



ประกาศกระทรวงการคลัง
เรื่อง นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดทำรายการการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำรายการการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน ซึ่งใช้แทนเนื้อหาที่เกี่ยวกับเงินลงทุนในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ เพื่อให้ครอบคลุมการดำเนินกิจกรรมทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนของหน่วยงานภาครัฐ โดยมีวัตถุประสงค์ให้มาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐมีความเป็นปัจจุบันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้รายการการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันนี้เป็นต้นไป

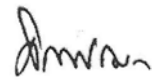
ข้อ ๒ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๔.๑ คำอธิบายศัพท์ คำว่า หลักทรัพย์เพื่อขายและหลักทรัพย์เพื่อค่า ของหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖

ข้อ ๓ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๔.๑ คำอธิบายศัพท์ คำว่า หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด และอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๒ คำนิยาม คำว่า หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด และอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญของนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน แทน

ข้อ ๑๑ ให้ยกเลิกความในย่อหน้าที่ ๘.๑๒ ของหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ และให้ใช้ความในย่อหน้าที่ ๖๓.๒ และ ๖๕ ของนโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน แทน

ข้อ ๑๒ ให้ใช้นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๖ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๕



(นายกิตติรัตน์ ณ ระนอง)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน

คำแถลงการณ์

นโยบายการบัญชีภาครัฐเรื่อง เงินลงทุน อ้างอิงจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ดังต่อไปนี้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๐๕ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ใช้แทนเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ดังนี้

- ย่อหน้าที่ ๖.๒๕ ถึง ๖.๓๐ หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ เรื่อง เงินลงทุน
- ย่อหน้าที่ ๗.๒๑ หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน เรื่อง กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของเงินลงทุน
- ย่อหน้าที่ ๘.๑๒ หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายได้ เรื่อง กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน
- ย่อหน้าที่ ๔.๑ คำอธิบายศัพท์ คำว่า หลักทรัพย์เพื่อขาย หลักทรัพย์เพื่อค่า หลักทรัพย์หรือเงินลงทุนในความต้องการของตลาด และอทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ

สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์

ขอบเขต

คำนิยาม

รูปแบบของเงินลงทุน

ต้นทุนของเงินลงทุน

เงินลงทุนในตราสารหนี้

การจัดประเภทเงินลงทุน

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

หลักทรัพย์เพื่อค้า

หลักทรัพย์เพื่อขาย

การวัดมูลค่าเงินลงทุน

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

เงินลงทุนในตราสารทุน

การจัดประเภทเงินลงทุน

เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม

อำนาจในการควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุม

เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในหน่วยงานร่วม

เงินลงทุนทั่วไป

หลักทรัพย์เพื่อค้า

หลักทรัพย์เพื่อขาย

การวัดมูลค่าเงินลงทุน

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

ตราสารทุนที่ถือเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป

การด้อยค่าของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม/เงินลงทุนทั่วไป

ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

๑

๒

๓-๕

๖-๘

๙-๒๙

๙-๑๗

๑๐-๑๓

๑๔-๑๕

๑๖-๑๗

๑๘-๒๙

๑๘

๑๙-๒๙

๑๙-๒๓

๒๑-๒๓

๒๔-๒๕

๒๖-๒๙

๓๐-๕๑

๓๐-๔๓

๓๑-๓๓

๓๒-๓๓

๓๔-๓๗

๓๕-๓๗

๓๘

๓๙-๔๐

๔๑-๔๓

๔๔-๕๑

๔๔

๔๕-๕๑

๔๕

๔๖

๔๗-๔๘

๔๙-๕๑

	ย่อหน้าที่
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
การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน	๖๗-๖๘
การเปิดเผยข้อมูล	๖๙-๗๒
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	๗๓
วันถือปฏิบัติ	๗๔
ภาคผนวก	

นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน

วัตถุประสงค์

นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ไม่ว่าเงินลงทุนนั้นจะเป็นเงินลงทุนระยะสั้น เงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนในความต้องการของตลาด หรือเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด

ขอบเขต

๑. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนที่เป็นตราสารหนี้และตราสารทุน

คำนิยาม

๒. คำศัพท์ที่ใช้ในนโยบายการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับหน่วยงาน ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล) ในรูปของราคาที่สูงขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่หน่วยงานได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า) รายการต่อไปนี้เป็นเงินลงทุน

ก) สินค้าคงเหลือ ตามที่นิยามไว้ในหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒

ข) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่เป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์

เงินลงทุนทั่วไป หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดทำให้หน่วยงานไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หมายถึง เงินลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทตราสารหนี้ที่หน่วยงานมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือไว้จนครบกำหนดได้ก่อน

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 หน่วยงานภาครัฐที่มีอำนาจในการควบคุมหน่วยงานอื่นหรือกิจการอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

การควบคุม หมายถึง การมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการหรือหน่วยงานนั้น

