

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๘๘/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๐๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๕ (๓/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๒๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิก

(๑) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ในลำดับที่ ๒๑ ตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๔๒ (พ.ศ. ๒๕๔๓) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี

(๒) ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๕๐ (พ.ศ. ๒๕๔๖) เรื่อง แก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๐๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๘ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 (ปรับปรุง 2559)

## เรื่อง

### การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการบัญชีสำหรับเงินลงทุนประเภทอื่นที่ไม่ใช่เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน เช่น เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากฉบับเดิม โดยปรับปรุงคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) และปรับปรุงการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค่าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น และจากเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค่า รวมถึงการนำการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับตราสารหนี้และตราสารทุนนั้นกล่าวรวมไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และตัดภาคผนวก

## สารบัญ

จากย่อหน้าที่

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

ข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนา เอน ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านควบคู่ไปกับข้อความอื่นที่เป็นคำอธิบายเพิ่มเติมและแนวทางปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีนัยสำคัญ

## วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนทุกประเภท ไม่ว่าเงินลงทุนนั้นจะเป็นเงินลงทุนชั่วคราว เงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนดังกล่าว

## ขอบเขต

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนที่เป็นตราสารหนี้และตราสารทุน
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึง
  - 2.1 เกณฑ์การรับรู้รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผลที่ได้รับจากเงินลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 2.2 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 2.3 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 2.4 การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน เช่น กองทุนรวม หรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 106 เรื่อง การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน)
  - 2.5 การบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยม สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า หรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 2.6 การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าการเงินตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 2.7 การบัญชีสำหรับกิจการประกันชีวิต (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)) หรือเงินลงทุนของ

โครงการเงินบำเหน็จบำนาญซึ่งเป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานแยกจากกิจการที่เป็นนายจ้าง (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

- 2.8 การบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้))

## คำนิยาม

### 3 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เงินลงทุน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับกิจการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่กิจการได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า) รายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินลงทุน ก) สินค้าคงเหลือ ตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้) ข) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ไม่ใช่สังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ค) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้)
เงินลงทุนชั่วคราว	หมายถึง	เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน 1 ปี เงินลงทุนชั่วคราวรวมถึง หลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เผื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดภายใน 1 ปี

เงินลงทุนระยะยาว	หมายถึง	เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้เกิน 1 ปี เงินลงทุนระยะยาวรวมถึง ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป ตราสารหนี้ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
หลักทรัพย์เพื่อค้า	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราผลตอบแทนสูง
หลักทรัพย์เพื่อขาย	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม การร่วมค้า หลักทรัพย์เพื่อขายสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว
เงินลงทุนทั่วไป	หมายถึง	เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้กิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด	หมายถึง	เงินลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทตราสารหนี้ที่กิจการมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือไว้จนครบกำหนดได้ก่อน
ตราสารทุน	หมายถึง	สัญญาที่แสดงว่าผู้ถือตราสารมีความเป็นเจ้าของใน ส่วนได้เสียคงเหลือของกิจการที่ไปลงทุน

ส่วนได้เสียคงเหลือ	หมายถึง	ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว
ตราสารหนี้	หมายถึง	สัญญาที่แสดงว่าผู้ออกตราสารมีภาระผูกพันทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้แก่ผู้ถือตราสารตามจำนวนและเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้โดยชัดเจนหรือโดยปริยาย
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
ราคาทุนตัดจำหน่าย	หมายถึง	ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาหรือโอนมาตั้งแต่เริ่มแรกหักเงินต้นที่จ่ายคืน และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ การตัดจำหน่ายส่วนต่างดังกล่าวต้องคำนวณโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีนัยสำคัญ
วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	หมายถึง	วิธีคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงซึ่งเป็นอัตราคงที่ตลอดอายุของตราสารหนี้
อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	หมายถึง	อัตราคิดลดที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของตราสารหนี้
หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด	หมายถึง	หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องจึงทำให้สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นได้ในทันที

