

## ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

ด้วยพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๖๘ วรรคหนึ่งและสอง บัญญัติให้กระทรวงการคลังกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ให้หน่วยงานของรัฐ ที่มีใช้รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนถือปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานการเงิน

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้เรียกว่า “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ และนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑”

ข้อ ๒ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๓ ให้ยกเลิก

๓.๑ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงาน ภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ประกาศ ณ วันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖

๓.๒ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ประกาศ ณ วันที่ ๑๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๖

๓.๓ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ประกาศ ณ วันที่ ๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

๓.๔ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

๓.๕ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สิ้นค้าคงเหลือ ประกาศ ณ วันที่ ๑๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

๓.๖ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ประกาศ ณ วันที่ ๑๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔

๓.๗ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๔ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน ประกาศ ณ วันที่ ๒๔ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

๓.๘ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

๓.๙ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ประกาศ ณ วันที่ ๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙

๓.๑๐ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

๓.๑๑ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน ประกาศ ณ วันที่ ๖ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๕

ข้อ ๔ ให้หน่วยงานของรัฐที่มีใช้รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐที่แนบท้ายประกาศนี้

สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและหน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา ๔ (๗) แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ ภายในระยะเวลา ๓ ปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ มีผลใช้บังคับ

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๑

อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

## นโยบายการบัญชีภาครัฐ

### เรื่อง

### เงินลงทุน

### คำแถลงการณ์

นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน อ้างอิงจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ดังต่อไปนี้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๐๕ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

## นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	
ขอบเขต .....	๑
คำนิยาม .....	๒
รูปแบบของเงินลงทุน .....	๓-๕
ต้นทุนของเงินลงทุน .....	๖-๘
เงินลงทุนในตราสารหนี้ .....	๙-๒๙
การจัดประเภทเงินลงทุน .....	๙-๑๗
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด .....	๑๐-๑๓
หลักทรัพย์เพื่อค้า .....	๑๔-๑๕
หลักทรัพย์เพื่อขาย .....	๑๖-๑๗
การวัดมูลค่าเงินลงทุน .....	๑๘-๒๙
การวัดมูลค่าเริ่มแรก .....	๑๘
การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา .....	๑๙-๒๙
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด .....	๑๙-๒๓
การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด .....	๒๑-๒๓
ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า .....	๒๔-๒๕
ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย .....	๒๖-๒๙
เงินลงทุนในตราสารทุน .....	๓๐-๕๑
การจัดประเภทเงินลงทุน .....	๓๐-๔๓
เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม .....	๓๑-๓๓
อำนาจในการควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุม .....	๓๒-๓๓
เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม .....	๓๔-๓๗
อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในหน่วยงานร่วม .....	๓๕-๓๗
เงินลงทุนทั่วไป .....	๓๘
หลักทรัพย์เพื่อค้า .....	๓๙-๔๐
หลักทรัพย์เพื่อขาย .....	๔๑-๔๓
การวัดมูลค่าเงินลงทุน .....	๔๔-๕๑
การวัดมูลค่าเริ่มแรก .....	๔๔

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา.....	๔๕-๕๑
ตราสารทุนที่ถือเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/ หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป .....	๔๕
การด้อยค่าของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/ หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป.....	๔๖
ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า.....	๔๗-๔๘
ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย .....	๔๙-๕๑
ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน .....	๕๒-๕๘
การจัดประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าและเพื่อขาย .....	๕๒-๕๓
การวัดมูลค่าภายหลังการได้มาของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเพื่อขาย .....	๕๔-๕๕
การประมาณมูลค่ายุติธรรม .....	๕๖
การด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย.....	๕๗-๕๘
การแสดงรายการเงินลงทุน .....	๕๙-๖๔
งบแสดงฐานะการเงิน .....	๕๙-๖๒
งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน.....	๖๓-๖๔
การจำหน่ายเงินลงทุน.....	๖๕-๖๖
การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน.....	๖๗-๖๘
การเปิดเผยข้อมูล.....	๖๙-๗๒
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง.....	๗๓
วันที่ถือปฏิบัติ.....	๗๔

นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๗๔ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้หน่วยงานถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## วัตถุประสงค์

นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนไม่ว่าเงินลงทุนนั้นจะเป็นเงินลงทุนระยะสั้น เงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด

## ขอบเขต

๑. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนที่เป็นตราสารหนี้และตราสารทุน

## คำนิยาม

๒. คำศัพท์ที่ใช้ในนโยบายการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

**เงินลงทุน** หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับหน่วยงานไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้นหรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่หน่วยงานได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า) รายการต่อไปนี้อาจถือเป็นเงินลงทุน

(ก) สินค้าคงเหลือตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ

(ข) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่เป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์

**เงินลงทุนทั่วไป** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้หน่วยงานไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว

**ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด** หมายถึง เงินลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทตราสารหนี้ที่หน่วยงานมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือไว้จนครบกำหนดได้ถาวร

**ตราสารทุน** หมายถึง ตราสารที่แสดงว่าผู้ถือตราสารมีความเป็นเจ้าของในส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ของกิจการหรือหน่วยงานที่ไปลงทุนหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

**ตราสารหนี้** หมายถึง ตราสารที่แสดงว่าผู้ออกตราสารมีภาระผูกพันทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้แก่ผู้ถือตราสารตามจำนวนและเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้โดยชัดเจนหรือโดยปริยาย

**ราคาตลาด** หมายถึง จำนวนเงินที่หน่วยงานสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง

**ตลาดซื้อขายคล่อง** หมายถึง ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้

- (ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน
- (ข) ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ
- (ค) ต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน

**วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง** หมายถึง วิธีคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงซึ่งเป็นอัตราคงที่ตลอดอายุของตราสารหนี้

**อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง** หมายถึง อัตราคิดลดที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตตลอดอายุของตราสารหนี้เท่ากับราคาตามบัญชีของตราสารหนี้

**หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด** หมายถึง หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนอื่นที่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องจึงทำให้สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นได้ในทันที มูลค่ายุติธรรมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ในทันทีหากราคาขายหรือราคาเสนอซื้อหรือเสนอขายมีการเผยแพร่ที่เป็นปัจจุบันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือตลาดหลักทรัพย์อื่นที่ทำการเผยแพร่ราคาต่อสาธารณชน

**หน่วยงานผู้ควบคุม** หมายถึง หน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการควบคุมหน่วยงานอื่นหรือกิจการอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

**อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ** หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

**การควบคุม** หมายถึง การมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการหรือหน่วยงานนั้น

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่นและนำมาใช้ในนโยบายการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

## รูปแบบของเงินลงทุน

๓. หน่วยงานถือเงินลงทุนไว้ด้วยเหตุผลที่ต่างกัน เช่น เพื่อสะสมเงินทุนส่วนเกิน เพื่อให้ได้รับกำไรจากการขึ้นลงของมูลค่าเงินลงทุนในระยะสั้น เพื่อผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ยจากการถือครองเงินลงทุนจนครบกำหนดอายุ เพื่อผลตอบแทนในรูปส่วนแบ่งกำไรจากการถือครองเงินลงทุนในตราสารทุน หรือเพื่อดำรงสัดส่วนความเป็นเจ้าของในกิจการหรือหน่วยงานตามนโยบายของรัฐบาลเพื่อประโยชน์สาธารณะด้านใดด้านหนึ่ง เป็นต้น
๔. เงินลงทุนบางชนิดมีเอกสารสิทธิในรูปของใบหุ้นหรือเอกสารอื่นในขณะที่เงินลงทุนบางชนิดไม่มีเอกสารสิทธิ เงินลงทุนอาจอยู่ในรูปของส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของกิจการอื่น เช่น หุ้นทุนในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เงินลงทุนจึงหมายถึง เงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน โดยไม่รวมถึงเงินลงทุนในสินทรัพย์ชนิดอื่น เช่น ทอง เพชร หรือสินค้าเกษตรที่อยู่ในความต้องการของตลาด
๕. เงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน จัดเป็นเงินลงทุนประเภทหนึ่ง หน่วยงานต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน หากมีกำหนดจ่ายคืนภายใน ๑ ปีนับจากวันสิ้นสุทธอบระยะเวลา