รูปแบบของเงินลงทุน

๓. หน่วยงานถือเงินลงทุนไว้ด้วยเหตุผลที่ต่างกัน เช่น เพื่อสะสมเงินทุนส่วนเกิน เพื่อให้ได้รับกำไรจากการขึ้นลงของมูลค่าเงินลงทุนในระยะสั้น เพื่อผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ยจากการถือครองเงินลงทุนจนครบกำหนดอายุ เพื่อผลตอบแทนในรูปส่วนแบ่งกำไรจากการถือครองเงินลงทุนในตราสารทุน หรือเพื่อดำรงสัดส่วนความเป็นเจ้าของในกิจการหรือหน่วยงานตามนโยบายของรัฐบาลเพื่อประโยชน์สาธารณะด้านใดด้านหนึ่ง เป็นต้น

๔. เงินลงทุนบางชนิดมีเอกสารสิทธิในรูปของใบหุ้นหรือเอกสารอื่น ในขณะที่เงินลงทุนบางชนิดไม่มีเอกสารสิทธิ เงินลงทุนอาจอยู่ในรูปของส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของกิจการอื่น เช่น หุ้นทุน ในนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ เงินลงทุนจึงหมายถึง เงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเงิน โดยไม่รวมถึงเงินลงทุนในสินทรัพย์ชนิดอื่น เช่น ทอง เพชร หรือสินค้าเกษตรที่อยู่ในความต้องการของตลาด
๕. เงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน จัดเป็นเงินลงทุนประเภทหนึ่ง หน่วยงานต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน หากมีกำหนดจ่ายคืนภายใน ๑ ปี นับจากวันสิ้นสุดรอบระยะเวลา รายงาน หน่วยงานต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะสั้นและต้องแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน หรือหากมีกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๑ ปี ต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวและต้องแสดงเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน สำหรับเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน หน่วยงานต้องจัดประเภทและแสดงรายการเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นหรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเงินฝากประจำและบัตรเงินฝากที่มีกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน ดังต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
 - ๕.๑ อัตราดอกเบี้ยของเงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดจ่ายคืนเกินกว่า ๓ เดือน
 - ๕.๒ ยอดเงินฝากแยกตามกำหนดเวลาในการจ่ายคืน เช่น ภายใน ๑ ปี เกินกว่า ๑ ปี แต่ไม่เกิน ๕ ปี และเกินกว่า ๕ ปี
 - ๕.๓ ข้อจำกัดในการเบิกถอน เช่น เงินฝากประจำที่ใช้ค่าประกันการใช้ไฟฟ้า

ต้นทุนของเงินลงทุน

๖. ราคาของเงินลงทุนสะท้อนถึงต้นทุนของเงินลงทุนซึ่งรวมรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่หน่วยงานจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น เช่น ราคาจ่ายซื้อเงินลงทุน ค่านายหน้า และค่าธรรมเนียม ต้นทุนของการจัดทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้ ต้นทุนทางการเงิน ต้นทุนทางการบริหารและต้นทุนภายในที่ได้รับการแบ่งปันมา
๗. หากหน่วยงานได้เงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วนมาด้วยการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น รายจ่ายในการได้มาซึ่งเงินลงทุนต้องกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลก เว้นแต่จะมีหลักฐานชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ได้มานั้นเป็นราคาที่เหมาะสมกว่า
๘. ตามปกติ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนจะถือเป็นรายได้ เนื่องจากกระแสเข้าดังกล่าวเป็นผลตอบแทนจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์กระแสเข้านั้นเป็นรายจ่ายที่หน่วยงานได้รับคืนจากการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ตัวอย่างเช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่หน่วยงานจะได้หุ้นกู้ที่ระบุดอกเบี้ยมาซึ่งดอกเบี้ยนั้นรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้ดังกล่าว ดอกเบี้ยจากหุ้นกู้ที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับในเวลาต่อมาต้องปันส่วนให้กับช่วงเวลาก่อนและหลังการซื้อหุ้นกู้ หน่วยงานต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เป็นของช่วงเวลาก่อนการซื้อเป็นรายได้

เงินลงทุนในตราสารหนี้

การจัดประเภทเงินลงทุน

๙. ณ วันที่หน่วยงานได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารหนี้ หน่วยงานต้องพิจารณาจัดประเภทตราสารหนี้แต่ละรายการโดยพิจารณาตามลำดับของการจัดประเภท ดังต่อไปนี้

๙.๑ ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หรือ

๙.๒ หลักทรัพย์เพื่อค้า หรือ

๙.๓ หลักทรัพย์เพื่อขาย

ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่แสดงไว้แต่เดิม

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๑๐. หน่วยงานจะจัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดก็ต่อเมื่อหน่วยงานมีความตั้งใจแน่วแน่และมีความสามารถที่จะถือตราสารดังกล่าวไปจนครบกำหนด โดยที่หน่วยงานจะไม่ขายตราสารดังกล่าวก่อนครบกำหนดหรือจะไม่โอนเปลี่ยนประเภทตราสารดังกล่าว เว้นแต่จะเกิดสถานการณ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๑ หน่วยงานต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดทุกรายการเพื่อโอนเปลี่ยนประเภท หากหน่วยงานขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดรายการใดรายการหนึ่งทั้งที่สถานการณ์ในย่อหน้าที่ ๑๑ ไม่เกิดขึ้น

๑๑. การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ต่อไปนี้อาจทำให้หน่วยงานต้องเปลี่ยนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ไปจนครบกำหนดโดยที่ไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนด การจำหน่ายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่สม่ำเสมอกับการจัดประเภทที่ทำไว้เดิม

