือ รายได้ในอนาคต กำไรสุทธิ หรือ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ออก ผู้ออกตราสารเหล่านี้ไม่มีสิทธิอย่างไม่มีเงื่อนไขที่จะหลีกเลี่ยงการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือการชำระด้วยวิธีอื่นซึ่งทำให้เกิดหนี้สินทางการเงิน) ดังนั้น รายการดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงินของผู้ออก ยกเว้น



เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 25.1 ส่วนของประมาณการจ่ายชำระคืนที่อาจเกิดขึ้น กำหนดให้ต้องมีการชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือวิธีอื่นซึ่งทำให้เกิดหนี้สินทางการเงิน) ไม่เกิดขึ้นจริง หรือ
- 25.2 ผู้ออกสามารถชำระภาระผูกพันด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือวิธีอื่นซึ่งทำให้เกิดหนี้สินทางการเงิน) ในเฉพาะกรณีชำระบัญชีเพื่อเลิกกิจการของผู้ออกเท่านั้น หรือ
- 25.3 ตราสารนั้นมีลักษณะตามเงื่อนไขตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข ทุกประการ

#### สิทธิเลือกชำระ

- 26 เมื่อตราสารอนุพันธ์ทางการเงินให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งสามารถเลือกวิธีการชำระ (เช่น ผู้ออกหรือผู้ถือสามารถเลือกการชำระจำนวนสุทธิด้วยเงินสดหรือด้วยหุ้นแทนเงินสด) ในกรณีนี้ถือว่าเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินทั้งสิ้น เว้นแต่ว่าทางเลือกในการชำระทั้งหมดมีผลทำให้เกิดตราสารทุน
- 27 ตัวอย่างของตราสารอนุพันธ์ทางการเงินที่มีสิทธิในการเลือกชำระที่ถือว่าเป็นหนี้สินทางการเงิน เช่น สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือขายหุ้นที่ผู้ออกสามารถตัดสินใจได้ว่าชำระสุทธิด้วยเงินสดหรือด้วยหุ้นของกิจการแทนเงินสด ในทำนองเดียวกัน สัญญาบางสัญญาที่จะซื้อหรือขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน โดยการแลกเปลี่ยนด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เนื่องจากสามารถชำระได้ด้วยการส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินหรือชำระสุทธิด้วยเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น (ดูย่อหน้าที่ 8 ถึง 10) สัญญาเหล่านี้เป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินแต่ไม่เป็นตราสารทุน

#### เครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 30 ถึง 35)

- 28 กิจการที่ออกเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินจะต้องประเมินเงื่อนไขของเครื่องมือทางการเงินเพื่อระบุว่ามียอดประกอบที่มีลักษณะเป็นทั้งหนี้สินและส่วนของเจ้าของหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบต่าง ๆ ดังกล่าวจะต้องจัดประเภทแยกต่างหากเป็นหนี้สินทางการเงินสินทรัพย์ทางการเงินและตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 15
- 29 กิจการต้องรับรู้องค์ประกอบต่าง ๆ ของเครื่องมือทางการเงินแยกจากกัน โดยเฉพาะเมื่อเครื่องมือทางการเงิน ก) ก่อให้เกิดหนี้สินทางการเงินแก่กิจการ และ ข) ให้สิทธิในการเลือกแก่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินในการแปลงเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นตราสารทุนของกิจการ ตัวอย่างเช่น หุ้นกู้แปลงสภาพหรือตราสารคล้ายคลึงที่มีสิทธิแปลงสภาพซึ่งผู้ถือสามารถใช้สิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของกิจการในจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอน ถือเป็นเครื่องมือทางการเงินแบบผสม เมื่อพิจารณาทางด้านผู้ออกแล้ว เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวประกอบด้วยองค์ประกอบสองส่วน คือ หนี้สินทางการเงิน (ข้อตกลงตามสัญญาที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น) และตราสารทุน (สิทธิที่ให้แก่ผู้ถือ

- ในการแปลงสภาพตราสารเป็นหุ้นสามัญของกิจการผู้ออกตราสารในจำนวนที่แน่นอนภายในระยะเวลาที่กำหนด) การออกเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจะมีผลกระทบเชิงเศรษฐกิจเช่นเดียวกับการออกตราสารหนี้ที่มีเงื่อนไขการไถ่ถอนก่อนกำหนดพร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ หรือการออกตราสารหนี้พร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ ดังนั้น ไม่ว่าจะกรณีใด ๆ ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินต้องแสดงองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินแยกจากองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน
- 29 การจัดประเภทส่วนประกอบของหนี้สินและส่วนของเจ้าของของตราสารแปลงสภาพ จะต้องไม่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทด้วยเหตุผลที่ว่ามีการเปลี่ยนแปลงความเป็นไปได้ที่ผู้ถือจะใช้สิทธิแปลงสภาพ แม้ว่าเมื่อมีการใช้สิทธิแล้วจะทำให้ผู้ถือบางรายได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เนื่องจากผู้ถืออาจไม่ใช้สิทธิแปลงสภาพตามที่คาดไว้ เช่น ผลกระทบจากการแปลงสภาพทางภาษีที่แตกต่างจากผู้ถือรายอื่น นอกจากนี้ ความเป็นไปได้ที่ผู้ถือจะเลือกใช้สิทธิแปลงสภาพดังกล่าวสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายชำระเงินในอนาคตยังคงมีอยู่จนกว่าภาระผูกพันจะหมดไปโดยการแปลงสภาพ การครบกำหนดอายุ หรือโดยวิธีการอื่น
- 30 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ตราสารทุนเป็นเครื่องมือทางการเงินที่แสดงว่าผู้ถือตราสารเป็นเจ้าของส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งหมด ดังนั้นมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะต้องมีการปันส่วนระหว่างองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของและหนี้สิน โดยองค์ประกอบในส่วนของเจ้าของจะเป็นส่วนคงเหลือหลังจากการหักมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินทั้งหมดด้วยจำนวนที่ระบุว่าเป็นองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน มูลค่าของตราสารอนุพันธ์ (เช่น สิทธิที่จะซื้อ) ที่แฝงรวมอยู่ในเครื่องมือทางการเงินแบบผสม และไม่ใช่ส่วนของเจ้าของ (เช่น สิทธิการแปลงสภาพให้เป็นหุ้นทุน) ให้รวมเป็นองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและส่วนของเจ้าของ ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก จะต้องเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมทั้งหมด ซึ่งจะต้องไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกเมื่อรับรู้การแยกองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม
- 31 ภายใต้วิธีการที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 31 กิจการที่ออกหุ้นกู้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ ต้องกำหนดมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน โดยวัดมูลค่าจากมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (รวมถึงอนุพันธ์แฝงที่ไม่ใช่ตราสารทุน) แต่ไม่มีองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของรวมอยู่ มูลค่าตามบัญชีของตราสารทุนซึ่งในที่นี้คือ สิทธิในการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินเป็นหุ้นสามัญ จะคำนวณโดยการหักมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินออกจากมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมทั้งหมด

หุ้นทุนซื้อคืน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 36)

- 32 หากกิจการซื้อคืนตราสารทุนของกิจการเอง ตราสารทุนดังกล่าว (หุ้นทุนซื้อคืน) จะต้องแสดงเป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการจะต้องไม่บันทึกผลกำไรหรือขาดทุนจากการซื้อ ขาย ออก หรือยกเลิกตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ถือ หุ้นทุนซื้อคืนดังกล่าวอาจถูกซื้อคืนและถือโดยกิจการเองหรือถือโดยกิจการอื่นในกลุ่มที่ทำงานการเงินรวม สิ่งตอบแทนจ่ายหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับจะรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น
- 34 มูลค่าของหุ้นทุนซื้อคืนจะต้องเปิดเผยแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนอของงบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หากกิจการซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ถือคืนจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 37)

- 35 ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่จัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงินต้องรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน ผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถือตราสารทุนต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น ต้นทุนการทำรายการที่เกี่ยวข้องกับรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นต้องนำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น
- 35ก ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถือตราสารทุน และต้นทุนการทำรายการของรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นให้รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ภาษีเงินได้
- 36 การจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุน เป็นการกำหนดว่า ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากเครื่องมือทางการเงินจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ ดังนั้น เงินปันผลจ่ายของหุ้นที่รับรู้เป็นหนี้สินต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับดอกเบี้ยจ่ายของหุ้นกู้ ในทำนองเดียวกัน ผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากการได้ถอนหรือการปรับโครงสร้างหนี้สินทางการเงินใหม่ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ส่วนผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการได้ถอนหรือปรับโครงสร้างของตราสารทุนใหม่ต้องรับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนจะไม่ถูกรับรู้ในงบการเงิน
- 37 โดยปกติกิจการจะมีต้นทุนในการออกตราสารทุนหรือต้นทุนในการซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ถือคืน ต้นทุนดังกล่าวอาจจะรวมถึงค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและค่าธรรมเนียมอื่นที่จะต้องจ่ายให้กับหน่วยงานกำกับดูแล ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ค่าที่ปรึกษาด้านบัญชีและด้านอื่น ๆ ค่าสิ่งพิมพ์และเอกสารแนบ ต้นทุนการทำรายการเหล่านี้ให้บันทึกบัญชีเป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น หากค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับตราสารทุนและสามารถจะหลีกเลี่ยงได้หากไม่มีการ