รายงาน หน่วยงานต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะสั้นและต้องแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ในงบแสดงฐานะการเงิน หรือหากมีกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๑ ปี ต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว และต้องแสดงเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัด ในการเบิกถอน หน่วยงานต้องจัดประเภทและแสดงรายการเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นหรือสินทรัพย์ ไม่หมุนเวียนอื่น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูล ที่เกี่ยวข้องกับเงินฝากประจำและบัตรเงินฝากที่มีกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน ดังต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- (ก) อัตราดอกเบี้ยของเงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน
- (ข) ยอดเงินฝากแยกตามกำหนดเวลาในการจ่ายคืน เช่น ภายใน ๑ ปี เกินกว่า ๑ ปี แต่ไม่เกิน ๕ ปี และเกินกว่า ๕ ปี
- (ค) ข้อจำกัดในการเบิกถอน เช่น เงินฝากประจำที่ใช้ค่าประกันการใช้ไฟฟ้า

### ต้นทุนของเงินลงทุน

- ๖. ราคาของเงินลงทุนสะท้อนถึงต้นทุนของเงินลงทุนซึ่งรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่หน่วยงานจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาย่อซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า และค่าธรรมเนียม ต้นทุนของการจัดทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและต้นทุนภายในที่ได้รับการแบ่งปันมา
- ๗. หากหน่วยงานได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนต้องกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่จะมีหลักฐานชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ได้มานั้นเป็นราคาที่เหมาะสมกว่า
- ๘. ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่ายที่หน่วยงานได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่หน่วยงานจะได้หุ้นกู้ที่ระบุดอกเบี้ยมา ซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกูดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมาต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลา ก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ หน่วยงานต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้

## เงินลงทุนในตราสารหนี้

### การจัดประเภทเงินลงทุน

๙. ณ วันที่หน่วยงานได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารหนี้ หน่วยงานต้องพิจารณาจัดประเภทตราสารหนี้แต่ละรายการโดยพิจารณาตามลำดับของการจัดประเภท ดังต่อไปนี้

- (ก) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
- (ข) หลักทรัพย์เพื่อค้า หรือ
- (ค) หลักทรัพย์เพื่อขาย

ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่แสดงไว้แต่เดิม

### ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๑๐. หน่วยงานจะจัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดก็ต่อเมื่อหน่วยงานมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือตราสารดังกล่าวไปจนครบกำหนด โดยที่หน่วยงานจะไม่ขายตราสารดังกล่าวก่อนครบกำหนดหรือไม่โอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารดังกล่าว เว้นแต่จะเกิดสถานการณ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑ หน่วยงานต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดทุกรายการเพื่อโอนเปลี่ยนแปลง หากหน่วยงานขายหรือโอนเปลี่ยนแปลงตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดรายการใดรายการหนึ่งทั้งที่สถานการณ์ในย่อหน้าที่ ๑๑ ไม่เกิดขึ้น

๑๑. การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ต่อไปนี้อาจทำให้หน่วยงานต้องเปลี่ยนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ไปจนครบกำหนด โดยที่ไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด การจำหน่ายหรือโอนเปลี่ยนแปลงตราสารหนี้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่สม่ำเสมอกับการจัดประเภทที่ทำไว้เดิม

- (ก) มีหลักฐานที่แสดงว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
- (ข) มีการรวมหรือจำหน่ายกิจการหรือหน่วยงานที่สำคัญซึ่งทำให้หน่วยงานผู้ลงทุนต้องขายหรือโอนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เพื่อให้หน่วยงานสามารถรักษาระดับความเสี่ยงในอัตราดอกเบี้ยหรือความเสี่ยงด้านเครดิตของหน่วยงานไว้ดังเดิม
- (ค) มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่ส่งผลให้หน่วยงานไม่สามารถถือเงินลงทุนบางชนิดไว้ในระดับที่หน่วยงานเคยถือไว้ได้ ทำให้หน่วยงานจำเป็นต้องจำหน่ายตราสารหนี้ดังกล่าว
- (ง) มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดหรือกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินลงทุนของหน่วยงาน ทำให้หน่วยงานต้องลดขนาดลงโดยการขายเงินลงทุนดังกล่าว