๑๑.๑ มีหลักฐานที่แสดงว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ

๑๑.๒ มีการรวมหรือจำหน่ายกิจการหรือหน่วยงานที่สำคัญซึ่งทำให้หน่วยงานผู้ลงทุนต้องขายหรือโอนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเพื่อให้หน่วยงานสามารถรักษาระดับความเสี่ยงในอัตราดอกเบี้ยหรือความเสี่ยงด้านเครดิตของหน่วยงานไว้ดังเดิม

๑๑.๓ มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่ส่งผลให้หน่วยงานไม่สามารถถือเงินลงทุนบางชนิดไว้ในระดับที่หน่วยงานเคยถือไว้ได้ ทำให้หน่วยงานจำเป็นต้องจำหน่ายตราสารหนี้ดังกล่าว

๑๑.๔ มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดหรือกฎหมายเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินลงทุนของหน่วยงานทำให้หน่วยงานต้องลดขนาดลงโดยการขายเงินลงทุนดังกล่าว

นอกจากสถานการณ์ข้างต้น หน่วยงานอาจไม่จำเป็นต้องทบทวนความตั้งใจหรือความสามารถที่จะถือตราสารหนี้รายการอื่นไปจนครบกำหนดหากหน่วยงานต้องขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้รายการหนึ่งเนื่องจากสถานการณ์ที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นปกติสำหรับหน่วยงานหรือเกิดจากเหตุการณ์ที่เป็นเอกเทศและไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการขายหรือโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ดังกล่าวตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๗๐

๑๒. หน่วยงานต้องไม่จัดประเภทตราสารหนี้เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หากหน่วยงานเพียงแต่ตั้งใจจะถือตราสารหนี้ไปอย่างไม่มีกำหนด หรือจะถือไว้เพื่อขายภายใต้สถานการณ์ต่อไปนี้
- ๑๒.๑ อัตราดอกเบี้ยในตลาดของตราสารหนี้เปลี่ยนไปทำให้ความเสี่ยงในการชำระหนี้สูงขึ้น
 - ๑๒.๒ เงินลงทุนที่สามารถใช้ทดแทนตราสารหนี้ดังกล่าวมีอัตราผลตอบแทนที่จูงใจให้น่าลงทุนกว่า
 - ๑๒.๓ มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขและแหล่งที่มาของเงินทุน
 - ๑๒.๔ มีการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน
๑๓. หากหน่วยงานขายตราสารหนี้ในลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ จะถือว่าการขายนั้นกระทำเมื่อครบกำหนด
- ๑๓.๑ หน่วยงานขายตราสารหนี้เมื่อใกล้ถึงวันครบกำหนด หรือใกล้ถึงวันที่ผู้ออกตราสารสามารถใช้สิทธิไถ่ถอนก่อนครบกำหนดหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ออกตราสารจะใช้สิทธิไถ่ถอนนั้น ซึ่งระยะเวลาจากวันที่ขายถึงวันครบกำหนดใกล้เคียงกันจนทำให้ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยไม่เป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดราคาของตราสารอีกต่อไป
 - ๑๓.๒ หน่วยงานขายตราสารหนี้หลังจากที่ได้รับชำระเงินส่วนใหญ่ของเงินต้นที่คงค้างอยู่ ณ วันที่ได้ตราสารมา

หลักทรัพย์เพื่อค้า

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

หลักทรัพย์เพื่อขาย

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

การวัดมูลค่าเงินลงทุน

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

๑๘. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๑๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่หน่วยงานตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยราคาทุน ตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืนและบวกหรือหักค่าตัดจำหน่าย สะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ โดยใช้วิธีการตัดจำหน่ายส่วนต่างตามวิธี อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ
๒๐. ผู้ลงทุนต้องตัดจำหน่ายส่วนต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ (ส่วนลดหรือส่วนเกินจากการได้มาซึ่งเงินลงทุน) ตลอดระยะเวลานับตั้งแต่วันที่ได้รับตราสารหนี้จนถึงวันครบกำหนด ทั้งนี้เพื่อให้ผลตอบแทนจากเงินลงทุนมีอัตราคงที่ จำนวนที่ตัดจำหน่ายของส่วนลดหรือส่วนเกินต้องนำไปลดหรือเพิ่มรายได้ประหนึ่งว่าเป็นดอกเบี้ย และบวกหรือหักจากราคาตามบัญชีของตราสารหนี้ ราคาตามบัญชีที่เหลืออยู่ของเงินลงทุนถือเป็นต้นทุนของเงินลงทุนในขณะนั้น

การด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

๒๑. ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะด้อยค่าเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ดังกล่าวคือ ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากตราสารหนี้ซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม
๒๒. หน่วยงานต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่า และต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในเวลาต่อมาด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตราสารหนี้
๒๓. หน่วยงานอาจคำนวณรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนเป็นกลุ่ม เช่น กลุ่มของตราสารหนี้ที่คล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ หน่วยงานอาจกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยใช้ราคาตลาดของตราสารหนี้ (ราคาขายสุทธิ) หรือมูลค่ายุติธรรมของหลักประกัน (มูลค่าจากการใช้) หากหน่วยงานคาดว่าหลักประกันที่มีอยู่จะเป็นแหล่งชำระหนี้เพียงแหล่งเดียวของตราสารหนี้ดังกล่าว ในเวลาต่อมา หากหน่วยงานพบว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนที่ได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลง หน่วยงานต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวได้เท่าที่ไม่เกินราคาทุนตัดจำหน่ายที่ควรเป็น หากหน่วยงานไม่เคยบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่ามาเลยในงวดก่อน ๆ หน่วยงานต้องบันทึก รายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันทีที่เกิด หลังจากทีหน่วยงานปรับมูลค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดให้เท่ากับมูลค่าปัจจุบันตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑ หน่วยงานต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้โดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม

ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า

๒๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
๒๕. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค่า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๔

ตราสารหนี้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

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

เงินลงทุนในตราสารทุน

การจัดประเภทเงินลงทุน

๓๐. ณ วันที่หน่วยงานได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารทุน หน่วยงานต้องพิจารณาจัดประเภทตราสารทุนแต่ละรายการโดยพิจารณาตามลำดับของการจัดประเภท ดังต่อไปนี้
- ๓๐.๑ เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือ
 - ๓๐.๒ เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม หรือ
 - ๓๐.๓ เงินลงทุนทั่วไป หรือ
 - ๓๐.๔ หลักทรัพย์เพื่อค้า หรือ
 - ๓๐.๕ หลักทรัพย์เพื่อขาย
- ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องทบทวนความเหมาะสมในการจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนที่แสดงไว้แต่เดิม

เงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๓๑. หน่วยงานที่ถูกควบคุม หมายถึง กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (หน่วยงานภาครัฐ) อื่น

อำนาจในการควบคุมหน่วยงานที่ถูกควบคุม

๓๒. หน่วยงานผู้ควบคุมถือว่า มีอำนาจในการควบคุมเมื่อหน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรง หรือทางอ้อมโดยผ่านหน่วยงานที่ถูกควบคุม เกินร้อยละ ๕๐ ในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่หน่วยงานผู้ควบคุมมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้หน่วยงานผู้ควบคุมสามารถควบคุมกิจการอื่นดังกล่าวได้ กรณีตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ถือว่าหน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น แม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงไม่เกินร้อยละ ๕๐

- ๓๒.๑ หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการออกเสียงเกินร้อยละ ๕๐ เนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
- ๓๒.๒ หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานอื่น
- ๓๒.๓ หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทโดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น
- ๓๒.๔ หน่วยงานผู้ควบคุมมีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทโดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการหรือหน่วยงานอื่น
๓๓. หน่วยงานอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุนซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากหน่วยงานเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว หน่วยงานจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น ในการประเมินว่าหน่วยงานมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่น หรือมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ หน่วยงานต้องพิจารณาถึงผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่อาจเกิดจากความเป็นไปได้ที่หน่วยงานสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการหรือหน่วยงานอื่นๆ ถืออยู่ด้วย ในบางกรณี หน่วยงานอาจมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้แต่ไม่สามารถใช้สิทธิในปัจจุบันได้ ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยัง無法ใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

เงินลงทุนในหน่วยงานร่วม

๓๔. หน่วยงานร่วม หมายถึง กิจการหรือหน่วยงานซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัทที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญของผู้ลงทุน (หน่วยงานภาครัฐ) และไม่ถือเป็นหน่วยงานที่ถูกควบคุม

อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในหน่วยงานร่วม

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

๓๖. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ
- ๓๖.๑ การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการหรือหน่วยงานอื่น
 - ๓๖.๒ การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือ แบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น
 - ๓๖.๓ มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการหรือหน่วยงานอื่นอย่างเป็นสาระสำคัญ
 - ๓๖.๔ มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน
๓๗. หน่วยงานสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในกิจการหรือหน่วยงานอื่น เมื่อหน่วยงานสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือหน่วยงานอื่น การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กรณีที่หน่วยงานร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแลรวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

เงินลงทุนทั่วไป

๓๘. หากหน่วยงานลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดแต่ไม่มีความสัมพันธ์ถึงขั้นที่จะสามารถควบคุมกิจการหรือหน่วยงาน หรือมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญได้ หน่วยงานต้องจัดประเภทตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนทั่วไป

หลักทรัพย์เพื่อค้า

๓๙. ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่หน่วยงานถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้หน่วยงานถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราผลตอบแทนที่สูง
๔๐. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๒

หลักทรัพย์เพื่อขาย

๔๑. ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หมายถึง ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่ไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม และเงินลงทุนในหน่วยงานร่วม
๔๒. การจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๓
๔๓. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานปฏิบัติตามเงินลงทุนในหน่วยลงทุนของกองทุนรวม เช่นเดียวกับที่ปฏิบัติกับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของหน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะถือว่าสามารถกำหนดได้ทันทีหากมูลค่ายุติธรรมต่อหน่วยลงทุนสามารถกำหนดได้และมีการเผยแพร่ต่อสาธารณชน ในกรณีนี้หน่วยลงทุนในกองทุนรวมจะเทียบเท่ากับตราสารทุนในความต้องการของตลาด

การวัดมูลค่าเงินลงทุน

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

๔๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

ตราสารทุนที่ถือเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม เงินลงทุนทั่วไป

๔๕. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม หรือหน่วยงานร่วม หรือเงินลงทุนทั่วไป ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

การด้อยค่าของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม เงินลงทุนทั่วไป