- ทำรายการเกี่ยวกับตราสารทุนดังกล่าว ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการตราสารทุนที่ดำเนินการไม่สำเร็จ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
- 38 ต้นทุนการทำรายการที่เกี่ยวข้องกับการออกเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะต้องมีการปันส่วนให้กับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นของตราสารดังกล่าว ตามสัดส่วนของจำนวนเงินที่ได้รับ ต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องมากกว่า 1 รายการ (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการเสนอขายพร้อมกันของหุ้นรายการหนึ่งและหุ้นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อีกรายการหนึ่ง) จะต้องมีการปันส่วนให้ทุกรายการตามเกณฑ์ที่เหมาะสมและสม่าเสมอเช่นเดียวกับต้นทุนการทำรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน
- 39 ต้นทุนการทำรายการที่บันทึกเป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดจะต้องเปิดเผยไว้เป็นรายการแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน*
- 40 เงินปันผลที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายอาจแสดงในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยแสดงรวมกับดอกเบี้ยจ่ายของหนี้สินอื่นหรือแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก นอกจากนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ยังระบุให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับดอกเบี้ยและเงินปันผลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในบางสถานการณ์ เนื่องจากความแตกต่างระหว่างดอกเบี้ยและเงินปันผลเกี่ยวข้องกับรายการหักภาษี ดังนั้นจึงควรเปิดเผยรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เปิดเผยผลกระทบทางภาษีเงินได้ตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ภาษีเงินได้*
- 41 ผลกำไรและขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงินรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน แม้ว่ากำไรขาดทุนดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับตราสารที่รวมสิทธิในส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการที่แลกเปลี่ยนด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (ดูย่อหน้า 18.2) ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กิจการจะต้องแสดงกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าใหม่ของตราสารดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เมื่อเกี่ยวข้องกับการอธิบายถึงผลการดำเนินงานของกิจการ
- การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 38ก ถึง 38ฉ และ 39)
- 42 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินจะถูกนำมาหักกลบกันและแสดงจำนวนสุทธิในงบแสดงฐานะการเงินได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 42.1 กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการนำจำนวนที่รับรู้ไว้มาหักกลบกัน และ
- 42.2 กิจการตั้งใจที่จะจ่ายชำระด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจที่จะรับประโยชน์จากสินทรัพย์และ

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

### ชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน

หากกรณีของการโอนสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่เข้าเงื่อนไขของการตัดรายการออกจากบัญชีกิจการไม่สามารถหักกลบรายการสินทรัพย์ที่ทำการโอนและหนี้สินที่เกี่ยวข้อง (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้าที่ 3.2.22)

- 43 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินด้วยจำนวนสุทธิเมื่อจำนวนสุทธินั้นสะท้อนให้เห็นถึงกระแสเงินสดในอนาคตของเครื่องมือทางการเงินที่กิจการต้องจ่ายชำระตั้งแต่สองเครื่องมือทางการเงินขึ้นไป กรณีที่กิจการมีสิทธิและตั้งใจที่จะรับหรือจ่ายชำระเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นด้วยจำนวนสุทธิ ก็แสดงว่ากิจการมีสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินเพียงรายการเดียว ในกรณีอื่น ๆ กิจการต้องแยกแสดงสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามลักษณะของเครื่องมือทางการเงินอย่างสม่าเสมอเพื่อแสดงให้เห็นว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นทรัพยากรหรือภาระผูกพันของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดในย่อหน้าที่ 13ข ถึง 13จ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับเครื่องมือทางการเงินที่รับรู้และอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 13ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 44 การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินที่รับรู้แล้วและหนี้สินทางการเงินที่รับรู้แล้วและการแสดงเป็นจำนวนสุทธินั้นมีความแตกต่างจากการตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินออกจากบัญชีแม้ว่าการหักกลบไม่ทำให้กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนเพิ่มขึ้น แต่การตัดรายการเครื่องมือทางการเงินออกจากบัญชีไม่เพียงแต่มีผลให้ต้องล้างบัญชีเครื่องมือทางการเงินที่เคยบันทึกไว้ออกจากงบแสดงฐานะการเงินแต่อาจมีผลให้กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนด้วย
- 45 สิทธิตามกฎหมายในการหักกลบหนี้ คือ สิทธิตามกฎหมาย (ไม่ว่าจะระบุในสัญญาหรือไม่) ของลูกหนี้ที่จะจ่ายชำระหรือหักหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนโดยการหักกลบหนี้สินซึ่งเจ้าหนี้และลูกหนี้มีอยู่ระหว่างกัน ในบางกรณีซึ่งไม่ใช่สถานการณ์ปกติทั่วไป ลูกหนี้อาจมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำหนี้บุคคลที่สามมาหักกลบหนี้กับเจ้าหนี้ หากทั้งสามฝ่ายตกลงร่วมกันที่จะให้สิทธิลูกหนี้ในการหักกลบหนี้ดังกล่าว เนื่องจากสิทธิในการหักกลบเป็นสิทธิตามกฎหมาย เงื่อนไขในการใช้สิทธิการหักกลบจึงอาจจะแตกต่างกันในแต่ละเขตอำนาจทางกฎหมาย และกิจการต้องพิจารณาการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องและความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาด้วย
- 46 สิทธิตามกฎหมายในการหักกลบหนี้ระหว่างสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินมีผลกระทบต่อสิทธิและภาระผูกพันที่เกิดจากสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินนั้น และอาจมีผลกระทบต่อความเสี่ยงด้านเครดิตและความเสี่ยงด้านสภาพคล่องของกิจการ อย่างไรก็ตาม สิทธิในการหักกลบหนี้เพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะทำให้กิจการสามารถหักกลบรายการได้ หากกิจการ

- ไม่มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิหรือตั้งใจให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากสินทรัพย์ในเวลาเดียวกับที่จ่ายชำระหนี้สิน สิทธิที่มีอยู่จะไม่มีผลกระทบต่อจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ หากกิจการมีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิหรือตั้งใจให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากสินทรัพย์ในเวลาเดียวกับที่จ่ายชำระหนี้สิน การแสดงสินทรัพย์และหนี้สินด้วยจำนวนสุทธิจะสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนและจังหวะเวลาของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น อีกทั้งสะท้อนให้เห็นความเสี่ยงของประมาณการกระแสเงินสดที่กิจการเผชิญอยู่ ในทางกลับกัน ความตั้งใจของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายที่จะชำระหนี้กันด้วยจำนวนสุทธิโดยไม่มีสิทธิในการหักกลบลบหนี้ตามกฎหมายถือว่าไม่เพียงพอที่จะทำให้กิจการสามารถหักกลบลบรายการได้ เนื่องจากสิทธิและภาระผูกพันที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินของแต่ละฝ่ายไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม
- 47 ความตั้งใจที่จะหักกลบลบหนี้การชำระหนี้ระหว่างสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินของกิจการอาจเป็นผลมาจากธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจ ข้อกำหนดของตลาดการเงินและโดยสถานการณ์อื่นที่อาจจำกัดความสามารถของกิจการในการชำระหนี้ด้วยจำนวนสุทธิหรือในการรับประโยชน์จากสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน หากกิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบลบหนี้แต่ไม่มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยถึงผลกระทบของสิทธิที่มีต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 48 การรับและจ่ายชำระเครื่องมือทางการเงินสองเครื่องมือทางการเงินในเวลาเดียวกัน เช่น การดำเนินการผ่านสำนักหักบัญชีของตลาดการเงินที่มีการจัดตั้งอย่างเป็นระบบหรือทำโดยการแลกเปลี่ยนกันเองโดยตรง ในกรณีดังกล่าว กระแสเงินสดของกิจการจะเท่ากับจำนวนสุทธิที่จะได้รับหรือจะต้องจ่าย และไม่เกิดผลกระทบต่อความเสี่ยงด้านเครดิตหรือความเสี่ยงด้านสภาพคล่อง ในสถานการณ์อื่นกิจการอาจชำระสองตราสารโดยรับและจ่ายชำระเครื่องมือทางการเงินสองรายการแยกจากกันจึงทำให้มีความเสี่ยงด้านเครดิตเต็มมูลค่าของสินทรัพย์หรือมีความเสี่ยงด้านสภาพคล่องเต็มมูลค่าของหนี้สิน ความเสี่ยงดังกล่าวอาจมีนัยสำคัญ แม้ว่าจะเกิดในช่วงเวลาเพียงสั้น ๆ ดังนั้น การรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินและการจ่ายชำระหนี้สินทางการเงินจะถือว่าเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันก็ต่อเมื่อรายการดังกล่าวเกิดขึ้นพร้อมกัน
- 49 เงื่อนไขต่อไปนี้แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่ควรหักกลบลบรายการในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขข้อตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 42
- 49.1 เครื่องมือทางการเงินหลายรายการซึ่งมีความแตกต่างกันแต่นำมาใช้ประกอบกันเพื่อให้มีลักษณะคล้ายกับเครื่องมือทางการเงินรายการเดียว (เครื่องมือทางการเงินสังเคราะห์ (Synthetic instrument))
- 49.2 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่เกิดจากเครื่องมือทางการเงินซึ่งมีความเสี่ยงเบื้องต้นเหมือนกันแต่ทำกับคู่สัญญาต่างรายกัน (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ใน

- กลุ่มสัญญาล่วงหน้าหรือกลุ่มตราสารอนุพันธ์อื่น)
- 49.3 สินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์อื่นที่วางเป็นหลักประกันให้กับหนี้สินทางการเงินที่ไม่มีสิทธิไต่เบี่ย
- 49.4 สินทรัพย์ทางการเงินที่ลูกหนี้กันไว้ต่างหาก เพื่อใช้ชำระภาระผูกพันโดยที่เจ้าหนี้ไม่ได้รับการชำระหนี้ด้วยสินทรัพย์ดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น การจัดตั้งกองทุนจมเพื่อชำระหนี้) หรือ
- 49.5 ภาระผูกพันที่เกิดจากผลขาดทุนซึ่งคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สามตามสิทธิเรียกร้องภายใต้สัญญาประกันภัย
- 50 กิจการที่มีเครื่องมือทางการเงินหลายรายการกับคู่สัญญารายเดียวกัน อาจมีการทำสัญญาที่จะหักกลบลบหนี้เครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นกับคู่สัญญา (ที่เรียกว่า สัญญาหลักในการหักกลบลบหนี้) สัญญาดังกล่าวทำให้กิจการต้องหักกลบลบหนี้เครื่องมือทางการเงินทุกรายการที่กำหนดไว้โดยรับหรือจ่ายชำระหนี้ที่ด้วยจำนวนสุทธิเมื่อเครื่องมือทางการเงินหนึ่งถูกบอกเลิกหรือผิณฑ์ชำระเงินตามสัญญา สถาบันการเงินมักทำสัญญาดังกล่าวเพื่อป้องกันความสูญเสียที่จะเกิดจากการที่คู่สัญญาล้มละลายหรือเกิดเหตุการณ์อื่นที่ทำให้คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันได้ สัญญาหลักในการหักกลบลบหนี้มีผลกระทบให้เกิดสิทธิในการหักกลบลบหนี้ที่มีผลบังคับตามกฎหมายและส่งผลให้เกิดการได้ประโยชน์หรือการชำระหนี้ของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินแต่ละรายการในกรณีที่เกิดเหตุการณ์การผิณฑ์ชำระเงินตามสัญญาที่ระบุไว้หรือเมื่อเกิดสถานการณ์อื่นที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจตามปกติ สัญญาหลักในการหักกลบลบหนี้ดังกล่าวจึงไม่สามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการหักกลบลบรายการ หากยังไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42 ในกรณีที่สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งอยู่ภายใต้สัญญาหลักในการหักกลบลบหนี้ที่ไม่เข้าเงื่อนไขการหักกลบ กิจการต้องเปิดเผยผลกระทบของการตกลงดังกล่าวที่มีต่อความเสี่ยงด้านเครดิตตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ 36 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 51 ถึง 95 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

## วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 96 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 96ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 96ข เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิขายคืนและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเมื่อชำระบัญชีนั้นมีข้อยกเว้นที่จำกัด ดังนั้น กิจการไม่ควรปฏิบัติกับข้อยกเว้นที่คล้ายคลึงกัน

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 96ค การจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินภายใต้ช้อยกเว้นนี้ควรจะจำกัดเพียงการบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงินภายใต้มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวไม่ควรถูกจัดเป็นตราสารทุนภายใต้แนวปฏิบัติอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้น เป็นเกณฑ์
- 97 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุให้มีการปรับย้อนหลังสำหรับงบการเงินของงวดก่อน
- 97ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ข มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ตัดย่อหน้าที่ 4.3 กิจการควรปฏิบัติตามการปรับปรุงต่างๆ ในงบการเงินประจำปี que เริ่มในหรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจก่อนถือปฏิบัติ กิจการต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวมาปฏิบัติตามสำหรับงบการเงินของปีนั้น ๆ อย่างไรก็ตามการปรับปรุงไม่ถือปฏิบัติกับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ช้อยก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาถือปฏิบัติ แต่กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนตามย่อหน้าที่ 65ก ถึง 65จ ของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุงในปี 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ
- 97ค กิจการต้องแยกองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเฉพาะในช่วงที่กิจการชำระบัญชีเป็นหนี้สินและส่วนของเจ้าของ ถ้าไม่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินแล้ว การปรับย้อนหลังงบการเงินตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน จะเกี่ยวข้องเฉพาะการแยกเป็นสององค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ องค์ประกอบแรกจะอยู่ในกำไรสะสมและแสดงถึงผลดอกเบียสะสมที่เพิ่มขึ้นในองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน อีกอีกองค์ประกอบจะแสดงถึงส่วนของเจ้าของเช่นเดิม เพราะฉะนั้นกิจการจึงไม่จำเป็นต้องแยกสององค์ประกอบนี้ออกจากกันถ้าไม่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเหลืออยู่นั้น ณ วันที่ถือปฏิบัติ
- 97ง ย่อหน้าที่ 4 นั้นเป็นไปตามการปรับปรุงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในปี 2552 กิจการต้องปฏิบัติตามงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2562 กิจการสามารถนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่ถือปฏิบัติ หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว และถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนตามย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 1 ของมาตรฐานการ

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน  
เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559



เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- บัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า กิจการสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4 โดยเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
- 97จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ฉ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97ช (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ซ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97ฌ – 97ท (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ฒ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ)ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องถือปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับปรุงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนพร้อมกัน
- 97ณ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97ด-97ต (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### การยกเลิกประกาศอื่น ๆ

- 98 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับหุ้นทุนซื้อคืน
- 99 ถึง 100 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## ภาคผนวก

### แนวทางปฏิบัติ

#### มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

- 1 แนวทางปฏิบัตินี้อธิบายถึงการนำบางเรื่องของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติ
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการรับรู้หรือการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน ข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### คำนิยาม (ย่อหน้าที่ 11 ถึง 14)

##### สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน

- 3 เงินสดถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากกิจการสามารถนำเงินสดมาใช้ในการแลกเปลี่ยนและใช้เงินสดนั้นเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่ารายการบัญชีและรับรู้รายการในงบการเงิน เงินฝากธนาคาร หรือเงินฝากสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกันถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินเช่นกัน เนื่องจากเงินฝากหมายถึง สิทธิตามสัญญาที่ผู้ฝากจะได้รับเงินสดจากธนาคารหรือสถาบันการเงิน หรือส่งจ่ายเงินฝากนั้นโดยเช็คหรือเครื่องมือทางการเงินอื่นที่คล้ายคลึงกันให้กับเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้สินทางการเงิน
- 4 ตัวอย่างทั่วไปของสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งแสดงถึงภาระผูกพันตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดในอนาคต และเกี่ยวเนื่องกับหนี้สินทางการเงินที่แสดงถึงภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องจ่ายเงินสดในอนาคต ได้แก่
  - 4.1 ลูกหนี้และเจ้าหนี้การค้า
  - 4.2 ตัวเงินรับและตัวเงินจ่าย
  - 4.3 ลูกหนี้และเจ้าหนี้เงินกู้ และ
  - 4.4 ลูกหนี้และเจ้าหนี้หุ้นกู้ตัวอย่างแต่ละกรณีแสดงให้เห็นถึง สิทธิตามสัญญาของผู้สัญญาฝ่ายหนึ่งที่จะได้รับเงินสด (หรือภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบเงินสด) ที่จับคู่กับผู้สัญญาฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นภาระผูกพันที่จะต้องชำระเงินสด (หรือสิทธิที่จะได้รับเงินสด)

- 5 เครื่องมือทางการเงินอีกประเภทหนึ่งคือ ตราสารที่ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับหรือที่จะต้องจ่ายโดยใช้สินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่ไม่ใช่เงินสด ตัวอย่างเช่น ตัวเงินที่จ่ายชำระด้วยพันธบัตรรัฐบาล ซึ่งให้สิทธิตามสัญญาแก่ผู้ถือที่จะได้รับพันธบัตรรัฐบาลและในขณะเดียวกันก่อให้เกิดภาระผูกพันตามสัญญาแก่ผู้ออกที่จะต้องส่งมอบพันธบัตรรัฐบาลนั้นโดยมิใช่เป็นการส่งมอบเงินสด พันธบัตรรัฐบาลถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากพันธบัตรรัฐบาลแสดงให้เห็นถึงภาระผูกพันของรัฐบาลที่จะต้องจ่ายเงิน ดังนั้นตัวเงินจึงถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินสำหรับผู้ถือ ในขณะที่เดียวกันก็ถือเป็นหนี้สินทางการเงินสำหรับผู้ถือตัวเงินนั้น
- 6 ตราสารหนี้ที่ไม่มีวันครบกำหนด (เช่น พันธบัตร หุ้นกู้ หรือตัวเงินประเภทที่ไม่มีวันครบกำหนด) โดยปกติจะให้สิทธิตามสัญญาแก่ผู้ถือที่จะได้รับดอกเบี้ยตามวันที่ที่กำหนดไว้แน่นอนโดยที่ไม่ได้กำหนดวันที่สิ้นสุดการจ่ายในอนาคต และไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนเงินต้นหรือมีสิทธิได้รับคืนเงินต้นภายใต้เงื่อนไขที่ไม่น่าจะเกิดขึ้นได้หรือรับคืนเงินต้นภายในระยะเวลาที่นานมาก ตัวอย่างเช่น กิจการออกเครื่องมือทางการเงินที่จะให้มีการจ่ายดอกเบี้ยอย่างต่อเนื่องทุกปีในอัตราร้อยละ 8 ของเงินต้นจำนวน 1,000 บาท สมมติว่าอัตราร้อยละ 8 เป็นอัตราดอกเบี้ยในตลาดในเวลาที่จะออกตราสารนั้น ผู้ออกจึงมีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องจ่ายดอกเบี้ยในอนาคตที่มีมูลค่ายุติธรรม (มูลค่าปัจจุบัน) เท่ากับ 1,000 บาท ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก กรณีนี้จึงถือว่าทั้งผู้ถือและผู้ออกตราสารมีสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามลำดับ
- 7 สิทธิตามสัญญาหรือภาระผูกพันตามสัญญาที่จะได้รับ ส่งมอบ หรือแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินจัดเป็นเครื่องมือทางการเงินประเภทหนึ่ง ข้อผูกมัดตามสิทธิตามสัญญาหรือภาระผูกพันตามสัญญานั้นจะเป็นไปตามนิยามของเครื่องมือทางการเงินหากข้อผูกมัดดังกล่าว ก่อให้เกิดการรับเงินหรือจ่ายเงิน หรือการได้มาหรือการออกตราสารทุน
- 8 ความสามารถในการใช้สิทธิตามสัญญาหรือภาระในการปฏิบัติตามภาระผูกพันตามสัญญานั้นอาจเกิดขึ้นอย่างแน่นอน หรืออาจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น การค้ำประกันทางการเงิน เป็นสิทธิตามสัญญาของผู้ให้กู้ที่จะรับเงินจากผู้ค้ำประกัน ขณะเดียวกัน ก็เป็นภาระผูกพันตามสัญญาของผู้ค้ำประกันที่จะต้องจ่ายเงินให้ผู้ให้กู้หากผู้กู้ผิดนัดชำระเงินตามสัญญา สิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาถือว่ามีอยู่เนื่องจากรายการหรือเหตุการณ์ในอดีต (กรณีนี้คือ การเข้าทำสัญญาค้ำประกัน) ถึงแม้ว่าการที่ผู้ให้กู้จะสามารถใช้สิทธิและการที่ผู้ค้ำประกันจะต้องทำตามภาระผูกพันจะยังคงเป็นเพียงเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตจากการผิดนัดชำระเงินตามสัญญาของผู้กู้ สิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินได้แม้ว่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นจะไม่รับรู้ในงบการเงินก็ตาม บางสิทธิและภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นเหล่านี้อาจเป็นสัญญาประกันภัยภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาประกันภัย*
- 9 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาเช่า* สัญญาเช่าการเงินเป็นสัญญาที่