นอกจากสถานการณ์ข้างต้น หน่วยงานอาจไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจหรือความสามารถที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนดหากหน่วยงานต้องขายหรือโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้รายการหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นปกติสำหรับหน่วยงานหรือเกิดจากเหตุการณ์ที่เป็นเอกเทศและไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการขายหรือโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๗๐

๑๒. หน่วยงานต้องไม่จัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หากหน่วยงานเพียงแต่ตั้งใจจะถือตราสารหนี้ไปอย่างไม่มีการกำหนด หรือจะถือไว้เพื่อขายภายใต้สถานการณ์ต่อไปนี้
- (ก) อัตราดอกเบี้ยในตลาดของตราสารหนี้เปลี่ยนแปลงไปทำให้ความเสี่ยงในการชำระหนี้สูงขึ้น
  - (ข) เงินลงทุนที่สามารถใช้ทดแทนตราสารหนี้ดังกล่าวมีอัตราผลตอบแทนที่จูงใจให้นำลงทุนกว่า
  - (ค) มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขและแหล่งที่มาของเงินทุน
  - (ง) มีการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน
๑๓. หากหน่วยงานขายตราสารหนี้ในลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ จะถือว่าการขายนั้นกระทำเมื่อครบกำหนด
- (ก) หน่วยงานขายตราสารหนี้เมื่อใกล้ถึงวันครบกำหนด หรือใกล้ถึงวันที่ผู้ออกตราสารสามารถใช้สิทธิไถ่ถอนก่อนครบกำหนดหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ออกตราสารจะใช้สิทธิไถ่ถอนนั้น ซึ่งระยะเวลาจากวันที่ขายถึงวันครบกำหนดใกล้เคียงกันจนทำให้ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยไม่เป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดราคาของตราสารอีกต่อไป
  - (ข) หน่วยงานขายตราสารหนี้หลังจากที่ได้รับชำระเงินส่วนใหญ่ของเงินต้นที่ค้างค้างอยู่ ณ วันที่ได้ตราสารมา

### หลักทรัพย์เพื่อค้า

๑๔. ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง ตราสารหนี้ที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้หน่วยงานถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง
๑๕. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๒

### หลักทรัพย์เพื่อขาย

๑๖. ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หมายถึง ตราสารหนี้ทุกชนิดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และในขณะเดียวกันไม่ถือเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หลักทรัพย์เพื่อขายสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนระยะสั้นหรือเงินลงทุนระยะยาว
๑๗. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๓

## การวัดมูลค่าเงินลงทุน

### การวัดมูลค่าเริ่มแรก

๑๘. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ

### การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

#### ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๑๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่หน่วยงานตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืนและบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ โดยใช้วิธีการตัดจำหน่ายส่วนต่างตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

๒๐. ผู้ลงทุนต้องตัดจำหน่ายส่วนต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ (ส่วนลดหรือส่วนเกินจากการได้มาซึ่งเงินลงทุน) ตลอดระยะเวลานับตั้งแต่วันที่ได้รับตราสารหนี้จนถึงวันครบกำหนด ทั้งนี้เพื่อให้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนมีอัตราคงที่ จำนวนที่ตัดจำหน่ายของส่วนลดหรือส่วนเกินต้องนำไปลดหรือเพิ่มรายได้ประหนึ่งว่าเป็นดอกเบี้ย และบวกหรือหักจากราคาตามบัญชีของตราสารหนี้ ราคาตามบัญชีที่เหลืออยู่ของเงินลงทุนถือเป็นต้นทุนของเงินลงทุนในขณะนั้น

#### การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๒๑. ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะด้อยค่าเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ดังกล่าวคือ ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากตราสารหนี้นั้น ซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

๒๒. หน่วยงานต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่า และต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในเวลาต่อมาด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตราสารหนี้

๒๓. หน่วยงานอาจคำนวณรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนเป็นกลุ่ม เช่น กลุ่มของตราสารหนี้ที่คล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ หน่วยงานอาจกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยใช้ราคาตลาดของตราสารหนี้ (ราคาขายสุทธิ) หรือมูลค่ายุติธรรมของหลักประกัน (มูลค่าจากการใช้) หากหน่วยงาน คาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวของตราสารหนี้ดังกล่าวในเวลาต่อมา หากหน่วยงานพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนที่ได้รับรู้ในงวดก่อน

ได้หมดไปหรือลดลง หน่วยงานต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวได้เท่าที่ไม่เกินราคาทุนตัดจำหน่ายที่ควรเป็น หากหน่วยงานไม่เคยบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่ามาเลยในงวดก่อน ๆ หน่วยงานต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีที่เกิดหลังจากที่หน่วยงานปรับมูลค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดให้เท่ากับมูลค่าปัจจุบันตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑ หน่วยงานต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้นั้นโดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

### ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๒๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๒๕. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๔

### ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

๒๖. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทั้งที่อยู่ในความต้องการของตลาดและไม่ได้อยู่ในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายด้วยมูลค่ายุติธรรมหักค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๒๗. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๕
๒๘. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายตามย่อหน้าที่ ๕๗ และ ๕๘
๒๙. สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่มีตลาดรองรับ หน่วยงานอาจต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ราคาซื้อขายของเงินลงทุนที่คล้ายคลึงกันที่มีตลาดรองรับ หากไม่สามารถหาราคาตลาดของเงินลงทุนที่คล้ายคลึงกันได้ หน่วยงานต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้นโดยใช้กระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตคิดลดด้วยอัตราที่เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง

## เงินลงทุนในตราสารทุน

### การจัดประเภทเงินลงทุน

๓๐. ณ วันที่หน่วยงานได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารทุน หน่วยงานต้องพิจารณาจัดประเภทตราสารทุนแต่ละรายการโดยพิจารณาตามลำดับของการจัดประเภท ดังต่อไปนี้
- (ก) เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม

- (ข) เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม
- (ค) เงินลงทุนทั่วไป
- (ง) หลักทรัพย์เพื่อค้า หรือ
- (จ) หลักทรัพย์เพื่อขาย

ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนที่แสดงไว้แต่เดิม

### เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๓๑. หน่วยงานที่ถูกควบคุม หมายถึง กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (หน่วยงานของรัฐ) อื่น

### อำนาจในการควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๓๒. หน่วยงานผู้ควบคุมถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อหน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรง หรือทางอ้อมโดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุมเกินร้อยละ ๕๐ ในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่หน่วยงานผู้ควบคุมมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้หน่วยงานผู้ควบคุมสามารถควบคุมกิจการอื่นดังกล่าวได้ กรณีตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ถือว่าหน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น แม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงไม่เกินร้อยละ ๕๐
- (ก) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการออกเสียงเกินร้อยละ ๕๐ เนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
  - (ข) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานอื่น
  - (ค) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัท หรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทโดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น
  - (ง) หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทโดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น
๓๓. หน่วยงานอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุนซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากหน่วยงานเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว หน่วยงานจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทาง

การเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น ในการประเมินว่าหน่วยงานมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่น หรือมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ หน่วยงานต้องพิจารณาถึงผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่อาจเกิดจากความเป็นไปได้ที่หน่วยงานสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการหรือหน่วยงานอื่นๆ ถืออยู่ด้วย ในบางกรณี หน่วยงานอาจมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้แต่ไม่สามารถใช้สิทธิในปัจจุบันได้ ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

### เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

๓๔. หน่วยงานร่วม หมายถึง กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัทที่อยู่ภายใต้ อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญของผู้ลงทุน (หน่วยงานของรัฐ) และไม่ถือเป็นหน่วยงานที่ถูกควบคุม

### อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในหน่วยงานร่วม

๓๕. หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุม) ในกิจการอื่นอย่างน้อยร้อยละ ๒๐ ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่น นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุม) ในกิจการอื่นน้อยกว่าร้อยละ ๒๐ ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญนอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่นนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในกิจการเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในกิจการดังกล่าวได้

๓๖. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ

- (ก) การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการหรือหน่วยงานอื่น
- (ข) การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น
- (ค) มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการหรือหน่วยงานอื่นอย่างเป็นสาระสำคัญ
- (ง) มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

๓๗. หน่วยงานสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในกิจการหรือหน่วยงานอื่น เมื่อหน่วยงานสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของ

กิจการหรือหน่วยงานอื่น การสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กรณีที่หน่วยงานร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

### เงินลงทุนทั่วไป

๓๘. หากหน่วยงานลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดแต่ไม่มีความสัมพันธ์ถึงขั้นที่จะสามารถควบคุมกิจการหรือหน่วยงาน หรือมีสิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญได้ หน่วยงานต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนทั่วไป

### หลักทรัพย์เพื่อค้า

๓๙. ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ทำให้หน่วยงานถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

๔๐. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๒

### หลักทรัพย์เพื่อขาย

๔๑. ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หมายถึง ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่ไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม และเงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

๔๒. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๓

๔๓. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานปฏิบัติกับเงินลงทุนในหน่วยลงทุนของกองทุนรวมเช่นเดียวกับที่ปฏิบัติกับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของหน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ทันทีหากมูลค่ายุติธรรมต่อหน่วยลงทุนสามารถกำหนดได้และมีการเผยแพร่ต่อสาธารณชนในกรณีนี้ หน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะเทียบเท่ากับตราสารทุนในความต้องการของตลาด

### การวัดมูลค่าเงินลงทุน

#### การวัดมูลค่าเริ่มแรก

๔๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ



## การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

### ตราสารทุนที่ถือเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป

๔๕. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือ หน่วยงานร่วม หรือเงินลงทุนทั่วไป ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน

### การด้อยค่าของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป

๔๖. ในกรณีที่มีสถานการณ์ว่าเงินลงทุนทั่วไปหรือเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม มีมูลค่าลดลงอย่างถาวรและมีความเป็นไปได้มากกว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะไม่กลับคืนมาในระยะยาว เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมี หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจกรรมหรือ หน่วยงานมีผลการดำเนินงานตกต่ำอย่างมาก และติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือต้อง ดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดทางการเงินโดยผลของกฎหมายจากการประสบปัญหาทางการเงินเป็น เวลานาน หน่วยงานต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในงบแสดงผลการดำเนินงานทาง การเงิน หากหน่วยงานสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่ ปรากฏว่ามีสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป หน่วยงานสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

### ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๔๗. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน

๔๘. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตาม ย่อหน้าที่ ๕๔

### ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

๔๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน

๕๐. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตาม ย่อหน้าที่ ๕๕

๕๑. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายตาม ย่อหน้าที่ ๕๗ และ ๕๘

## ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

### การจัดประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย

๕๒. โดยปกติหน่วยงานจะสามารถจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าเมื่อปรากฏชัดเจนว่าหน่วยงานเข้าทำการซื้อขายหลักทรัพย์ที่มีสภาพซื้อขายคล่องและสามารถเปลี่ยนมือได้โดยมีวัตถุประสงค์ในการหากำไรจากการขึ้นลงของราคาในช่วงเวลาสั้น ๆ โดยจัดรวมเป็นกลุ่มหลักทรัพย์ซึ่งหน่วยงานจะจงใจถือไว้เพื่อค้า ทำให้หลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหลักทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ได้แก่ การที่หน่วยงานทำการซื้อขายกลุ่มหลักทรัพย์อย่างสม่ำเสมอจนมีรูปแบบที่ชัดเจนว่าหลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนเพื่อหากำไรช่วงสั้นอย่างแน่นอนในกรณีดังกล่าวหน่วยงานต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า
๕๓. หลักทรัพย์เผื่อขายเป็นหลักทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อการใด ๆ โดยมีได้มีวัตถุประสงค์หลักที่จะค้าหลักทรัพย์นั้น แม้ว่าหน่วยงานจะตั้งใจขายหลักทรัพย์ดังกล่าวทันทีที่โอกาสอำนวย ดังนั้น หลักทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่แน่นอนต้องจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย

### การวัดมูลค่าภายหลังการได้มาของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย

๕๔. หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้า ซึ่งเป็นส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น เป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีในงวดนั้น รายการกำไรและรายการขาดทุนของหลักทรัพย์เพื่อค้าทุกรายการให้นำมารวมเพื่อแสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิ
๕๕. หน่วยงานต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เผื่อขาย ซึ่งเป็นส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุนส่วนต่างดังกล่าวถือเป็นส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนซึ่งหน่วยงานตั้งพักไว้ จนกระทั่งได้จำหน่ายหลักทรัพย์จึงจะรับรู้ส่วนต่างนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หน่วยงานสามารถบันทึกปรับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมโดยใช้บัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าของเงินลงทุน

### การประมาณมูลค่ายุติธรรม

๕๖. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนในความต้องการของตลาด เช่น เงินลงทุนในตราสารที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ราคาที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนของตลาดซื้อขายคล่องเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม ตามปกติหน่วยงานจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้ หน่วยงานอาจใช้ราคา

ซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า ในกรณีที่หน่วยงานมีตราสารที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดมาก่อน หน่วยงานสามารถใช้ราคาจากผู้ออกตราสารเสนอขายเป็นทอดแรก เช่น ในกรณีที่ผู้ออกตราสารเสนอขายหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดเป็นครั้งแรก

### การตัดยค่าของหลักทรัพย์เมื่อขาย

๕๗. หน่วยงานต้องบันทึกการตัดยค่าของหลักทรัพย์เมื่อขายทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์นั้นตัดยค่า โดยการบันทึกรายการขาดทุนจากการตัดยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หากหน่วยงานมีบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เมื่อขายที่แสดงอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องโอนบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าว เป็นรายการขาดทุนจากการตัดยค่าทันทีที่เกิด แต่หากหน่วยงานมีบัญชีส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องกลับบัญชีส่วนเกินทุนดังกล่าวในการบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกรายการขาดทุนจากการตัดยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน
๕๘. หลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์เมื่อขายเกิดการตัดยค่า มีดังต่อไปนี้
- (ก) กิจการหรือหน่วยงานที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน
  - (ข) กิจการหรือหน่วยงานที่ออกหลักทรัพย์ผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา
  - (ค) มีความเป็นไปได้สูงที่กิจการผู้ออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ
  - (ง) หลักทรัพย์นั้นไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องอีกต่อไปเนื่องจากปัญหาทางการเงิน

### การแสดงรายการเงินลงทุน

#### งบแสดงฐานะการเงิน

๕๙. ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็นเงินลงทุนระยะสั้นหรือเงินลงทุนระยะยาว และต้องแสดงเงินลงทุนระยะสั้นเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและแสดงเงินลงทุนระยะยาวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
๖๐. เงินลงทุนระยะสั้น หมายถึง เงินลงทุนที่หน่วยงานตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ได้แก่
- (ก) เงินลงทุนในตราสารหนี้
    - (๑) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งจะครบกำหนดภายใน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักค่าเพื่อการตัดยค่า

- (๒) ตราสารหนี้ในความต้องการของตลาดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น
- (๓) ตราสารหนี้ในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า การวัดมูลค่ายุติธรรมไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น
- (ข) เงินลงทุนในตราสารทุน
- (๑) ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไปเฉพาะรายการที่หน่วยงานมีการตกลง หรือเจรจาถึงขั้นตกลงซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตราสารดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการหรือหน่วยงานอื่น ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักค่าเพื่อการด้อยค่า
- (๒) ตราสารทุนในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม
- (๓) ตราสารทุนในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า
๖๑. เงินลงทุนระยะยาว หมายถึง เงินลงทุนที่หน่วยงานตั้งใจจะถือไว้เกิน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุทธรอบระยะเวลาการรายงาน ได้แก่
- (ก) เงินลงทุนในตราสารหนี้
- (๑) ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักค่าเพื่อการด้อยค่า
- (๒) ตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า
- (ข) เงินลงทุนในตราสารทุน
- (๑) ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมและหน่วยงานร่วม ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยราคาทุนหักค่าเพื่อการด้อยค่า
- (๒) ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด นอกจากรายการในย่อหน้าที่ ๖๑.๒.๑ ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไป ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักค่าเพื่อการด้อยค่า
- (๓) ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๒. ตามปกติ เงินลงทุนระยะยาวแต่ละรายการมีความสำคัญต่อหน่วยงานผู้ลงทุน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนระยะยาวเป็นแต่ละรายการเพื่อดูความเหมาะสมของราคาตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

### งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๖๓. รายการต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินสำหรับงวด

- (ก) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาว
- (ข) รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาวที่คำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๖๕ ถึง ๖๖
- (ค) รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระยะสั้นที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า
- (ง) รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน
- (จ) รายการขาดทุนจากการด้อยค่า และกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

๖๔. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ที่เกิดจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้รายได้จากเงินลงทุนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินแต่ละงวดตามปกติโดยไม่มี การเปลี่ยนแปลงแม้ว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่ารายได้นั้นจะเป็นเงินปันผลหรือดอกเบี้ยรับ ซึ่งรวมค่าตัดจำหน่ายของส่วนเกินหรือส่วนลดที่มีอยู่ของเงินลงทุน รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุนต้องรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที

### การจำหน่ายเงินลงทุน

๖๕. ในการจำหน่ายเงินลงทุน หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หน่วยงานต้องบันทึกกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายเพื่อรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเงินลงทุนในกรณีของหลักทรัพย์เพื่อขาย

๖๖. หากหน่วยงานจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน

### การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

๖๗. หน่วยงานต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

- (ก) การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้

- (๑) สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค่าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที
- (๒) สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที
- (๓) สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน
- (๔) สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
- (๕) สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม หน่วยงานต้องใช้ราคาทุน ในการบันทึกบัญชีพร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขายเสมือนกับหน่วยงานได้บันทึกหลักทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุมมาตั้งแต่แรก
- (๖) สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วมไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
- (ข) การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด
- (๑) สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวไปเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วม หน่วยงานต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี

- (๒) สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วมไปเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว หน่วยงานต้องใช้ราคาตามบัญชีของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นราคาโอนเปลี่ยน หากเงินลงทุนส่วนที่จำหน่ายไปมีราคาขายต่ำกว่าราคาตามบัญชี หน่วยงานต้องพิจารณาว่าเงินลงทุนส่วนที่เหลือด้อยค่าหรือไม่เพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า
๖๘. ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากหน่วยงานต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุนนับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้หน่วยงานต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนบางประเภทต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ เช่น การโอนเปลี่ยนระหว่างหลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายต้องมีหลักฐานสนับสนุนในเวลาต่อมาว่าหน่วยงานได้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

### การเปิดเผยข้อมูล

๖๙. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้
- (ก) นโยบายการบัญชีสำหรับ
- (๑) การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน
  - (๒) ข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อนในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย
  - (๓) การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระยะสั้น
- (ข) รายการที่มีสาระสำคัญที่รวมอยู่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินดังต่อไปนี้
- (๑) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาว
  - (๒) จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท
  - (๓) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า
  - (๔) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท
  - (๕) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป
- (ค) การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า และลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น

- (ง) หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้
- (๑) มูลค่ายุติธรรม
  - (๒) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า
  - (๓) จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
  - (๔) ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน ๑ ปี ภายใน ๒ ถึง ๕ ปี หรือภายใน ๖ ถึง ๑๐ ปี

๗๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

- (ก) จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน
- (ข) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น
- (ค) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น
- (ง) สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ ๑๑ ที่ทำให้หน่วยงานขายหรือโอนเปลี่ยนตราสารนั้น

๗๑. ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของหน่วยงานร่วม ไม่ว่าจะ เป็นข้อมูลรายกิจการหรือหน่วยงาน หรือข้อมูลของทั้งกลุ่มกิจการซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน

๗๒. รายละเอียดของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมและเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมที่สำคัญ รายชื่อของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งกิจการหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของและสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ รวมทั้งวิธีการบัญชีที่ใช้บันทึกเงินลงทุน

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๗๓. ในการนำนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติเป็นครั้งแรก ให้หน่วยงานถือปฏิบัติกับรายการเดิมโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยใช้มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนก่อนวันที่เริ่มถือปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นราคาทุนใหม่

### วันถือปฏิบัติ

๗๔. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับรายงานการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๖๑ เป็นต้นไป