๔๖. ในกรณีที่มีสถานการณ์ว่าเงินลงทุนทั่วไปหรือเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุม/หน่วยงานร่วม มีมูลค่าลดลงอย่างถาวรและมีความเป็นไปได้มากกว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะไม่กลับคืนมาในระยะยาว เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจการหรือหน่วยงานมีผลการดำเนินงานตกต่ำอย่างมาก และติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือต้องดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดทางการเงินโดยผลของกฎหมายจากการประสบปัญหาทางการเงินเป็นเวลานาน หน่วยงานต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หากหน่วยงานสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่มีปรากฏว่ามีสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป หน่วยงานสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๔๗. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๔๘. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๔

ตราสารทุนที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

๔๙. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักค่าเผื่อการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๕๐. การบันทึกผลที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้หน่วยงานพิจารณาตามย่อหน้าที่ ๕๕

๕๑. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายตามย่อหน้าที่ ๕๗ และ ๕๘

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

การจัดประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย

๕๒. โดยปกติหน่วยงานจะสามารถจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าเมื่อปรากฏชัดเจนว่าหน่วยงานเข้าทำการซื้อขายหลักทรัพย์ที่มีสภาพซื้อขายคล่องและสามารถเปลี่ยนมือได้โดยมีวัตถุประสงค์ในการหากำไรจากการขึ้นลงของราคาในช่วงเวลาสั้น ๆ โดยจัดรวมเป็นกลุ่มหลักทรัพย์ซึ่งหน่วยงานจะจูงใจไว้เพื่อค้า ทำให้หลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าหลักทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ได้แก่ การที่หน่วยงานทำการซื้อขายกลุ่มหลักทรัพย์อย่างสม่ำเสมอจนมีรูปแบบที่ชัดเจนว่าหลักทรัพย์ในกลุ่มมีการหมุนเวียนเพื่อทำกำไรช่วงสั้นอย่างแน่นอน ในกรณีดังกล่าวหน่วยงานต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า
๕๓. หลักทรัพย์เผื่อขายเป็นหลักทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้เพื่อการใด ๆ โดยมีได้มีวัตถุประสงค์หลักที่จะค้าหลักทรัพย์นั้น แม้ว่าหน่วยงานจะเต็มใจขายหลักทรัพย์ดังกล่าวทันทีที่โอกาสอำนวย ดังนั้น หลักทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่แน่นอนต้องจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มาของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเผื่อขาย

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

การประมาณมูลค่ายุติธรรม

๕๖. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนในความต้องการของตลาด เช่น เงินลงทุนในตราสารที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ราคาที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนของตลาดซื้อขายคล่องเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม ตามปกติหน่วยงานจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้ หน่วยงานอาจใช้ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า ในกรณีที่หน่วยงานมีตราสารที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดมาก่อน หน่วยงานสามารถใช้ราคาที่ผู้ออกตราสารเสนอขายเป็นทอดแรก เช่น ในกรณีที่ผู้ออกตราสารเสนอขายหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดเป็นครั้งแรก

การด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย

๕๗. หน่วยงานต้องบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายทันทีที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์นั้นด้อยค่า โดยการบันทึกการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน หากหน่วยงานมีบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายที่แสดงอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องโอนบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าว เป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันทีที่เกิดขึ้น แต่หากหน่วยงานมีบัญชีส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าอยู่ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หน่วยงานต้องกลับบัญชีส่วนเกินทุนดังกล่าวในการบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๕๘. หลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์เพื่อขายเกิดการด้อยค่า มีดังต่อไปนี้

- ๕๘.๑ กิจการหรือหน่วยงานที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน
- ๕๘.๒ กิจการหรือหน่วยงานที่ออกหลักทรัพย์ผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา
- ๕๘.๓ มีความเป็นไปได้สูงที่กิจการผู้ออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ
- ๕๘.๔ หลักทรัพย์นั้นไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องอีกต่อไปเนื่องจากปัญหาทางการเงิน

การแสดงรายการเงินลงทุน

งบแสดงฐานะการเงิน

๕๙. ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน หน่วยงานต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็นเงินลงทุนระยะสั้นหรือเงินลงทุนระยะยาว และต้องแสดงเงินลงทุนระยะสั้นเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและแสดงเงินลงทุนระยะยาวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

๖๐. เงินลงทุนระยะสั้น หมายถึง เงินลงทุนที่หน่วยงานตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ได้แก่

๖๐.๑ เงินลงทุนในตราสารหนี้

๖๐.๑.๑ ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งจะครบกำหนดภายใน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักค่าเผื่อการด้อยค่า

๖๐.๑.๒ ตราสารหนี้ในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น

๖๐.๑.๓ ตราสารหนี้ในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเผื่อการด้อยค่า การวัดมูลค่ายุติธรรมไม่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการขายเงินลงทุนนั้น

๖๐.๒ เงินลงทุนในตราสารทุน

๖๐.๒.๑ ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไป เฉพาะรายการที่หน่วยงานมีการตกลง หรือเจรจาถึงขึ้นตกลงซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนตราสารดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการหรือหน่วยงานอื่น ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่า

๖๐.๒.๒ ตราสารทุนในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม

๖๐.๒.๓ ตราสารทุนในความต้องการของตลาด ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๑. เงินลงทุนระยะยาว หมายถึง เงินลงทุนที่หน่วยงานตั้งใจจะถือไว้เกิน ๑ ปี นับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน ได้แก่