## รูปแบบของเงินลงทุน

- 4 กิจการถือเงินลงทุนไว้ด้วยเหตุผลที่ต่างกัน กิจการบางประเภท เช่น ธนาคารมีกิจกรรมการลงทุนซึ่งถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในเรื่องการดำเนินงาน กิจการบางประเภทมีเงินลงทุนไว้เพื่อสะสมเงินทุนส่วนเกิน และกิจการบางประเภทมีเงินลงทุนไว้เพื่อเสริมสร้างความสัมพันธ์ทางการค้าหรือเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการค้า
- 5 เงินลงทุนบางชนิดมีเอกสารสิทธิในรูปของใบหุ้นหรือเอกสารอื่น ในขณะที่เงินลงทุนบางชนิดไม่มีเอกสารสิทธิ เงินลงทุนอาจอยู่ในรูปของเงินให้กู้ยืมที่ไม่ใช่หนี้การชำระระยะสั้นและระยะยาวหรืออยู่ในรูปของส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของกิจการอื่น เช่น หุ้นทุน ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เงินลงทุนจึงหมายถึง เงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน โดยไม่รวมถึงเงินลงทุนในสินทรัพย์ชนิดอื่น เช่น ทอง เพชร หรือสินค้าเกษตรที่อยู่ในความต้องการของตลาด

## ต้นทุนของเงินลงทุน

- 6 ต้นทุนของเงินลงทุนต้องรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากร ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและต้นทุนภายในที่ได้รับการแบ่งปันมา
- 7 หากกิจการได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการออกหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่นที่มีราคาตลาด รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนคือ ราคาตลาดของหลักทรัพย์ที่ออกไม่ใช่ราคาหรือมูลค่าที่ตราไว้ (ดูย่อหน้าที่ 23 ถึง 25) หากกิจการได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการแลกเปลี่ยนกับหลักทรัพย์อื่น รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนต้องกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน แต่จะมีหลักฐานชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ได้มานั้นเป็นราคาที่เหมาะสมกว่า
- 8 ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่าย กิจการได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุดัตราดอกเบี้ยมาซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่กิจการมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมา ต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ กิจการต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้สำหรับเงินปันผลที่กิจการได้จากตราสารทุนซึ่งประกาศจ่ายจากกำไรสุทธิก่อนการซื้อ กิจการต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับหุ้นกู้ที่ระบุดัตราดอกเบี้ย หากเป็นการยากที่กิจการจะปันส่วนเงินปันผลดังกล่าว กิจการต้องนำเงินปันผลทั้งหมดไปหักจากต้นทุนของเงินลงทุนหากเห็นชัดเจนว่าเงินปันผลนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการคืนทุน
- 9 ผู้ลงทุนต้องตัดจำหน่ายส่วนต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ (ส่วนลดหรือส่วนเกินจากการได้มาซึ่งเงินลงทุน) ตลอดระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่ได้รับตราสารจนถึงวันครบกำหนดด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ทั้งนี้เพื่อให้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนมี



อัตราดอกเบี้ย จำนวนที่ตัดจำหน่ายของส่วนลดหรือส่วนเกินต้องนำไปลดหรือเพิ่มรายได้ประหนึ่งว่าเป็น ดอกเบี้ย และบวกหรือหักจากมูลค่าตามบัญชีของตราสารนั้น มูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของ เงินลงทุนถือเป็นต้นทุนของเงินลงทุนในขณะนั้น