ก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้ให้เช่าที่จะได้รับกระแสเงินสด และก่อให้เกิดภาระผูกพันแก่ผู้เช่าที่จะต้องจ่ายชำระเป็นงวด ๆ ซึ่งมีลักษณะเหมือนกับการผ่อนชำระเงินต้นและดอกเบี้ยภายใต้สัญญาเงินกู้ ผู้ให้เช่าบันทึกลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาวแทนที่จะบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่ให้เช่า ในทางกลับกันสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานถือว่าผู้ให้เช่ามีภาระผูกพันที่ให้ผู้เช่าใช้สินทรัพย์ในช่วงระยะเวลาหนึ่งในอนาคต เพื่อแลกกับสิ่งตอบแทนในลักษณะที่คล้ายกับการรับค่าธรรมเนียมจากการให้บริการ ผู้ให้เช่าจึงยังคงบันทึกสินทรัพย์ที่ให้เช่าในงบแสดงฐานะการเงินของตนเองต่อไปโดยไม่ต้องบันทึกลูกหนี้ค่าบริการที่จะได้รับในอนาคตภายใต้สัญญาเช่า ดังนั้น สัญญาเช่าการเงินจึงถือเป็นเครื่องมือทางการเงิน แต่สัญญาเช่าดำเนินงานไม่ถือเป็นเครื่องมือทางการเงิน (ยกเว้นค่างวดที่ถึงกำหนดชำระและค้างจ่ายในปัจจุบัน)

- 10 สินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่า และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้า) ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน การควบคุมสินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวก่อให้เกิดโอกาสที่จะสร้างกระแสเงินสดรับหรือการได้มาของสินทรัพย์ทางการเงินอื่น แต่ไม่ได้ทำให้เกิดสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น
- 11 สินทรัพย์ (เช่น ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า) ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับอยู่ในรูปของการรับสินค้าหรือบริการ แทนที่จะก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เช่นเดียวกับรายการประเภทรายได้รอดตัดบัญชีและภาระผูกพันจากการรับประกันส่วนใหญ่ก็ไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินเช่นกัน เนื่องจากการส่งมอบประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นเกิดขึ้นจากการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ ไม่ใช่การส่งมอบสิทธิตามสัญญาที่จะเป็นการจ่ายเงินหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น
- 12 หนี้สินหรือสินทรัพย์ที่ไม่ได้ผูกพันด้วยสัญญา (เช่น ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากข้อกำหนดทางกฎหมาย) ไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินหรือสินทรัพย์ทางการเงิน การบัญชีสำหรับภาษีเงินได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ภาษีเงินได้ในทำนองเดียวกัน ภาระผูกพันจากการอนุমান ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมวลผลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ก็ไม่ได้เกิดขึ้นจากการทำสัญญาและไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงิน

#### ตราสารทุน

- 13 ตัวอย่างของตราสารทุน ได้แก่ หุ้นสามัญที่ไม่ให้สิทธิขายคืน เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนบางชนิด (ดูย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข) เครื่องมือทางการเงินบางชนิดที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วนให้แก่กิจการเมื่อชำระบัญชีเท่านั้น (ดูย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) หุ้นบุริมสิทธิบางชนิด (ดูภาคผนวก

ย่อหน้าที่ 25 และ 26) และใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นหรือสัญญาสิทธิที่จะซื้อหุ้นสามัญ ซึ่งให้สิทธิผู้ถือในการซื้อหุ้นสามัญที่ไม่ให้สิทธิขายคืนของกิจการผู้ออกในจำนวนที่แน่นอนเพื่อแลกเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอน ภาระผูกพันของกิจการที่จะต้องออกหรือซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอน เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นตามจำนวนที่แน่นอนถือเป็นตราสารทุนของกิจการ (ยกเว้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22ก) อย่างไรก็ตาม ถ้าในสัญญาระบุถึงภาระผูกพันที่กิจการจะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (นอกเหนือจากสัญญาที่ถูกจัดประเภทให้เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ก็จะทำให้กิจการมีหนี้สินเป็นจำนวนเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าไถ่ถอนด้วย (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 27.1) กิจการที่ออกหุ้นสามัญที่ไม่ให้สิทธิขายคืนมีภาระหนี้สินเกิดขึ้นเมื่อกิจการกระทำการอย่างเป็นทางการเพื่อจะจ่ายผลตอบแทน และทำให้เกิดข้อผูกพันทางกฎหมายต่อผู้ถือหุ้น กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหลังจากการประกาศจ่ายเงินปันผล หรือเมื่อมีการเลิกกิจการและสินทรัพย์คงเหลือหลังจากการจ่ายชำระหนี้ต่าง ๆ แล้ว ต้องแจกจ่ายให้ผู้ถือหุ้น

- 14 สิทธิที่จะซื้อหรือสัญญาอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการได้มา และให้สิทธิแก่กิจการในการซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอนโดยการแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นในจำนวนที่แน่นอน ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินของกิจการ (ยกเว้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22ก) โดยสิ่งตอบแทนจ่ายสำหรับสัญญาดังกล่าวถือเป็นรายการหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น

ประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าประเภทอื่น (ย่อหน้าที่ 16ก.2 และ 16ค.2)

- 14ก ลักษณะอย่างหนึ่งของย่อหน้าที่ 16ก. และ 16ค. คือ เป็นเครื่องมือทางการเงินประเภทที่มีสิทธิด้อยกว่าเครื่องมือทางการเงินอื่น
- 14ข เมื่อประเมินว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นด้อยสิทธิหรือไม่ กิจการต้องประเมินสิทธิในการเรียกร้องในช่วงชำระบัญชี ราวกับว่ามีการชำระบัญชี ณ วันที่จัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน กิจการต้องประเมินการจัดประเภทรายการเครื่องมือทางการเงินใหม่หากมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น หากกิจการออกหรือไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินอื่นอาจจะทำให้มีผลกระทบต่อสถานะของเครื่องมือทางการเงินที่เป็นประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าประเภทอื่น
- 14ค เครื่องมือทางการเงินที่มีบุริมสิทธิในช่วงชำระบัญชีไม่ใช่ตราสารที่มีสิทธิที่จะได้รับตราสารทุนของกิจการตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ตัวอย่างเช่น เครื่องมือทางการเงินที่มีบุริมสิทธิในช่วงชำระบัญชี ผู้ถือมีสิทธิได้รับเงินปันผลในจำนวนที่แน่นอนเมื่อมีการชำระบัญชี นอกเหนือจากส่วนแบ่งของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ซึ่งในเวลาเดียวกันตราสารอื่นที่ด้อยสิทธิกว่าไม่มีสิทธิเหมือนกันดังกล่าวเมื่อชำระบัญชี
- 14ง ถ้ากิจการมีเครื่องมือทางการเงินเพียงประเภทเดียวให้ถือว่าเป็นประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าประเภทอื่น

กระแสเงินสดทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงิน (ย่อหน้า 16ก.5)

- 14จ กระแสเงินสดทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงินนั้น โดยส่วนใหญ่จะต้องมาจากกำไรหรือขาดทุน การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้วหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิทั้งประเภทที่รับรู้แล้วและยังมีได้รับรู้ของกิจการตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงิน ผลกำไรหรือขาดทุนและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ต้องวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ธุรกรรมที่ทำได้โดยผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ใช่เจ้าของกิจการ (ย่อหน้าที่ 16ก และ 16ค)

- 14ฉ ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนหรือเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการอื่นเมื่อชำระบัญชีเท่านั้นอาจจะทำธุรกรรมกับกิจการในสถานะที่ไม่ใช่เจ้าของ ตัวอย่างเช่น ผู้ถือตราสารอาจเป็นพนักงานของกิจการเฉพาะกระแสเงินสดและภาระผูกพันตามสัญญาของเครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือที่เป็นเจ้าของกิจการเท่านั้นที่จะต้องนำมาพิจารณาเพื่อจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงินว่าเป็นส่วนของเจ้าของภายใต้ย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค

- 14ช ตัวอย่างเช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบและหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบ หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบบางคนอาจจะค้ำประกันให้กับกิจการและอาจจะได้ผลตอบแทนในการค้ำประกันนั้น ในกรณีนี้ การค้ำประกันและกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือตราสารในสถานะที่เป็นผู้ค้ำประกันไม่ใช่ในสถานะที่เป็นเจ้าของกิจการ ดังนั้นการค้ำประกันดังกล่าวและกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องไม่ทำให้หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบนั้นด้อยสิทธิกว่าหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบ และไม่นำมาใช้เพื่อพิจารณาว่าเงื่อนไขตามสัญญาของเครื่องมือทางการเงินของหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบกับเครื่องมือทางการเงินของหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบนั้นเหมือนกันหรือไม่

- 14ซ อีกตัวอย่างหนึ่งคือข้อตกลงการแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนที่จะมีการปันส่วนของกำไรหรือขาดทุนให้กับผู้ถือครองตราสารตามบริการที่ได้รับหรือตามผลของการดำเนินงานของกิจการของปีปัจจุบันและของปีก่อนๆ ข้อตกลงดังกล่าวคือธุรกรรมที่ทำกับผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินในสถานะที่ไม่ใช่เจ้าของและไม่ควรนำมาพิจารณาเมื่อต้องประเมินเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค อย่างไรก็ตามข้อตกลงการแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนให้กับผู้ถือครองตราสารตามมูลค่าของตราสารดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับตราสารอื่นที่อยู่ในประเภทเดียวกัน แสดงว่าเป็นการทำธุรกรรมกับผู้ถือครองตราสารในสถานะที่เป็นเจ้าของซึ่งก็ควรจะนำมาพิจารณาเมื่อมีการประเมินเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค

เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการกระบวนการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 14ฅ กระแสเงินสดและเงื่อนไขของสัญญาและเงื่อนไขของธุรกรรมระหว่างผู้ถือครองตราสาร (ในสถานะที่ไม่ใช่เจ้าของ) และกิจการที่เป็นผู้ออกจะต้องเหมือนกับธุรกรรมที่เป็นแบบเดียวกันที่ทำระหว่างผู้ที่ไม่ได้ถือครองตราสารกับกิจการที่เป็นผู้ออก

ไม่มีเครื่องมือทางการเงินอื่นหรือสัญญาอื่น ๆ ที่กระแสเงินสดทั้งหมดส่วนใหญ่ที่ระบุไว้แน่นอนหรือจำกัดผลตอบแทนคงเหลือของผู้ถือครองตราสาร (ดูย่อหน้าที่ 16ข และ 16ง)

- 14ฅ เงื่อนไขสำหรับการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินเป็นตราสารทุนแม้ว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นมีลักษณะตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค คือการที่กิจการไม่มีเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาประเภทอื่นซึ่งมี (1) กระแสเงินสดทั้งหมดซึ่งส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับผลกำไรหรือขาดทุน การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้วหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้วและยังไม่รับรู้ของกิจการ และ (2) ผลกระทบของการกำหนดผลตอบแทนคงเหลือที่แน่นอนหรือการจำกัดผลตอบแทนคงเหลือซึ่งเป็นส่วนใหญ่ เครื่องมือทางการเงินต่อไปนี้ ซึ่งมีลักษณะตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค เมื่อมีการทำธุรกรรมโดยปกติระหว่างสองฝ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ยากที่จะไม่สามารถจัดประเภทให้เป็นตราสารทุน

- 14ฅ.1 เครื่องมือทางการเงินที่มีกระแสเงินสดทั้งหมดขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุเฉพาะเจาะจงของกิจการ
- 14ฅ.2 เครื่องมือทางการเงินที่มีกระแสเงินสดทั้งหมดขึ้นอยู่กับอัตราส่วนของรายได้
- 14ฅ.3 สัญญาที่มีจุดประสงค์ที่จะให้ผลตอบแทนกับพนักงานสำหรับการทำงานให้กิจการ
- 14ฅ.4 สัญญาที่กำหนดให้จ่ายชำระเป็นสัดส่วนที่ไม่มีนัยสำคัญจากผลกำไรสำหรับบริการที่ได้รับหรือสินค้าที่ให้

#### ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน

- 15 เครื่องมือทางการเงิน หมายถึง ปรุฒพันธทางการเงิน (ซึ่งได้แก่ ลูกหนี้ เจ้าหนี้ และตราสารทุน) และตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน (เช่น สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย สัญญาอนาคตและสัญญาล่วงหน้า สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย และสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ) ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินถือเป็นเครื่องมือทางการเงินตามคำนิยาม จึงอยู่ภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 16 ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันการโอนความเสี่ยงทางการเงินของปรุฒพันธทางการเงินที่อ้างอิงนั้นระหว่างคู่สัญญา ณ วันที่เริ่มสัญญา ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินจะทำให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งมีสิทธิตามสัญญาที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับคู่สัญญาอีกฝ่ายภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้ได้รับประโยชน์ หรือทำให้มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับคู่สัญญาอีกฝ่ายภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้

เสียประโยชน์ อย่างไรก็ตาม สัญญาอนุพันธ์โดยทั่วไป<sup>5</sup> ไม่ได้ทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนปฐมพัน์ทางการเงินนั้นตั้งแต่วันที่ทำสัญญาหรือไม่จำเป็นต้องมีการแลกเปลี่ยนในวันที่สัญญาสิ้นสุด ตราสารอนุพันธ์บางประเภทกำหนดให้กิจการได้รับทั้งสิทธิและภาระผูกพันในการแลกเปลี่ยน เนื่องจากเงื่อนไขถูกกำหนดขึ้น ณ วันที่ทำสัญญาตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน ดังนั้น เมื่อราคาในตลาดทางการเงินเปลี่ยนแปลงไป เงื่อนไขนั้นอาจทำให้กิจการได้รับหรือเสียประโยชน์ได้

- 17 สัญญาสิทธิที่จะขายหรือสัญญาสิทธิที่จะซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน (ซึ่งเป็นเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ใช่ตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก) ให้สิทธิแก่ผู้ถือที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินอ้างอิงที่ระบุไว้ในสัญญา ในทางกลับกัน ผู้ออกสิทธิเลือกตั้งกล่าวก็จะมีภาระผูกพันที่อาจจะต้องเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือรับผลขาดทุนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินอ้างอิงนั้น สิทธิตามสัญญาของผู้ถือและภาระผูกพันของผู้ออกเป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามลำดับ ส่วนเครื่องมือทางการเงินที่อ้างอิงในสัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายอาจเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทใดก็ได้ รวมทั้งหุ้นในบริษัทอื่น และเครื่องมือทางการเงินที่มีดอกเบี้ย สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายในบางครั้งจะกำหนดให้ผู้ออกต้องออกตราสารหนี้แทนการโอนสินทรัพย์ทางการเงิน แต่ตราสารอ้างอิงนั้นจะถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินของผู้ถือหากผู้ถือใช้สิทธินั้น สิทธิของผู้ถือสัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินภายใต้เงื่อนไขที่มีแนวโน้มว่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือ และภาระผูกพันของผู้ออกในการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินภายใต้เงื่อนไขที่มีแนวโน้มว่าผู้ออกจะเสียประโยชน์ เป็นคนละส่วนกับสินทรัพย์ทางการเงินอ้างอิงที่จะถูกแลกเปลี่ยนกันเมื่อมีการใช้สิทธินั้น

- 18 อีกตัวอย่างหนึ่งของตราสารอนุพันธ์ทางการเงินคือ สัญญาล่วงหน้าที่จะมีการชำระราคาภายในหกเดือน โดยที่ฝ่ายหนึ่ง (ผู้ซื้อสัญญา) สัญญาว่าจะส่งมอบเงินสดจำนวน 1,000,000 บาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับพันธบัตรรัฐบาลที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่และมีมูลค่าที่ตราไว้จำนวน 1,000,000 บาท และอีกฝ่ายหนึ่ง (ผู้ขาย) สัญญาที่จะส่งมอบพันธบัตรรัฐบาลที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่และมีมูลค่าที่ตราไว้จำนวน 1,000,000 บาท เพื่อแลกกับการรับเงินจำนวน 1,000,000 บาท ในช่วงระยะเวลาหกเดือนนั้น ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิและภาระผูกพันที่จะแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินตามสัญญา ในกรณีที่ราคาตลาดของพันธบัตรรัฐบาลเพิ่มสูงเกินกว่า 1,000,000 บาท ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์จากการเพิ่มขึ้นของราคาตลาดในขณะที่ผู้ขายเสียประโยชน์ ส่วนในกรณีที่ราคาตลาดลดต่ำกว่า 1,000,000

<sup>5</sup> ข้อความดังกล่าวเป็นความจริงเป็นส่วนใหญ่แต่ไม่ใช่ทั้งหมดของตราสารอนุพันธ์ เช่น บางสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมีการแลกเปลี่ยนเงินต้น ณ วันที่เริ่มสัญญา (และมีการแลกเปลี่ยนอีกครั้งเมื่อสิ้นสุดสัญญา)



บาท ผลกระทบจะเกิดขึ้นในทางตรงกันข้าม ผู้ซื้อที่มีสิทธิตามสัญญา (คือมีสินทรัพย์ทางการเงิน) ซึ่งคล้ายกับการมีสัญญาสิทธิที่จะซื้อ และมีภาระผูกพันตามสัญญา (คือมีหนี้สินทางการเงิน) ซึ่งคล้ายกับการออกสัญญาสิทธิที่จะขาย ผู้ขายมีสิทธิตามสัญญา (คือมีสินทรัพย์ทางการเงิน) คล้ายกับการมีสัญญาสิทธิที่จะขาย และมีภาระผูกพันตามสัญญา (คือมีหนี้สินทางการเงิน) คล้ายกับการออกสัญญาสิทธิที่จะซื้อ สิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาก่อให้เกิดสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินแยกต่างหาก และแยกจากเครื่องมือทางการเงินที่อ้างอิงในสัญญานั้น (พันธบัตรหรือเงินสดที่จะใช้ในการแลกเปลี่ยน) คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตามสัญญาล่วงหน้ามีภาระผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญา ณ เวลาที่ได้ตกลงกัน แต่การปฏิบัติตามสัญญาสิทธินั้นจะเกิดขึ้นเฉพาะเมื่อผู้ถือสิทธิเลือกที่จะใช้สิทธิดังกล่าว

- 19 ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินอื่นหลายประเภททำให้เกิดสิทธิหรือภาระผูกพันที่จะต้องมีการแลกเปลี่ยนในอนาคต รวมถึง สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ยและสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ สัญญากำหนดอัตราผลตอบแทนสูง-ต่ำของดอกเบี้ย สัญญากำหนดอัตราผลตอบแทนดอกเบี้ยขั้นต่ำ ภาระผูกพันในการให้กู้ยืม สัญญาให้วงเงินกู้เงินตามตัว และเล็ดเตอร์ออฟเครดิต สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ยอาจถือเป็นสัญญาล่วงหน้าชนิดหนึ่งซึ่งคู่สัญญาตกลงที่จะแลกเปลี่ยนกระแสเงินสดในอนาคต โดยจำนวนเงินสดนั้นคำนวณจากอัตราดอกเบี้ยลอยตัวสำหรับคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งและจากอัตราดอกเบี้ยคงที่สำหรับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง สัญญาอนาคตก็ถือเป็นสัญญาล่วงหน้าประเภทหนึ่ง ซึ่งมีรูปแบบสัญญาเป็นมาตรฐานและมีการซื้อขายกันในตลาดการเงินที่ตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการ

### สัญญาจะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 8 ถึง 10)

- 20 สัญญาจะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงิน ไม่ถือเป็นเครื่องมือทางการเงินตามคำนิยาม เนื่องจากสิทธิที่จะได้รับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือบริการของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งและภาระผูกพันของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้ทำให้เกิดสิทธิหรือภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะได้รับหรือส่งมอบหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินเช่นกัน ตัวอย่างเช่น สัญญาที่กำหนดให้ชำระโดยการรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน (เช่น สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย หรือสัญญาอนาคตหรือสัญญาล่วงหน้าในการซื้อขายแร่เงิน) ไม่จัดเป็นเครื่องมือทางการเงิน สัญญาสินค้าโภคภัณฑ์ส่วนใหญ่ไม่เป็นเครื่องมือทางการเงินเช่นกัน ถึงแม้สัญญาประเภทนี้บางสัญญาอาจมีรูปแบบที่เป็นมาตรฐานและมีการซื้อขายในตลาดที่จัดตั้งอย่างเป็นระบบในลักษณะเดียวกับตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน ตัวอย่างเช่น สัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า อาจซื้อขายได้ทันทีโดยใช้เงินสดเนื่องจากสัญญาดังกล่าวมีการจดทะเบียนในตลาดและอาจเปลี่ยนมือได้หลายครั้ง อย่างไรก็ตาม คู่สัญญาที่ซื้อและขายสัญญานั้นโดยแท้จริงแล้วได้ตกลงซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์อ้างอิงที่ระบุไว้ในสัญญา การที่สามารถซื้อหรือขายด้วยเงินสด ความสะดวกสบายในการซื้อขาย และความเป็นไปได้ที่จะเจรจาต่อรองเพื่อส่งมอบเงินสดแทนการรับหรือส่งมอบสินค้า ไม่ได้ทำให้ลักษณะสำคัญของสัญญาเปลี่ยนแปลงไปจนทำ

- ให้สัญญาสามารถถือเป็นเครื่องมือทางการเงิน อย่างไรก็ตาม สัญญาซื้อหรือสัญญาขายรายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงินบางสัญญาที่สามารถชำระโดยการหักลบหรือการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินกัน หรือสัญญาที่รายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงินที่ใช้อ้างอิงนั้นเป็นรายการที่พร้อมจะเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ในทันที ถือว่าอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เสมือนกับสัญญานั้นเป็นเครื่องมือทางการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 8)
- 21 ยกเว้นเฉพาะข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง *รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) สัญญารับหรือส่งมอบสินทรัพย์ที่มีตัวตนไม่ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินของผู้สัญญาฝ่ายหนึ่งและไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินของผู้สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เว้นแต่จะมีการเลื่อนการจ่ายชำระเงินให้ออกไปเป็นวันหลังจากวันที่มีการส่งมอบสินทรัพย์นั้น ซึ่งกรณีนี้เป็นการซื้อหรือขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ
- 22 สัญญาบางสัญญาอาจเป็นสัญญาที่อ้างอิงกับราคาสินค้าโภคภัณฑ์โดยไม่มีการรับหรือส่งมอบสินค้านั้น สัญญาดังกล่าวกำหนดให้มีการชำระราคาระหว่างกันเป็นเงินสดด้วยจำนวนที่กำหนดขึ้นตามวิธีการคำนวณที่ระบุไว้ในสัญญาแทนที่จะจ่ายด้วยจำนวนที่คงที่ ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินต้นของหุ้นกู้อาจคำนวณจากราคาตลาดของน้ำมัน ณ วันที่หุ้นกู้ครบกำหนด คุณด้วยปริมาณน้ำมันที่เป็นจำนวนคงที่ จำนวนเงินต้นนั้นจึงถูกอ้างอิงกับราคาสินค้าโภคภัณฑ์ แต่การชำระราคาจะทำด้วยเงินสดเท่านั้น สัญญาดังกล่าวถือเป็นเครื่องมือทางการเงิน
- 23 เครื่องมือทางการเงินตามคำนิยามรวมถึงสัญญาที่ทำให้เกิดสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินที่ไม่ใช่หนี้สินทางการเงินนอกเหนือจากสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน เครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นมักให้สิทธิแก่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งในการเลือกแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน ตัวอย่างเช่น หุ้นกู้ที่อ้างอิงกับราคาน้ำมันอาจให้สิทธิกับผู้ถือที่จะได้รับดอกเบี้ยเป็นงวดๆ ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และจะได้รับเงินสดเป็นจำนวนเงินที่ระบุไว้แน่นอนจำนวนหนึ่ง ณ วันที่สัญญาครบกำหนด โดยที่ผู้ถือมีสิทธิเลือกที่จะเปลี่ยนจำนวนเงินต้นเป็นน้ำมันในปริมาณที่ระบุไว้แน่นอนจำนวนหนึ่ง การตัดสินใจในการเลือกที่ใช้สิทธิเลือกนั้นจะเปลี่ยนแปลงตามสถานการณ์ขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมของน้ำมันและอัตราการแลกเปลี่ยนเงินสดเป็นน้ำมัน (ราคาแลกเปลี่ยน) ตามที่ระบุไว้ในหุ้นกู้ ความตั้งใจของผู้ถือหุ้นกู้ในการใช้สิทธิเลือกนั้นไม่มีผลกระทบต่อเนื้อหาขององค์ประกอบของสินทรัพย์ สินทรัพย์ทางการเงินของผู้ถือและหนี้สินทางการเงินของผู้ถือทำให้หุ้นกู้ดังกล่าวเป็นเครื่องมือทางการเงินแม้ว่าจะก่อให้เกิดสินทรัพย์และหนี้สินประเภทอื่นด้วย
- 24 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

## การแสดงรายการ

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (ย่อหน้าที่ 15 ถึง 27)

การไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (ย่อหน้าที่ 17 ถึง 20)

- 25 กิจการอาจออกหุ้นบุริมสิทธิโดยกำหนดให้ผู้ถือมีบุริมสิทธิหลายรูปแบบ ในการพิจารณาว่าหุ้นบุริมสิทธิเป็นหนี้สินทางการเงินหรือเป็นตราสารทุนที่กิจการออก กิจการผู้ออกต้องประเมินจากสิทธิที่ระบุในหุ้นบุริมสิทธิเพื่อพิจารณาว่าหุ้นนั้นมีลักษณะพื้นฐานของหนี้สินทางการเงินหรือไม่ ตัวอย่างเช่นหุ้นบุริมสิทธิที่ให้สิทธิในการไถ่ถอน ณ วันใดวันหนึ่งที่กำหนดไว้ หรือตามที่ผู้ถือเลือก ถือเป็นหนี้สินทางการเงินเนื่องจากผู้ออกมีภาระผูกพันที่จะโอนสินทรัพย์ทางการเงินให้กับผู้ถือหุ้น การที่ผู้ออกไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในการไถ่ถอนหุ้นบุริมสิทธิตามสัญญา ไม่ว่าจะเกิดจากผู้ออกไม่สามารถหาเงินทุนมาจ่ายได้ หรือการจ่ายไม่สามารถทำได้เนื่องจากข้อจำกัดทางกฎหมาย หรือผู้ออกไม่มีกำไรหรือสำรองที่เพียงพอก็ตาม ก็ไม่ทำให้ภาระผูกพันนั้นหมดไป สิทธิของผู้ออกที่สามารถเลือกที่จะไถ่ถอนหุ้นเป็นเงินสดไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินตามคำนิยาม เนื่องจากผู้ออกไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะโอนสินทรัพย์ทางการเงินให้กับผู้ถือเพราะการไถ่ถอนนั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ออก แต่เพียงผู้เดียว อย่างไรก็ตามภาระผูกพันจะเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ออกตัดสินใจใช้สิทธิที่จะไถ่ถอนหุ้น โดยการแจ้งให้ผู้ถือทราบอย่างเป็นทางการถึงความตั้งใจที่จะไถ่ถอนหุ้นนั้น
- 26 ถ้าหุ้นบุริมสิทธิเป็นประเภทที่ไถ่ถอนไม่ได้ การจัดประเภทหุ้นบุริมสิทธินี้ควรต้องพิจารณาจากสิทธิอย่างอื่นที่หุ้นนั้นมีอยู่ การจัดประเภทต้องพิจารณาจากเนื้อหาของรายการและนิยามของหนี้สินทางการเงินและตราสารทุน หุ้นบุริมสิทธิจะถือเป็นตราสารทุนหากการจ่ายผลตอบแทนให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (ไม่ว่าจะเป็นหุ้นบุริมสิทธิประเภทสะสมหรือไม่สะสม) ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ออกเพียงผู้เดียว ปัจจัยต่อไปนี้ ไม่มีผลต่อการจัดประเภทของหุ้นบุริมสิทธิเป็นตราสารทุนหรือ หนี้สินทางการเงิน
- 26.1 ประวัติการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นในอดีต
  - 26.2 ความตั้งใจในการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นในอนาคต
  - 26.3 ผลกระทบทางลบต่อราคาหุ้นสามัญของกิจการผู้ออก ถ้ากิจการไม่มีการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (เนื่องจากการจำกัดการจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นสามัญ ถ้าไม่มีการจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ)
  - 26.4 จำนวนเงินสำรองของผู้ออก
  - 26.5 ความคาดหวังต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการในช่วงเวลาหนึ่ง หรือ
  - 26.6 การที่กิจการสามารถหรือไม่สามารถมีอิทธิพลต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการในช่วงเวลาหนึ่ง
- การชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก (ย่อหน้าที่ 21 ถึง 24)

- 27 ตัวอย่างต่อไปนี้ แสดงถึงการจัดประเภทสัญญาต่างๆ ที่เกี่ยวกับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก
- 27.1 สัญญาที่มีการจ่ายชำระโดยกิจการจะได้รับ หรือส่งมอบหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ระบุไว้แน่นอน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนในอนาคต หรือโดยการแลกเปลี่ยนหุ้นของกิจการในจำนวนที่ระบุไว้แน่นอนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินในจำนวนที่ระบุไว้แน่นอน ถือเป็นตราสารทุนประเภทหนึ่ง (ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 22ก) ซึ่งในกรณีนี้ สิ่งตอบแทนจ่ายหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับตามสัญญาจะถูกบวกเพิ่มหรือหักออกโดยตรงจากส่วนของผู้ถือหุ้น ตัวอย่างเช่น การออกสัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายหุ้น ซึ่งให้สิทธิในการซื้อหุ้นจำนวนที่ระบุไว้แน่นอนของกิจการด้วยเงินสดในจำนวนที่ระบุไว้แน่นอน อย่างไรก็ตาม ถ้าสัญญาระบุให้กิจการซื้อ (หรือได้ถอน) หุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ณ วันที่ที่กำหนดไว้หรือเมื่อต้องการ กิจการต้องรับรู้หนี้สินทางการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของราคาได้ถอน (ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่มีลักษณะตามเงื่อนไขทุกข้อในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ตัวอย่างเช่น ภาระผูกพันของกิจการภายใต้สัญญาล่วงหน้าในการซื้อคืนหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนเงินที่ระบุไว้แน่นอน
- 27.2 ภาระผูกพันของกิจการที่จะซื้อคืนหุ้นทุนที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยเงินสด ทำให้เกิดหนี้สินทางการเงินจำนวนเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่จะซื้อคืนนั้น แม้ว่าจำนวนหุ้นที่กิจการจำเป็นต้องซื้อคืนนั้นจะมีจำนวนไม่แน่นอน หรือภาระผูกพันดังกล่าวอาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขว่าคู่สัญญาจะได้ถอนหุ้นหรือไม่ (ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ตัวอย่างหนึ่งของเงื่อนไขดังกล่าวคือ สิทธิที่จะซื้อหรือจะขายที่ออกโดยกำหนดให้กิจการต้องซื้อหุ้นคืนด้วยเงินสด เมื่อคู่สัญญามีการใช้สิทธินั้น
- 27.3 สัญญาที่กำหนดให้มีการจ่ายชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน แม้ว่าจำนวนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นที่จะได้รับหรือจ่ายจากการชำระราคานั้นจะขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดของตราสารทุนที่กิจการออก (ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ตัวอย่างเช่น สิทธิในการซื้อหุ้นด้วยการชำระเงินสดสุทธิ
- 27.4 สัญญาที่จ่ายชำระด้วยจำนวนหุ้นของกิจการในจำนวนผันแปร หรือกำหนดจำนวนมูลค่าหุ้นไว้ให้ขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงมูลค่าตัวแปรอ้างอิงตัวใดตัวหนึ่ง (เช่น ราคาโภคภัณฑ์) ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การขายสิทธิที่จะซื้อทองคำ ซึ่งเมื่อมีการใช้สิทธิ กิจการจะชำระราคาสุทธิด้วยการส่งมอบหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกจำนวนหนึ่งที่มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าของสิทธิดังกล่าว สัญญาดังกล่าวนี้อาจถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน แม้ว่าตราสารนั้นจะมีมูลค่าที่ผันแปรตามราคาหุ้นของกิจการเอง แทนที่จะแปรผันตามราคาทองคำ เช่นเดียวกับกับสัญญาอีกประเภทหนึ่งที่ชำระราคาด้วยจำนวนหุ้นที่กำหนดไว้

แน่นอนของกิจการ แต่สิทธิที่ติดอยู่กับหุ้นนั้นอาจมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งมีผลทำให้มูลค่าการชำระราคาจะเท่ากับจำนวนเงินคงที่จำนวนหนึ่งหรือจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอ้างอิง สัญญานี้ก็ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน

### ประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 25)

- 28 ย่อหน้าที่ 25 กำหนดไว้ว่า ถ้าส่วนหนึ่งของประมาณการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นซึ่งกำหนดให้สามารถชำระราคาด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นนั้น (หรือด้วยวิธีอื่นใดที่ทำให้เกิดหนี้สินทางการเงิน) ไม่เกิดขึ้นจริง เงื่อนไขการจ่ายชำระคืนที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าวไม่มีผลต่อการจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงิน ดังนั้นสัญญาที่กำหนดให้มีการชำระราคาเป็นเงินสดหรือหุ้นของกิจการที่เป็นจำนวนผันแปร เมื่อมีเหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้น แต่เหตุการณ์นั้นมีโอกาสน้อยมากที่จะเกิดขึ้น หรือเป็นเหตุการณ์ที่ไม่ปกติเป็นอย่างมาก และแทบไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้น สัญญาดังกล่าวถือเป็นตราสารทุน เช่นเดียวกันกับการชำระด้วยหุ้นของกิจการในจำนวนที่แน่นอน ซึ่งลักษณะการจ่ายชำระอาจขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ แต่สถานการณ์นั้นไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นจริง การจัดประเภทสัญญาดังกล่าวเป็นตราสารทุนนั้นจึงเหมาะสม

### วิธีปฏิบัติในงบการเงินรวม

- 29 ในงบการเงินรวม กิจการต้องแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ซึ่งหมายถึงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นอื่นในส่วนของเจ้าของและกำไรของบริษัทย่อย) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* ในการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน (หรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงิน) ในงบการเงินรวม กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขและข้อตกลงทุกประการระหว่างบริษัทในกลุ่มและผู้ถือตราสารนั้น ในการพิจารณาว่าทั้งกลุ่มบริษัทนั้นมีภาระผูกพันในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือชำระราคาด้วยวิธีอื่นใดที่จะทำให้เกิดหนี้สินทางการเงินหรือไม่ ถ้าบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทออกเครื่องมือทางการเงิน และบริษัทใหญ่หรือบริษัทอื่นในกลุ่มมีข้อตกลงเพิ่มเติมโดยตรงกับผู้ถือตราสารนั้น (เช่น การค้ำประกัน) กลุ่มบริษัทอาจไม่มีสิทธิในการกำหนดการจัดสรรกำไรหรือการไถ่ถอน ถึงแม้ว่าบริษัทย่อยนั้นอาจจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวอย่างเหมาะสมในงบการเงินเฉพาะของบริษัทย่อย โดยมีได้คำนึงถึงข้อตกลงเพิ่มเติมนั้น แต่ก็ควรมีการพิจารณาผลกระทบของข้อตกลงดังกล่าวระหว่างบริษัทในกลุ่มและผู้ถือตราสารเพื่อให้แน่ใจว่า งบการเงินรวมได้แสดงถึงผลกระทบที่สะท้อนภาพรวมของกลุ่มบริษัทแล้ว หากปรากฏว่ามีภาระผูกพันหรือมีเงื่อนไขการจ่ายชำระคืน เครื่องมือทางการเงินดังกล่าว (หรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่อยู่ภายใต้ภาระผูกพันนั้น) จะต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงินในงบการเงินรวม

- 29ก เครื่องมือทางการเงินบางประเภททำให้กิจการมีภาระผูกพันตามสัญญาในการจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง การจัดประเภทตามย่อหน้าดังกล่าวเป็นการยกเว้นตามหลักการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การยกเว้นดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงการจัดประเภทส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวม เพราะฉะนั้นเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ในงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งส่วนประกอบที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องถูกจัดเป็นหนี้สินในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

### เครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ย่อหน้าที่ 28 ถึง 32)

- 30 ย่อหน้าที่ 28 ใช้ปฏิบัติกับผู้ออกเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีใช้ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน ย่อหน้าที่ 28 ไม่ครอบคลุมถึงเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในมุมมองของผู้ถือ กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการจัดประเภทรายการและวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในมุมมองของผู้ถือ
- 31 รูปแบบเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่ใช้โดยทั่วไป คือ ตราสารหนี้ที่แฝงสิทธิในการแปลงสภาพ เช่น หุ้นกู้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของผู้ออก โดยไม่มีลักษณะของตราสารอนุพันธ์แฝงอื่น อีก ย่อหน้าที่ 28 นี้กำหนดให้ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวต้องแสดงองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและองค์ประกอบที่เป็นส่วนของผู้ถือแยกออกจากกันในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้
- 31.1 ภาระผูกพันของผู้ออกที่จะต้องจ่ายดอกเบี้ยเป็นงวด ๆ และจ่ายคืนเงินต้น ถือเป็นหนี้สินทางการเงินตราบเท่าที่เครื่องมือทางการเงินนั้นยังไม่ทำการแปลงสภาพ ณ วันที่รับรู้เริ่มแรก มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน คือ มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตตามสัญญาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เหมาะสมสำหรับเครื่องมือทางการเงินที่มีฐานะเครดิตและมีกระแสเงินสดที่คล้ายคลึงกัน อีกทั้งต้องมีระยะเวลาที่เหมือนกัน แต่ไม่มีสิทธิเลือกแปลงสภาพรวมอยู่
- 31.2 ตราสารทุนคือสัญญาสิทธิแฝงที่ให้สิทธิเลือกที่จะแปลงสภาพหนี้สินให้เป็นส่วนของผู้ถือ สิทธินี้จะมีมูลค่า ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแม้จะอยู่ในสถานการณ์ที่อาจทำให้ผู้ถือไม่ใช่สิทธิก็ตาม
- 32 เมื่อมีการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินที่แปลงสภาพ ณ วันครบกำหนด กิจการจะต้องตัดรายการองค์ประกอบของหนี้สินและบันทึกเป็นส่วนของผู้ถือ โดยองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือที่บันทึกในครั้งแรกยังคงแสดงเป็นส่วนของผู้ถือ (ถึงแม้ว่าจะมีการโอนรายการนั้นไปยังรายการอีกประเภทหนึ่งในส่วนของผู้ถือก็ตาม) และจะไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงสภาพเกิดขึ้น ณ วันครบกำหนด

- 33 เมื่อกิจการมีการทำให้เครื่องมือทางการเงินที่แปลงสภาพได้นั้นหมดไปก่อนวันครบกำหนด โดยการได้ถอนก่อนกำหนด หรือมีการซื้อคืน โดยไม่ทำให้สิทธิการแปลงสภาพที่มีอยู่เดิมเปลี่ยนแปลง กิจการจะต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนจ่ายและต้นทุนการทำรายการจากการซื้อคืนหรือการได้ถอนตราสารดังกล่าวให้กับองค์ประกอบของหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่เกิดรายการ วิธีที่ใช้ในการปันส่วนสิ่งตอบแทนจ่ายและต้นทุนการทำรายการให้กับส่วนประกอบต่างๆ จะต้องใช้วิธีเดียวกับการปันส่วนเดิมที่ใช้กับการปันส่วนจำนวนเงินที่กิจการได้รับเมื่อมีการออกเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพให้กับแต่ละส่วนประกอบตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28 ถึง 32
- 34 เมื่อมีการปันส่วนสิ่งตอบแทน ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจะรับรู้ตามหลักการบัญชีที่ใช้กับองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ ดังนี้
- 34.1 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนและ
- 34.2 จำนวนสิ่งตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น จะรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น
- 35 กิจการอาจแก้ไขเงื่อนไขในเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพเพื่อให้เกิดการแปลงสภาพก่อนกำหนด เช่น การเสนออัตราส่วนการแปลงค่าที่ดีกว่า หรือให้สิ่งตอบแทนเพิ่มเติมหากมีการแปลงสภาพก่อนวันที่กำหนด ความแตกต่างที่เกิดขึ้น (ในวันที่เงื่อนไขถูกแก้ไข) ระหว่างมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินจะได้รับจากการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินภายใต้เงื่อนไขใหม่กับมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินจะได้รับภายใต้เงื่อนไขเดิม ต้องรับรู้เป็นผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน

#### หุ้นกู้ซื้อคืน (ย่อหน้าที่ 33 และ 34)

- 36 ตราสารหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกจะไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน ไม่ว่าเหตุผลของการซื้อหุ้นคืนจะเป็นอย่างไร ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้กิจการที่ซื้อตราสารหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกคืนกลับมาขึ้นหักตราสารหุ้นดังกล่าวออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น อย่างไรก็ตาม หากกิจการถือหุ้นกู้ที่กิจการออกแทนบุคคลอื่น เช่น สถาบันการเงินที่ถือหุ้นกู้ของตนเองในนามของลูกค้า จะถือเป็นการถือหุ้นในลักษณะตัวแทน และเป็นผลให้การถือดังกล่าวไม่ต้องบันทึกในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ

#### ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุน (ย่อหน้าที่ 35 ถึง 41)

- 37 ตัวอย่างดังต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเพื่อประกอบกับการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 35 สำหรับเครื่องมือทางการเงินแบบผสม สมมติให้หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสม มีกำหนดได้ถอนเป็นเงินสดภายใน 5 ปี แต่เงินปันผลที่เกี่ยวข้องจะได้รับการกำหนดจ่ายโดยขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการก่อนวันได้ถอน เครื่องมือ

ทางการเงินดังกล่าวจัดเป็นเครื่องมือทางการเงินแบบผสม โดยองค์ประกอบของหนี้สินมีจำนวนเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ไถ่ถอน การตัดจำหน่ายส่วนต่ำกว่ามูลค่าที่เกิดจากการคำนวณมูลค่าปัจจุบันจะรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายในกำไรหรือขาดทุน ส่วนการจ่ายเงินปันผลที่เกิดจากองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นจะรับรู้เป็นการจัดสรรกำไรหรือขาดทุน วิธีปฏิบัติจะคล้ายกันในกรณีที่มีการไถ่ถอนที่ไม่มีการกำหนดไว้แน่นอน แต่ขึ้นอยู่กับสิทธิของผู้ถือที่จะเลือก หรือถ้าหุ้นนั้นถูกกำหนดให้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ โดยได้จำนวนหุ้นสามัญเท่ากับจำนวนเงินที่แน่นอนจำนวนหนึ่งหรือจำนวนที่เปลี่ยนแปลงไปตามตัวแปรอ้างอิงตัวใดตัวหนึ่ง (เช่น สินค้าโภคภัณฑ์) อย่างไรก็ตาม ถ้าเงินปันผลที่ไม่ได้จ่ายถูกรวมเข้าไปในจำนวนเงินไถ่ถอน เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นหนี้สิน และเงินปันผลนั้นจะต้องถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายด้วย

### การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 42 ถึง 50)

38 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

#### เกณฑ์ที่กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในปัจจุบันในการนำจำนวนที่รับรู้มาหักกลบลบหนี้กัน (ย่อหน้าที่ 42.1)

38ก สิทธิตามกฎหมายในการหักกลบหนี้ อาจใช้ประโยชน์ได้ในปัจจุบันหรืออาจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต (เช่น สิทธิอาจถูกเรียกหรือใช้สิทธิเมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างในอนาคต เช่น การไม่ชำระเงินตามสัญญา การผิดนัดชำระหนี้ หรือการล้มละลายของหนึ่งในคู่สัญญา) หากสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบหนี้ไม่ได้ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต สิทธิดังกล่าวอาจใช้บังคับตามกฎหมายได้ในการดำเนินธุรกิจตามปกติ หรือเมื่อเกิดการไม่ชำระเงินตามสัญญา หรือเกิดการผิดนัดชำระหนี้ หรือการล้มละลายของคู่สัญญาคนใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย

38ข เพื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 42.1 กิจการต้องมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบลบหนี้กัน โดยเงื่อนไขต่อไปนี้เป็นสิทธิในการหักกลบลบหนี้

38ข.1 ต้องไม่ใช่สิทธิที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต และ

38ข.2 ต้องเป็นสิทธิตามกฎหมายซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกสถานการณ์ต่อไปนี้

38ข.2.1 การดำเนินธุรกิจตามปกติ

38ข.2.2 การไม่ชำระเงินตามสัญญา

38ข.2.3 การผิดนัดชำระหนี้หรือการล้มละลายของกิจการและคู่สัญญาทุกราย

38ค ลักษณะและขอบเขตของสิทธิในการหักกลบลบหนี้รวมถึงเงื่อนไขที่ติดมากับการใช้สิทธิ และการมีอยู่ของเหตุการณ์การไม่ชำระเงินตามสัญญา การผิดนัดชำระ หรือการล้มละลาย อาจไม่เหมือนกันในแต่ละเขตอำนาจทางกฎหมาย ดังนั้นจึงไม่อาจสันนิษฐานได้ว่าสิทธิในการหักกลบลบหนี้สามารถใช้



ประโยชน์ได้สำหรับการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามปกติ ตัวอย่างเช่น กฎหมายล้มละลายหรือกฎหมายเกี่ยวกับการผิดนัดชำระหนี้ของเขตอำนาจทางกฎหมายอาจห้ามหรือจำกัดสิทธิในการหักกลบลบหนี้เมื่อเกิดการล้มละลายหรือการผิดสัญญาในบางสถานการณ์

- 38ง กฎหมายที่บังคับใช้กับความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญา (ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขตามสัญญา กฎหมายว่าด้วยสัญญา หรือการไม่ชำระเงินตามสัญญา การผิดนัดชำระ หรือการล้มละลายที่ใช้บังคับกับคู่สัญญา) จำเป็นต้องได้รับการพิจารณาให้แน่ใจว่าสิทธิในการหักกลบลบหนี้ใช้ได้ในการดำเนินงานที่เป็นไปตามปกติของธุรกิจ ในเหตุการณ์การไม่ชำระเงินตามสัญญา ผิดนัดชำระ หรือล้มละลายของกิจการและของคู่สัญญาทั้งหมด (ตามที่ระบุไว้ในภาคผนวกย่อหน้า 38ข.2)

**เกณฑ์ที่กิจการตั้งใจที่จะจ่ายชำระจำนวนที่รับรู้ไว้ด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจที่จะรับประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน (ย่อหน้า 42.2)**

- 38จ เพื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในย่อหน้า 42.2 กิจการต้องตั้งใจที่จะจ่ายชำระจำนวนที่รับรู้ไว้ด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจที่จะรับประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน แม้ว่ากิจการอาจมีสิทธิที่จะจ่ายชำระด้วยยอดสุทธิ และอาจรับประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินแยกต่างหากจากกันได้

- 38ฉ หากกิจการสามารถจ่ายชำระในลักษณะดังกล่าวซึ่งเป็นผลที่เทียบเท่ากับการจ่ายชำระสุทธิ ถือว่าเป็นไปตามเกณฑ์การจ่ายชำระในย่อหน้า 42.2 ซึ่งจะเกิดขึ้นหากวิธีการจ่ายชำระขั้นต้นมีลักษณะที่กำจัดหรือส่งผลให้เกิดความเสี่ยงด้านเครดิตและสภาพคล่องที่ไม่มีนัยสำคัญ และจะดำเนินการลูกหนี้และเจ้าหนี้ในกระบวนการจ่ายชำระหรือวงจรเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ระบบการจ่ายชำระขั้นต้นซึ่งมีคุณสมบัติทั้งหมดดังต่อไปนี้ จึงจะเป็นไปตามเกณฑ์การจ่ายชำระด้วยยอดสุทธิในย่อหน้า 42.2

38ฉ.1 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งมีสิทธิในการหักกลบลบถูกดำเนินการ ณ เวลาเดียวกัน

38ฉ.2 เมื่อสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่ถูกดำเนินการ คู่สัญญาจะถูกผูกมัดให้ปฏิบัติตามภาระผูกพันการจ่ายชำระ

38ฉ.3 ไม่มีกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้นจากสินทรัพย์และหนี้สินที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อถูกดำเนินการ (ยกเว้นกรณีที่มีการดำเนินการล้มเหลว ดูย่อหน้า 38ฉ.4)

38ฉ.4 สินทรัพย์และหนี้สินที่มีหลักประกันเป็นหลักทรัพย์จะถูกชำระโดยการโอนหลักทรัพย์หรือโดยระบบที่คล้ายกัน (ตัวอย่างเช่น การส่งมอบเมื่อเทียบเท่ากับการจ่ายชำระ) ดังนั้นหากการโอนหลักทรัพย์ล้มเหลว การดำเนินการของลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ที่เกี่ยวข้องซึ่งมีหลักทรัพย์ค้ำประกันจะล้มเหลวเช่นกัน (และในทางกลับกัน)

38ฉ.5 ธุรกรรมใดๆ ที่ล้มเหลว ตามที่ระบุในย่อหน้า 38ฉ.4 จะถูกดำเนินการอีกครั้งจนกว่าการจ่ายชำระจะเสร็จสิ้น

38ฉ.6 การจ่ายชำระจะดำเนินการผ่านสำนักชำระเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น ธนาคาร ธนาคารกลาง

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

เพื่อรับฟังความคิดเห็นและการสัมมนาพิจารณาวันที่ 20-21 ธันวาคม พ.ศ. 2559

ศูนย์หลักทรัพย์ ศูนย์รับฝากหลักทรัพย์) และ

38ฉ.7 วงเงินสินเชื่อระหว่างวันซึ่งมีไว้เพื่อให้มีวงเงินเบิกเกินบัญชีเพียงพอสำหรับการดำเนินการ  
จ่ายชำระ ณ วันที่มีการจ่ายชำระสำหรับแต่ละคู่สัญญา และมีความแน่นอนที่วงเงินสินเชื่อ  
ระหว่างวันจะถูกใช้ก่อน เมื่อมีการร้องขอ

- 39 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเป็นพิเศษสำหรับเครื่องมือทางการเงินสังเคราะห์  
เครื่องมือทางการเงินสังเคราะห์เป็นกลุ่มของเครื่องมือทางการเงินที่กิจการถือไว้เพื่อทำให้มีลักษณะ  
ประหนึ่งว่าเป็นเครื่องมือทางการเงินอีกประเภทหนึ่ง ตัวอย่างเช่น เงินกู้ระยะยาวที่มีอัตราดอกเบี้ย  
ลอยตัวที่มีส่วนประกอบสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย ซึ่งทำให้ได้รับการชำระเงินจากการจ่ายเงินที่  
เป็นอัตราดอกเบี้ยลอยตัว และการจ่ายเงินด้วยอัตราดอกเบี้ยคงที่ ทำให้ตราสารมีลักษณะเหมือน  
หนี้สินระยะยาวที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่ เครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทที่รวมกันเป็นเครื่องมือทาง  
การเงินสังเคราะห์ดังกล่าวประกอบด้วยสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาที่มีเวลาและเงื่อนไขต่าง ๆ  
ของตัวเอง โดยเครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทนั้นสามารถโอนหรือชำระราคาแยกต่างหากจากกัน  
ได้ เครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทที่ประกอบกันนั้นมีความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ดังนั้น เมื่อ  
เครื่องมือทางการเงินหนึ่งในเครื่องมือทางการเงินสังเคราะห์มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ ขณะที่อีกตราสาร  
หนึ่งเป็นหนี้สิน เครื่องมือทางการเงินทั้งสองต้องไม่นำมาหักกลบกกันและต้องไม่แสดงในงบแสดง  
ฐานะการเงินของกิจการด้วยจำนวนสุทธิ ถ้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อของการหักกลบตามที่กำหนด  
ไว้ในย่อหน้าที่ 42 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 40 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)