๖๑.๑ เงินลงทุนในตราสารหนี้

๖๑.๑.๑ ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย หักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๑.๑.๒ ตราสารหนี้ที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๑.๒ เงินลงทุนในตราสารทุน

๖๑.๒.๑ ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมและหน่วยงานร่วม ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยราคาทุนหักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๑.๒.๒ ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด นอกจากรายการในย่อหน้าที่ ๖๑.๒.๑ ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไป ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๑.๒.๓ ตราสารทุนในความต้องการของตลาดที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม หักค่าเพื่อการด้อยค่า

๖๒. ตามปกติ เงินลงทุนระยะยาวแต่ละรายการมีความสำคัญต่อหน่วยงานผู้ลงทุน ดังนั้น หน่วยงานจึงต้องพิจารณาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนระยะยาวเป็นแต่ละรายการเพื่อดูความเหมาะสมของราคาตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน

๖๓. รายการต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินสำหรับงวด

๖๓.๑ รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาว

๖๓.๒ รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาวที่คำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๖๕ ถึง ๖๖

๖๓.๓ รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระยะสั้นที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

๖๓.๔ รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

๖๓.๕ รายการขาดทุนจากการด้อยค่า และกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

๖๔. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีการรับรู้รายได้ที่เกิดจากเงินลงทุน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานต้องรับรู้รายได้จากเงินลงทุนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินแต่ละงวดตามปกติโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง แม้ว่ามูลค่าของเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่ารายได้นั้นจะเป็นเงินปันผล หรือดอกเบี้ยรับ ซึ่งรวมค่าตัดจำหน่ายของส่วนเกินหรือส่วนลดที่มีอยู่ของเงินลงทุน รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุนต้องรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที

การจำหน่ายเงินลงทุน

๖๕. ในการจำหน่ายเงินลงทุน หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หน่วยงานต้องบันทึกกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่จำหน่ายเพื่อรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเงินลงทุนในกรณีของหลักทรัพย์เพื่อขาย
๖๖. หากหน่วยงานจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน

การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

๖๗. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่ง ดังต่อไปนี้
- ๖๗.๑ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้
- ๖๗.๑.๑ สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค่าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที
- ๖๗.๑.๒ สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทันที
- ๖๗.๑.๓ สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน
- ๖๗.๑.๔ สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
- ๖๗.๑.๕ สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม หน่วยงานต้องใช้ราคาทุน ในการบันทึกบัญชีพร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขายเหมือนกับหน่วยงานได้บันทึกหลักทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุมมาตั้งแต่แรก

- ๖๗.๑.๖ สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วมไปเป็นหลักทรัพยเพื่อขาย หน่วยงานต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน
- ๖๗.๒ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด
- ๖๗.๒.๑ สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวไปเป็นเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วม หน่วยงานต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี
- ๖๗.๒.๒ สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมหรือหน่วยงานร่วมไปเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาว หน่วยงานต้องใช้ราคาตามบัญชีของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นราคาโอนเปลี่ยน หากเงินลงทุนส่วนที่จำหน่ายไปมีราคาขายต่ำกว่าราคาตามบัญชี หน่วยงานต้องพิจารณาว่าเงินลงทุนส่วนที่เหลือด้อยค่าหรือไม่เพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า
๖๘. ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากหน่วยงานต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุนนับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้หน่วยงานต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนบางประเภทต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ เช่น การโอนเปลี่ยนระหว่างหลักทรัพเพื่อค้าและหลักทรัพเพื่อขายต้องมีหลักฐานสนับสนุนในเวลาต่อมาว่าหน่วยงานได้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

การเปิดเผยข้อมูล

๖๙. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้
- ๖๙.๑ นโยบายการบัญชีสำหรับ
- ๖๙.๑.๑ การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน
- ๖๙.๑.๒ ข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อนในการกำหนด ต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย
- ๖๙.๑.๓ การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระยะสั้น
- ๖๙.๒ รายการที่มีสาระสำคัญที่รวมอยู่ในงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินดังต่อไปนี้
- ๖๙.๒.๑ รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนระยะสั้นและเงินลงทุนระยะยาว
- ๖๙.๒.๒ จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท
- ๖๙.๒.๓ จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพเพื่อขายไปเป็นหลักทรัพเพื่อค้า
- ๖๙.๒.๔ จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่าย เงินลงทุนแต่ละประเภท
- ๖๙.๒.๕ จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพเพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป

- ๖๙.๓ การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า และลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น
- ๖๙.๔ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดโดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้
- ๖๙.๔.๑ มูลค่ายุติธรรม
- ๖๙.๔.๒ จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า
- ๖๙.๔.๓ จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
- ๖๙.๔.๔ ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน ๑ ปี ภายใน ๒-๕ ปี หรือภายใน ๖-๑๐ ปี
๗๐. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้
- ๗๐.๑ จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน
- ๗๐.๒ จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น
- ๗๐.๓ จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น
- ๗๐.๔ สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ ๑๑ ที่ทำให้หน่วยงานขายหรือโอนเปลี่ยนตราสารนั้น
๗๑. ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของหน่วยงานร่วม ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลรายการกิจการหรือหน่วยงาน หรือข้อมูลของทั้งกลุ่มกิจการซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
๗๒. รายละเอียดของเงินลงทุนในหน่วยงานที่ถูกควบคุมและเงินลงทุนในหน่วยงานร่วมที่สำคัญ รายชื่อของกิจการหรือหน่วยงานที่ถูกลงทุน และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งกิจการหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของและสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ รวมทั้งวิธีการบัญชีที่ใช้บันทึกเงินลงทุน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๗๓. ในการนำนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มาถือปฏิบัติ หน่วยงานต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันที โดยต้องไม่ปรับย้อนหลังงบการเงินของงวดก่อน

วันถือปฏิบัติ

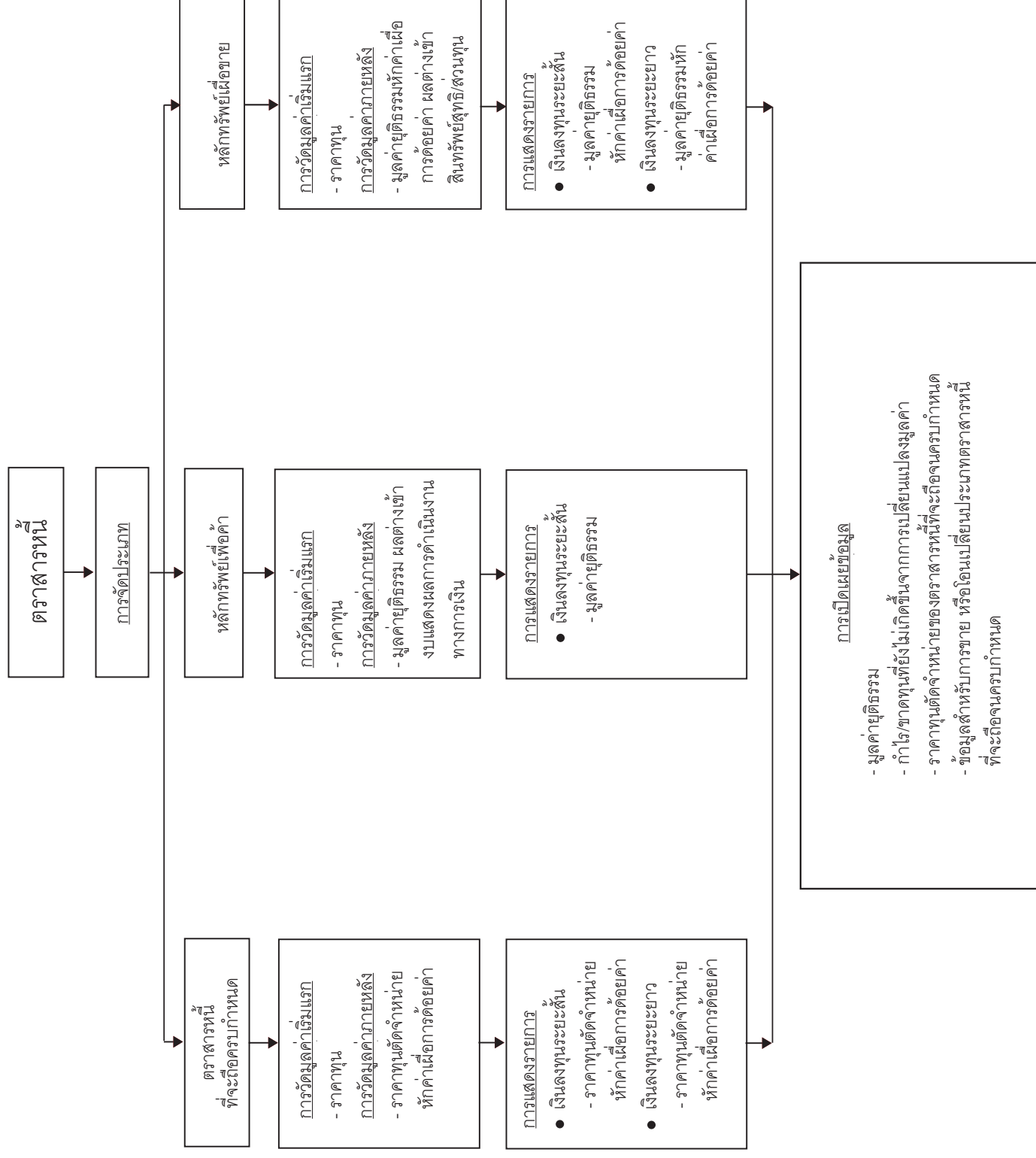
๗๔. นโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๕ เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ ประกอบด้วย แผนภาพตราสารทุนและตราสารหนี้ จัดทำขึ้นเพื่อประกอบความเข้าใจของผู้ใช้นโยบายการบัญชีภาครัฐ เรื่อง เงินลงทุน และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

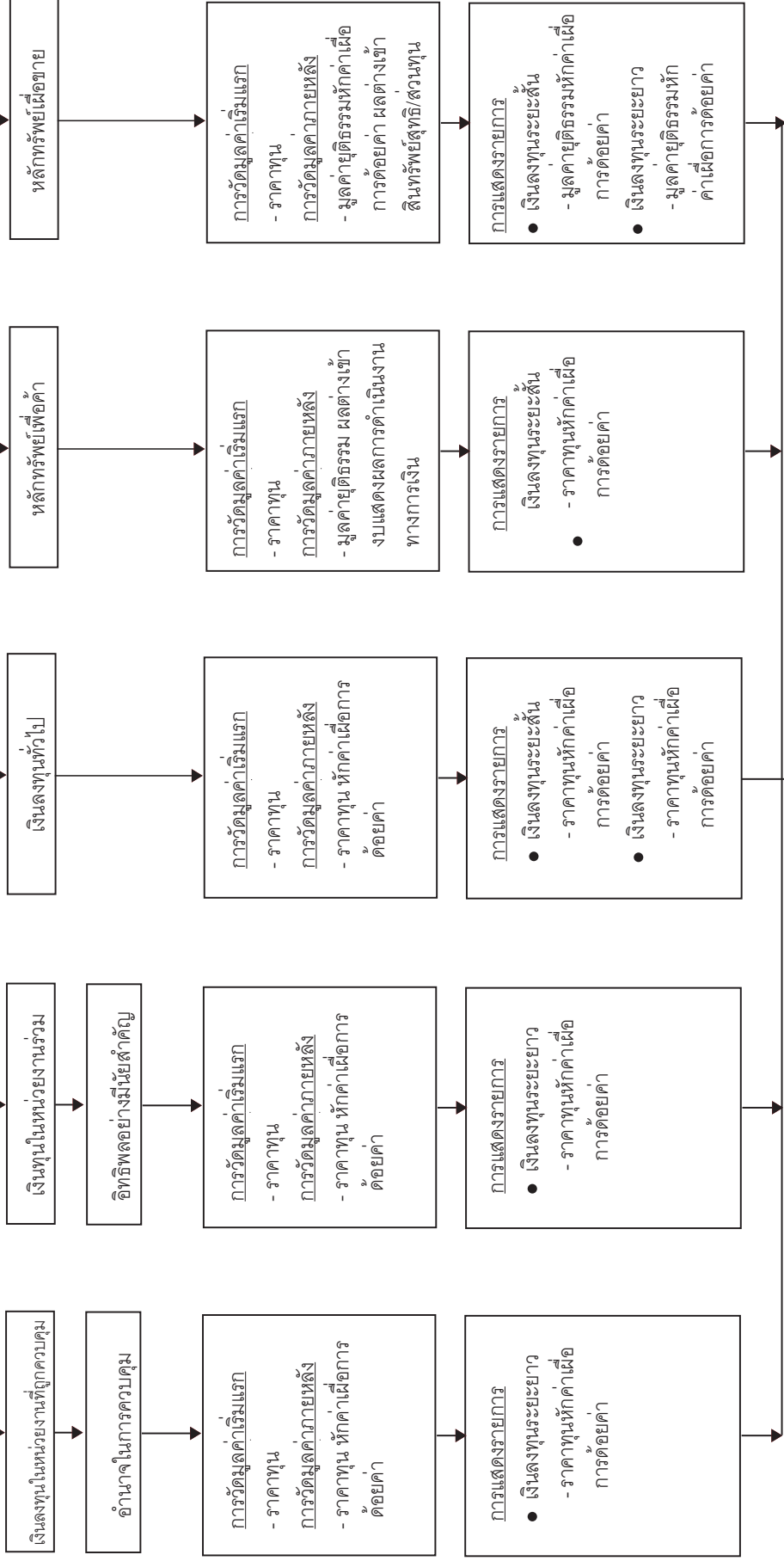
แผนภาพตราสารทุนและตราสารหนี้ ครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

๑. การจัดประเภทเงินลงทุน
๒. การวัดมูลค่าเงินลงทุน
 - ๒.๑ การวัดมูลค่าเริ่มแรก
 - ๒.๒ การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา
๓. การแสดงรายการ
๔. การเปิดเผยข้อมูล



ตราสารทุน

การจัดประเภท



การเปิดเผยข้อมูล

- มูลค่ายุติธรรม
- ถ้าไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า
- ข้อมูลสำหรับการขาย หรือโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

คณะกรรมการมาตรฐานและนโยบายบัญชีภาครัฐ

ศาสตราจารย์พนัส	สิมะเสถียร	ที่ปรึกษา
ศาสตราจารย์ประพันธ์	ศิริรัตน์ธารง	ที่ปรึกษา
ศาสตราจารย์สมชัย	ฤชุพันธุ์	ที่ปรึกษา
ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี	ณรงค์เดช	ที่ปรึกษา
อธิบดีกรมบัญชีกลาง		ประธานกรรมการ
รองอธิบดีกรมบัญชีกลาง หรือที่ปรึกษาที่กำกับงานบัญชีภาครัฐ		รองประธานกรรมการ
รองศาสตราจารย์ประวิตร	นิลสุวรรณากุล	กรรมการ
นางสาวอรพินธุ์	ชาติอัสพร	กรรมการ
รองศาสตราจารย์ดวงมณี	โกมารทัต	กรรมการ
รองศาสตราจารย์อังครัตน์	เพ็ญบจรีวัฒน์	กรรมการ
นายธวัชชัย	เกียรติกวนกุล	กรรมการ
นายศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการ
ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ		กรรมการและเลขานุการ
ผู้อำนวยการกลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ		กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