## การจัดประเภทเงินลงทุน

- 10 **ณ วันที่กิจการได้มาซึ่งเงินลงทุน กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้**
  - 10.1 **จัดประเภทตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนในความต้องการของตลาด ดังต่อไปนี้**
    - 10.1.1 **หลักทรัพย์เพื่อค้า**
    - 10.1.2 **หลักทรัพย์เพื่อขาย**
    - 10.1.3 **ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด**
  - 10.2 **จัดประเภทตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเป็นเงินลงทุนทั่วไป**
- 11 **ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุน ที่แสดงไว้แต่เดิม**
- 11 เงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 เว้นแต่ว่าตราสารทุนนั้นเป็น เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า
- 12 ตามปกติการค้าหลักทรัพย์เป็นการที่กิจการเข้าทำการซื้อขายหลักทรัพย์ที่มีสภาพซื้อขายคล่อง และสามารถเปลี่ยนมือได้บ่อย ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงหมายถึง หลักทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อ วัตถุประสงค์ในการหากำไรจากการขึ้นลงของราคาในช่วงเวลาสั้น ๆ โดยจัดรวมเป็นกลุ่มหลักทรัพย์ ซึ่งกิจการจะเจอะเจอถือไว้เพื่อค้า ทำให้หลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง หลักฐานที่ แสดงให้เห็นว่าหลักทรัพย์ที่กิจการได้มาเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ได้แก่ การที่กิจการทำการซื้อขาย กลุ่มหลักทรัพย์อย่างสม่ำเสมอจนมีรูปแบบที่ชัดเจนว่าหลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนเพื่อทำ กำไรช่วงสั้นอย่างแน่นอน หลักทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากหลักทรัพย์เพื่อขาย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์ที่ กิจการถือไว้เพื่อการอื่นโดยมิได้มีวัตถุประสงค์หลักที่จะค้าหลักทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการจะเต็มใจขาย หลักทรัพย์ดังกล่าวทันทีที่โอกาสอำนวย ดังนั้นหลักทรัพย์ที่กิจการได้มาโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่ แน่แน่นอน ต้องจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในทันที
- 13 กิจการจะจัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดก็ต่อเมื่อกิจการมีความตั้งใจ แน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือตราสารดังกล่าวไปจนครบกำหนด โดยที่กิจการจะไม่ขายตราสาร ดังกล่าวก่อนครบกำหนดหรือไม่โอนเปลี่ยนประเภทตราสารดังกล่าวเว้นแต่จะเกิดสถานการณ์ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14 กิจการจะต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ที่จะถือจนครบ กำหนดทุกรายการเพื่อโอนเปลี่ยนประเภทหากกิจการขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะ ถือจนครบกำหนดรายการใดรายการหนึ่งทั้งที่สถานการณ์ในย่อหน้าที่ 14 ไม่เกิดขึ้น
- 14 การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ต่อไปนี้อาจทำให้กิจการต้องเปลี่ยนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ไปจน ครบกำหนดโดยที่ไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด

การจำหน่ายหรือโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่สม่าเสมอกับการจัดประเภทที่ทำได้เดิม

- 14.1 มีหลักฐานที่แสดงว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
- 14.2 มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นผลให้มีการยกเลิกหรือลดข้อลดหย่อนทางภาษีอากรเกี่ยวกับดอกเบี้ยที่จะได้รับตราสารหนี้ ซึ่งกรณีนี้ไม่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีโดยทั่วไป
- 14.3 มีการรวมกิจการหรือจำหน่ายกิจการที่สำคัญซึ่งทำให้กิจการต้องขายหรือโอนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเพื่อให้กิจการรักษาระดับความเสี่ยงในอัตราดอกเบี้ยหรือความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการไว้ดังเดิม
- 14.4 มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่ส่งผลให้กิจการไม่สามารถถือเงินลงทุนบางชนิดไว้ในระดับที่กิจการเคยถือไว้ได้ ทำให้กิจการจำเป็นต้องจำหน่ายตราสารหนี้ดังกล่าว
- 14.5 มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดหรือกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินทุนของกิจการทำให้กิจการต้องลดขนาดลงโดยการขายเงินลงทุนดังกล่าว

นอกจากสถานการณ์ข้างต้น กิจการอาจไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจหรือความสามารถที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด หากกิจการต้องขายหรือโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้รายการหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ ซึ่งสถานการณ์นี้เกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นปกติสำหรับกิจการหรือเกิดเหตุการณ์ที่เป็นเอกเทศและไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการขายหรือโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46

- 15 กิจการต้องไม่จัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดหากกิจการเพียงแต่ตั้งใจว่าจะถือตราสารหนี้ไปอย่างไม่มีกำหนด หรือจะถือไว้เพื่อขายภายใต้สถานการณ์ต่อไปนี้
  - 15.1 อัตราดอกเบี้ยในตลาดของตราสารหนี้นั้นเปลี่ยนแปลงไปทำให้ความเสี่ยงในการชำระหนี้สูงขึ้น
  - 15.2 กิจการมีความจำเป็นต้องเพิ่มสภาพคล่อง ตัวอย่างเช่น มีผู้มาขอคืนเงินมัดจำ มีผู้ต้องการกู้เงินเป็นจำนวนมาก หรือกิจการต้องจ่ายค่าเรียกร้องจากกรรมธรรม์ประกันภัย
  - 15.3 เงินลงทุนที่สามารถใช้ทดแทนตราสารหนี้ดังกล่าวมีอัตราดอกเบี้ยที่จูงใจให้นำลงทุนกว่า
  - 15.4 มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขและแหล่งที่มาของเงินทุน
  - 15.5 มีการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน
- 16 หากกิจการขายตราสารหนี้ในลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ จะถือว่าการขายนั้นกระทำเมื่อครบกำหนด
  - 16.1 กิจการขายตราสารหนี้เมื่อใกล้ถึงวันครบกำหนด หรือใกล้ถึงวันที่ผู้ออกตราสารสามารถใช้สิทธิไถ่ถอนก่อนครบกำหนดหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ออกตราสารจะใช้สิทธิไถ่ถอนนั้น ซึ่งระยะเวลาจากวันที่ขายถึงวันครบกำหนดใกล้เคียงกันจนทำให้ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยไม่เป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดราคาของตราสารอีกต่อไป
  - 16.2 กิจการขายตราสารหนี้หลังจากที่ได้รับชำระเงินส่วนใหญ่ของเงินต้นที่คงค้างอยู่ ณ วันที่ได้ตราสารมา

- 17 หากกิจการลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด กิจการต้องจัดประเภทของเงินลงทุนดังกล่าวตามลักษณะความสัมพันธ์ของกิจการที่มีต่อกิจการที่ไปลงทุน หากกิจการมีตราสารทุนอยู่ในความครอบครองเพียงพอที่จะทำให้กิจการมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการไปลงทุน กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)) หากกิจการมีตราสารทุนอยู่ในความครอบครองเพียงพอที่จะทำให้กิจการสามารถควบคุมกิจการที่ได้รับการลงทุน กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย และต้องจัดท่างบการเงินรวม (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)) และงบการเงินเฉพาะกิจการ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)) หากกิจการมีตราสารทุนที่ทำให้กิจการมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมกิจการ กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นการร่วมค้า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)) หากกิจการมีตราสารทุนอยู่ในครอบครองแต่ไม่มีความสัมพันธ์ถึงขั้นที่จะมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการไปลงทุน หรือไม่สามารถควบคุมกิจการที่ได้รับการลงทุนได้ หรือไม่มีการควบคุมร่วมในการงาน กิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนทั่วไป
- 18 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการปฏิบัติกับเงินลงทุนในหน่วยลงทุนของกองทุนรวม เช่นเดียวกับที่ปฏิบัติกับตราสารทุน หน่วยลงทุนในกองทุนรวมให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 19 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการแยกแสดงสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบการเงิน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนตามย่อหน้าที่ 10 เป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว และต้องแสดงเงินลงทุนชั่วคราวเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและแสดงเงินลงทุนระยะยาวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
- 20 กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในงบการเงินให้ถูกต้องอยู่เสมอ เงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราวที่ไม่สามารถจัดเป็นเงินลงทุนระยะยาวได้นอกจากจะมีการโอนเปลี่ยนประเภท ในทำนองเดียวกัน ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งถือเป็นเงินลงทุนระยะยาวจะไม่สามารถจัดเป็นเงินลงทุนชั่วคราวได้นอกจากจะมีการโอนเปลี่ยนประเภทหรือกำลังจะครบกำหนดภายใน 1 ปี อย่างไรก็ตาม เงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เผื่อขายหรือเงินลงทุนทั่วไปสามารถจัดประเภทเป็นได้ทั้งเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขเวลาที่กิจการตั้งใจจะถือเงินลงทุนไว้หรืออายุตามสัญญาของเงินลงทุนเอง
- 21 ตามปกติกิจการต้องจัดประเภทตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเป็นเงินลงทุนทั่วไประยะยาว กิจการจะจัดประเภทหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดเป็นเงินลงทุนทั่วไประยะสั้นได้ก็ต่อเมื่อกิจการมีการตกลงหรือเจรจาถึงขั้นตกลงซื้อขายหรือ

แลกเปลี่ยนตราสารทุนดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการอื่น ซึ่งมีผลทำให้กิจการมั่นใจว่าจะครอบครองตราสารทุนนั้นไม่เกิน 1 ปีหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

- 22 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการที่ไม่ต้องแยกแสดงสินทรัพย์เป็นประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบการเงินยังคงต้องจัดประเภทเงินลงทุนตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10

### การวัดมูลค่ายุติธรรม

- 23 มูลค่ายุติธรรม เป็นราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด (ราคาขายหรือโอนออก (exit price)) โดยไม่คำนึงว่าราคาดังกล่าวจะสังเกตได้โดยตรงหรือได้จากการประมาณการโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าวิธีอื่น (คู่มือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 24 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
- 25 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

### มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน

#### เงินลงทุนชั่วคราว

- 26 กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวในงบแสดงฐานะการเงินดังต่อไปนี้
- 26.1 หลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม
- 26.2 เงินลงทุนทั่วไปต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุน
- 26.3 ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งจะครบกำหนดภายใน 1 ปีต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย
- 27 เงินลงทุนชั่วคราวรวมถึง ตราสารหนี้และตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด ตราสารดังกล่าวสามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องแสดงหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น ส่วนตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดถือเป็นเงินลงทุนทั่วไป กิจการจะจัดประเภทเงินลงทุนทั่วไปเป็นเงินลงทุนชั่วคราวก็ต่อเมื่อกิจการมีการตกลงหรือเจรจาถึงขั้นตกลงซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตราสารดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการอื่น เงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนปรับลดด้วยการด้อยค่าที่เกิดขึ้น ตามปกติตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดถือเป็น

เงินลงทุนระยะยาว เว้นแต่เมื่อตราสารหนี้ที่กำลังจะครบกำหนดภายใน 1 ปีนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องจัดประเภทตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดดังกล่าวเป็นเงินลงทุนชั่วคราว และต้องแสดงด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

- 28 กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อคำเป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนทันทีในงวดนั้น และต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เมื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายหลักทรัพย์จึงบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้นในกำไรหรือขาดทุน การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุน คือ ส่วนต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น
- 29 กิจการต้องบันทึกส่วนต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เพื่อคำเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนโดยทันที ผลกำไรและผลขาดทุนของหลักทรัพย์เพื่อคำทุกรายการให้นำมารวมเพื่อแสดงเป็นกำไรหรือขาดทุน กิจการต้องบันทึกส่วนต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เมื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายหลักทรัพย์จึงจะรับรู้ส่วนต่างนั้นในกำไรหรือขาดทุน กิจการสามารถบันทึกปรับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมโดยใช้บัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าของเงินลงทุน กิจการจะบันทึกส่วนต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนทั่วไปและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดก็ต่อเมื่อกิจการขายเงินลงทุนหรือเมื่อเงินลงทุนนั้นต้องค่า ในทั้งสองกรณี กิจการต้องบันทึกส่วนต่างดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันที

## เงินลงทุนระยะยาว

- 30 กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวในงบแสดงฐานะการเงิน และรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป ดังต่อไปนี้

### 30.1 เงินลงทุนในตราสารหนี้

30.1.1 หลักทรัพย์เมื่อขายต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายเงินลงทุนนั้นจึงบันทึกมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน

30.1.2 ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

30.2 เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งถือเป็นหลักทรัพย์เมื่อขายต้องปฏิบัติตามข้อ 30.1.1

30.3 เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดถือเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยราคาทุน

กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 32 ถึง 37 ในเรื่องเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนระยะยาว โดยพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนเป็นแต่ละรายการ

- 31 ตามปกติ เงินลงทุนระยะยาวแต่ละรายการมีความสำคัญต่อกิจการผู้ลงทุน ดังนั้น กิจการจึงต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนระยะยาวเป็นแต่ละรายการเพื่อดูความเหมาะสมของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

### การด้อยค่าของเงินลงทุน

#### การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

- 32 ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะด้อยค่าเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ดังกล่าว คือ ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากตราสารหนี้ซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม
- 33 กิจการต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในกำไรหรือขาดทุนทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่าและต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในเวลาต่อมาด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตราสารหนี้
- 34 กิจการอาจคำนวณรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนเป็นกลุ่ม เช่น กลุ่มของตราสารหนี้ที่คล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ กิจการอาจกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยใช้ราคาตลาดของตราสารหนี้ (ราคาขายสุทธิ) หรือราคายุติธรรมของหลักทรัพย์ (มูลค่าจากการใช้) หากกิจการคาดว่าหลักทรัพย์ที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวของตราสารหนี้ดังกล่าว หากในเวลาต่อมากิจการพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนที่ได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงกิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าว ได้เท่าที่ไม่เกินราคาทุนตัดจำหน่ายที่ควรเป็น หากกิจการไม่เคยบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่ามาเลยในงวดก่อน ๆ กิจการต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันทีที่เกิด หลังจากที่กิจการปรับมูลค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดให้เท่ากับมูลค่าปัจจุบันตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32 กิจการต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้โดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

#### การด้อยค่าของหลักทรัพย์เมื่อขาย

- 35 กิจการต้องบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เมื่อขายทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์นั้นด้อยค่า โดยการกลับบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เมื่อขายที่แสดงอยู่ในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้เป็นเจ้าของเป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันทีที่เกิด เว้นแต่กิจการเคยบันทึกส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าไว้ใน

องค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของ กิจการต้องกลับบัญชีส่วนเกินทุนดังกล่าวในการบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุน

- 36 หลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์เพื่อขายเกิดการด้อยค่า มีดังต่อไปนี้
- 36.1 กิจการที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน
  - 36.2 กิจการที่ออกหลักทรัพย์ผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา
  - 36.3 มีความเป็นไปได้สูงที่กิจการผู้ออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ
  - 36.4 หลักทรัพย์นั้นไม่มีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องอีกต่อไปเนื่องจากปัญหาทางการเงิน

### การด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป

- 37 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป

### การจำหน่ายเงินลงทุน

- 38 ในการจำหน่ายเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นกำไรหรือขาดทุนทันทีที่เกิดรายการ กิจการต้องบันทึกกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายเพื่อรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เช่น ส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าเงินลงทุน
- 39 หากกิจการจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน มูลค่าตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกกำไรหรือขาดทุนของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน

### การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน

- 40 กิจการต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้
- 40.1 การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้
    - 40.1.1 สำหรับการโอนเปลี่ยนแปลงหลักทรัพย์เพื่อค่าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในกำไรหรือขาดทุนทันที
    - 40.1.2 สำหรับการโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนแปลงในกำไรหรือขาดทุนทันที

- 40.1.3 สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ ในลักษณะเดียวกันกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน
- 40.1.4 สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น
- 40.1.5 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมค้าหรือเงินลงทุนทั่วไป ในงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องกลับรายการทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขายพร้อมทั้งใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนถือเสมือนเป็นราคาทุนและรับรู้กำไรขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรมไปยังกำไรหรือขาดทุน
- 40.1.6 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมค้าหรือเงินลงทุนทั่วไป ไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการ และวัดมูลค่าเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นหลักทรัพย์เพื่อขายด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 40.2 การโอนเปลี่ยนตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด
- 40.2.1 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า กิจการต้องใช้มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการ
- 40.2.2 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้าไปเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว กิจการต้องใช้มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการ หากเงินลงทุนส่วนที่จำหน่ายไปมีราคาขายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี กิจการต้องพิจารณาว่าเงินลงทุนส่วนที่เหลือด้อยค่าหรือไม่เพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า



- 41 ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากกิจการต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุนนับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนกิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ในทันที อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้กิจการต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนบางประเภทต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ เช่น การโอนเปลี่ยนระหว่างหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายต้องมีหลักฐานสนับสนุนในเวลาต่อมาว่ากิจการได้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปจากประเภทระยะยาวมาเป็นประเภทชั่วคราวสามารถทำได้หากกิจการมีหลักฐานว่าจะจำหน่ายเงินลงทุนนั้นในอนาคตอันใกล้ (ดูย่อหน้าที่ 21) ส่วนการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปจากประเภทชั่วคราวไปเป็นประเภทระยะยาวนั้น ยากที่จะเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ

## กำไรหรือขาดทุน

- 42 รายการต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
- 42.1 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาว (ดูย่อหน้าที่ 29 ถึง 34 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้))
  - 42.2 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาวที่คำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 38 ถึง 39
  - 42.3 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว
  - 42.4 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน
  - 42.5 รายการขาดทุนจากการด้อยค่า
- 43 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ที่เกิดจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้รายได้จากเงินลงทุนในกำไรหรือขาดทุนแต่ละงวดตามปกติโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงแม้ว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่ารายได้นั้นจะเป็นเงินปันผล หรือดอกเบี้ยรับซึ่งรวมค่าตัดจำหน่ายของส่วนเกินหรือส่วนลดที่มีอยู่ของเงินลงทุน ส่วนรายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุนต้องบันทึกในกำไรหรือขาดทุนทันที

## งบกระแสเงินสด

- 44 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

## การเปิดเผยข้อมูล

- 45 - 47 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 48 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยการปรับย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้ในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของจนสูญเสียการควบคุมหรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุน กิจการอาจถือเสมือนว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น ณ วันต้นงวดปี 2560 เป็นราคาทุนของเงินลงทุนนั้น (กรณีที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในปี 2560)

## วันถือปฏิบัติ

- 49 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย