

## บทที่ 6

### เงินลงทุน

#### หัวข้อเรื่อง

- การจัดประเภทเงินลงทุน
- ราคาทุนของเงินลงทุน
- การลงทุนในตราสารหนี้
- ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
- หลักทรัพย์เพื่อขาย
- การจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อขาย
- การแสดงรายการในงบการเงิน
- หลักทรัพย์เพื่อค้า
- การจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อค้า
- ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารหนี้-การซื้อขายหุ้นกู้ระหว่างงวด  
การจ่ายดอกเบี้ย
- การลงทุนในตราสารทุน
- ถือหุ้นน้อยกว่า 20%
- ถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 50%
- เปรียบเทียบวิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีส่วนได้เสีย

- การถือหุ้นมากกว่า 50%
- ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารทุน
- การโอนเปลี่ยนประเภทของหลักทรัพย์
- การตัดค่าของหลักทรัพย์
- ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับเงินลงทุน
- รายได้จากเงินลงทุนในตราสารทุน
- การรับหุ้นปันผล
- การแยกหุ้น
- สิทธิซื้อหุ้น
- ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต
- เงินกองทุน
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน



6-3

การบัญชีสำหรับการลงทุนที่จะอธิบายในบทนี้ จะแบ่งออกเป็น 3 ประเด็นหลัก คือ

- (1) การจัดประเภทเงินลงทุน
- (2) การตีราคาและการวัดผลกำไรจากการลงทุน
- (3) การเปิดเผยข้อมูล

#### การจัดประเภทเงินลงทุน

**การจัดประเภทเงินลงทุน (Classification)** ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ฝ่ายบริหารตั้งใจจะถือหลักทรัพย์นั้น การจัดประเภทเงินลงทุนนับเป็นสิ่งสำคัญเนื่องจากวิธีการบัญชีจะแตกต่างกันในหลักทรัพย์แต่ละประเภท การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

1. ประเภทของหลักทรัพย์ เช่น เงินลงทุนในตราสารหนี้หรือตราสารทุน
2. มูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์สามารถหาได้หรือไม่
3. ผู้บริหารต้องการถือเงินลงทุนจนกว่าจะครบกำหนด (ระยะยาว) หรือถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราว
4. สำหรับการลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงบริษัทที่ลงทุนสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญหรือสามารถเข้าไปควบคุมกิจการของบริษัทที่ถูกลงทุนได้ในระดับใด

6-4

ตารางที่ 6-1 วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับเงินลงทุนประเภทต่าง ๆ

| การจัดประเภท  | เงินลงทุนในตราสารหนี้  | เงินลงทุนในตราสารทุน              |
|---|--|-----------------------------------|
| <b>ควบคุม (Control)</b> - ลงทุนในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่า 50% (ลงทุนในบริษัทย่อย)  | -  | จัดทำงบการเงินรวม (Consolidation) |
| <b>มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ (Significant influence)</b> - ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ 20% ถึง 50% (ลงทุนในบริษัทร่วม) | -  | วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)   |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ( <b>Held to maturity</b> )  | วิธีราคาทุนตัดจำหน่าย (Amortized cost method)  | -                                 |
| ตราสารหนี้และตราสารทุนที่จัดประเภทเป็น <b>หลักทรัพย์เพื่อค้า (Trading securities)</b>   | วิธีมูลค่ายุติธรรม (Fair value method) ซึ่งจะนำผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized holding gain or loss) ไปแสดงในงบกำไรขาดทุน                          |                                   |
| ตราสารหนี้และตราสารทุนที่จัดประเภทเป็น <b>หลักทรัพย์เพื่อขาย (Available for sale securities)</b>                              | วิธีมูลค่ายุติธรรม (Fair value method) ซึ่งจะนำผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized holding gain or loss) ไปแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้เจ้าของ |                                   |

(ต่อ)

| การจัดประเภท  | เงินลงทุนในตราสารหนี้ | เงินลงทุนในตราสารทุน      |
|---|-----------------------|---------------------------|
| ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด (ไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมได้) จัดประเภทเป็นเงินลงทุนทั่วไป | -                     | วิธีราคาทุน (Cost method) |

ตารางที่ 6-1 สามารถสรุปวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนได้ 6 วิธี ซึ่งก็จะเลือกวิธีบัญชีชนิดใดก็ขึ้นอยู่กับการจัดประเภทเงินลงทุน ดังนี้

1. วิธีการจัดท่างบการเงินรวม (เงินลงทุนในตราสารทุนที่ผู้ซื้อสามารถเข้าไปควบคุมกิจการที่ออกหุ้นได้)
2. วิธีส่วนได้เสีย (เงินลงทุนในตราสารทุนที่ผู้ซื้อสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ)
3. วิธีราคาทุนตัดจำหน่าย (เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด)
4. วิธีมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุน (หลักทรัพย์เพื่อค้า)
5. วิธีมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น (หลักทรัพย์เพื่อขาย)
6. วิธีราคาทุน (ตราสารทุนที่ไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมได้)

**ตราสารหนี้ (Debt security)** หมายถึงหลักทรัพย์ที่แสดงความเป็นเจ้าหนี้กับหน่วยงานที่ออกตราสารหนี้ เช่น พันธบัตรรัฐบาล หุ้นกู้ พันธบัตรรัฐวิสาหกิจ หนี้สินที่แปลงสภาพได้ ตัวเงินคลัง หุ้นบุริมสิทธิที่มีกำหนดไถ่ถอนหรือให้ทางเลือกแก่ผู้ลงทุนในการไถ่ถอน

**ตราสารทุน (Equity security)** หมายถึงหลักทรัพย์ที่แสดงความเป็นเจ้าของในกิจการที่ออกตราสารทุน เช่น หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ ตราสารแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น (Warrant) สัญญาสิทธิการซื้อ (Call options) หรือสัญญาสิทธิการขาย (Put options) หุ้นในราคาที่กำหนดไว้

**หลักทรัพย์เพื่อค้า (Trading security)** หมายถึงเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดหรือตราสารทุนในความต้องการของตลาด (หุ้นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) ที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นเวลาลำสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้นหลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมักมีอัตราค่าธรรมเนียมค่อนข้างสูงและจัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราว

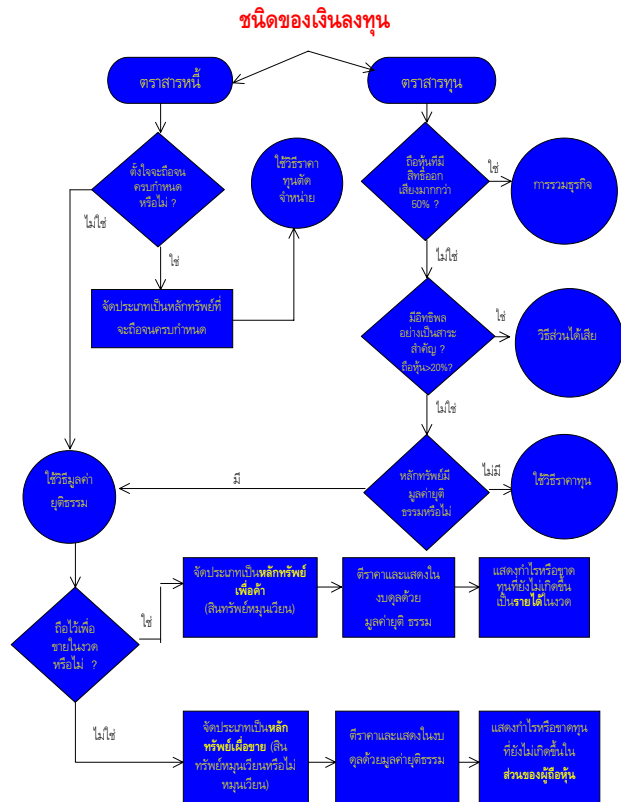
**หลักทรัพย์เพื่อขาย (Available-for-sale)** หมายถึงเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม กิจการจะ

ถือหลักทรัพย์เพื่อขายโดยไม่มีกำหนดเวลาที่แน่นอน อาจถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือระยะยาวก็ได้

**เงินลงทุนทั่วไป** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด ทำให้กิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขายได้ เงินลงทุนทั่วไปสามารถแยกประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว

หากกิจการตั้งใจจะถือตราสารหนี้หรือตราสารทุนไว้ไม่เกิน 1 ปีจะเรียกหลักทรัพย์กลุ่มนี้ว่า **"เงินลงทุนชั่วคราว (Temporary investment)"** ซึ่งจะนำไปแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เงินลงทุนชั่วคราวประกอบด้วยหลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดภายใน 1 ปี แต่หากกิจการตั้งใจจะถือหลักทรัพย์ที่ซื้อมาเป็นเวลาเกินกว่า 1 ปีจะเรียกหลักทรัพย์กลุ่มนี้ว่า **"เงินลงทุนระยะยาว (Long-term investment)"** โดยจะนำไปแสดงในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุล เงินลงทุนระยะยาวประกอบด้วยหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไปและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

การจัดประเภทเงินลงทุนนี้ กิจการต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุนนับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนนั้นมา หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายโดยทันที



ภาพที่ 6-1 การตัดสินใจเพื่อนำวิธีการบัญชีมาใช้ในการลงทุน

## ราคาทุนของเงินลงทุน

ราคาทุนของเงินลงทุนประกอบด้วยรายจ่ายโดยตรงทั้งสิ้นที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้เงินลงทุนนั้นมา เช่น รายจ่ายในการซื้อเงินลงทุน ค่าขนานหน้า ค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากร กิจการอาจซื้อเงินลงทุนโดยชำระเป็นเงินสด เป็นเงินเชื่อ (On margin) หรือรายการอื่นที่ไม่ใช่เงินสด

### การลงทุนในตราสารหนี้

เงินลงทุนในตราสารหนี้จะแบ่งออกเป็น 3 ประเภทตามวัตถุประสงค์ในการถือหลักทรัพย์ดังนี้

- ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด (Held-to-maturity)** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่กิจการซื้อไว้โดยมีความตั้งใจแน่วแน่ว่าจะถือจนครบกำหนดไปถาวร
- หลักทรัพย์เพื่อค้า (Trading securities)** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการซื้อและมีความประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้ในระยะเวลาสั้นเพื่อทำกำไรจากผลต่างของราคาซื้อและราคาขาย
- หลักทรัพย์เพื่อขาย (Available-for-sale)** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่ไม่สามารถจัดประเภทเป็นตราสารหนี้ที่จะถือไปจนครบกำหนดหรือหลักทรัพย์เพื่อค้าได้

## ตารางที่ 6-2 การจัดประเภทตราสารหนี้วิธีการบัญชีและการแสดงรายงาน

| การจัดประเภท                   | การตีราคา         | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือสินทรัพย์    | ผลตอบแทน                              |
|--------------------------------|-------------------|--|---------------------------------------|
| ➤ ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด | ราคาทุนตัดจำหน่าย | ไม่รับรู้  | ดอกเบี้ยรับและกำไรขาดทุนจากการจำหน่าย |
| ➤ หลักทรัพย์เพื่อค้า           | มูลค่ายุติธรรม    | รับรู้ในงบกำไรขาดทุน                                 | ดอกเบี้ยรับและกำไรขาดทุนจากการจำหน่าย |
| ➤ หลักทรัพย์เพื่อขาย           | มูลค่ายุติธรรม    | รับรู้โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น | ดอกเบี้ยรับและกำไรขาดทุนจากการจำหน่าย |

### ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

ตราสารหนี้เท่านั้นที่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์ที่จะถือจนครบกำหนด เนื่องจากตามจำกัดความ ตราสารหนี้ไม่มีระยะเวลาครบกำหนด ตราสารหนี้ที่จะจัดประเภทเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดได้ก็ต่อเมื่อกิจการ

- มีความตั้งใจแน่วแน่
- มีความสามารถที่จะถือหลักทรัพย์เหล่านั้นจนครบกำหนด

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะบันทึกบัญชีด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม

**ตัวอย่างที่ 6-1** บริษัทหนนทรี จำกัด ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 8% จากบริษัทไทยคม จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม ปี 25+3 โดยจ่ายเงินสด 184,556 บาท หุ้นกู้จะครบกำหนดไปถาวรในวันที่ 1 มกราคม ปี 25+8 บริษัทไทยคมจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 กรกฎาคม และ 1 มกราคม ส่วนลด 15,444 บาท (200,000-184,556) เกิดขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง 10% การบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนทำไดดังนี้

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้.....184,556  
เงินสด ..... 184,556

ส่วนลดหรือส่วนเกินจากเงินลงทุนระยะยาวในหุ้นกู้จะต้องตัดจำหน่ายให้หมดไป โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน กำหนดให้ตัดจำหน่ายด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest method) หรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีนัยสำคัญ



## ตารางที่ 6-3 การคำนวณเกี่ยวกับดอกเบี้ยรับ

| วันที่     | หุ้นกู้ 8% อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง 10% |                     |                               | ราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ |
|------------|--|---------------------|-------------------------------|------------------------|
|            | ดอกเบี้ยที่ได้รับเป็นเงินสด            | รายได้ดอกเบี้ย      | ตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ |                        |
| 1 มค. 25+3 |  |                     |                               | 184,556                |
| 1 กค. 25+3 | 8,000 <sup>1)</sup>                    | 9,228 <sup>2)</sup> | 1,228 <sup>3)</sup>           | 185,784 <sup>4)</sup>  |
| 1 มค. 25+4 | 8,000                                  | 9,290               | 1,290                         | 187,074                |
| 1 กค. 25+4 | 8,000                                  | 9,354               | 1,354                         | 188,428                |
| 1 มค. 25+5 | 8,000                                  | 9,422               | 1,422                         | 189,850                |
| 1 กค. 25+5 | 8,000                                  | 9,492               | 1,492                         | 191,342                |
| 1 มค. 25+6 | 8,000                                  | 9,566               | 1,566                         | 193,090                |
| 1 กค. 25+6 | 8,000                                  | 9,646               | 1,646                         | 194,554                |
| 1 มค. 25+7 | 8,000                                  | 9,728               | 1,728                         | 196,282                |
| 1 กค. 25+7 | 8,000                                  | 9,814               | 1,814                         | 198,096                |
| 1 มค. 25+8 | 8,000                                  | 9,904               | 1,904                         | 200,000                |
|            | <b>80,000</b>                          | <b>95,444</b>       | <b>15,444</b>                 |                        |

<sup>1)</sup>8,000 = 200,000 × 0.08 × 6/12  
<sup>2)</sup>9,228 = 184,556 × 10 × 6/12  
<sup>3)</sup>1,228 = 9,228 - 8,000  
<sup>4)</sup>185,784 = 184,556 + 1,228

การบันทึกการรับดอกเบี้ย ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25+3 (ใช้ข้อมูลจากตารางที่ 6-3) มีดังนี้

### 1 กรกฎาคม 25+3

|  |       |
|--|-------|
| เงินสด .....                               | 8,000 |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ ..... | 1,228 |
| ดอกเบี้ยรับ .....                          | 9,228 |

เนื่องจากบริษัทธนทรี ปิดบัญชีทุกสิ้นปีปฏิทิน รายการปรับปรุงดอกเบี้ยค้างรับ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3 มีดังนี้

### 31 ธันวาคม 25+3

|  |       |
|--|-------|
| ดอกเบี้ยค้างรับ .....                      | 8,000 |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ ..... | 1,290 |
| ดอกเบี้ยรับ .....                          | 9,290 |

บริษัทธนทรี จำกัดจะแสดงรายการเกี่ยวกับเงินลงทุนในหุ้นกู้ ในงบการเงินปี 25+3 ดังนี้

### บริษัทธนทรี จำกัด

#### งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3 (บาท)

|                                      |         |
|--------------------------------------|---------|
| สินทรัพย์หมุนเวียน:                  |         |
| ดอกเบี้ยค้างรับ                      | 8,000   |
| เงินลงทุนระยะยาว:                    |         |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ | 187,074 |

### บริษัทธนทรี จำกัด

#### งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+3 (บาท)

รายได้อื่น:

|             |        |
|-------------|--------|
| ดอกเบี้ยรับ | 18,518 |
|-------------|--------|

บัญชีตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ จะมีราคาตามบัญชี (Carrying amount) ที่เป็นราคาทุนตัดจำหน่ายมาตลอดอายุหุ้นกู้จนเหลือเท่ากับราคาตามมูลค่าพอดีเมื่อครบกำหนดได้ถอน

สมมติว่าถ้าบริษัทธนทรีขายเงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัทไทยคม เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน ปี 25+7 ในราคา 99  $\frac{3}{4}$  (เทียบกับราคาตามมูลค่า 100) บวกดอกเบี้ยค้างรับ

ก่อนการจำหน่ายหุ้นกู้ บริษัทธนทรีต้องบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ จากวันที่ 1 กรกฎาคม 25+7 ถึงวันที่ 1 พฤศจิกายน 25+7 คือ 1,270 บาท ( $\frac{4}{6} \times 1,904$ ) ในสมุดรายวันทั่วไปดังนี้

### 1 พฤศจิกายน 25+7

|  |       |
|--|-------|
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ ..... | 1,270 |
| ดอกเบี้ยรับ .....                          | 1,270 |

การคำนวณกำไรจากการจำหน่ายหุ้นกู้ ทำได้ดังนี้

|   |             |
|---|-------------|
| ราคาขายหุ้นกู้ (ไม่รวมดอกเบี้ยค้างรับ) $(99 \frac{3}{4} \div 100 \times 200,000)$ | 199,500 บาท |
| หัก ราคาตามบัญชีหุ้นกู้ ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25+7                                 |             |
| ราคาทุนตัดจำหน่าย 1 กรกฎาคม 25+7  | 198,096     |
| บวก ส่วนลดที่ตัดจำหน่ายสำหรับงวด 1 ก.ค. 25+7                                      | 1,270       |
| กำไรจากการจำหน่ายหุ้นกู้  | 134         |

การบันทึกกำไรจากการจำหน่ายหุ้นกู้ ทำได้ดังนี้

### 1 พฤศจิกายน 25+7

|  |         |
|--|---------|
| เงินสด $(199,500 + 5,334)$ .....               | 204,834 |
| ดอกเบี้ยรับ $(\frac{4}{6} \times 8,000)$ ..... | 5,334   |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ .....     | 199,366 |
| กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ .....              | 134     |

### หลักทรัพย์เพื่อขาย

เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่มีวัตถุประสงค์ถือไว้เพื่อขาย จะแสดงตามมูลค่ายุติธรรม กำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized gain or loss) ที่เกิดจากผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ จะบันทึกในบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized holding gain or loss) บัญชีนี้จะแสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมจะไม่บันทึกเป็นกำไรจนกว่าหลักทรัพย์นั้นจะถูกขายออกไป

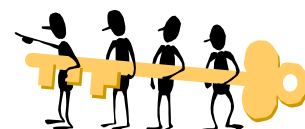
### หลักทรัพย์เพื่อขายมีเพียงชนิดเดียว

**ตัวอย่างที่ 6-2** บริษัทธนทรี จำกัด ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% อายุ 5 ปี เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+3 จากบริษัทสยามรัฐ จำกัด ซึ่งกำหนดจ่ายดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง ในวันที่ 1 กรกฎาคมและ 1 มกราคม บริษัทธนทรีซื้อหุ้นกู้ในราคา 108,111 บาท ซึ่งมีส่วนเกิน 8,111 บาท อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest rate) เท่ากับ 8%

บริษัทไม่มีวัตถุประสงค์ถือหุ้นกู้ไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้ำหรือจะถือจนครบกำหนด บริษัทจึงบันทึกหุ้นกู้ที่ซื้อไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

### 1 มกราคม 25+3

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ..... | 108,111 |
| เงินสด .....                     | 108,111 |



### ตารางที่ 6-4 การคำนวณเกี่ยวกับดอกเบ็ญรับ

| วันที่     | หุ้นกู้ 10% อัตราดอกเบ็ญที่แท้จริง 8% |                    |   | ราคาตามบัญชี<br>ของหุ้นกู้ |
|------------|---------------------------------------|--------------------|---|----------------------------|
|            | ดอกเบ็ญที่ได้<br>รับเป็นเงินสด        | รายได้ดอก<br>เบ็ญ  | ตัดจำหน่าย<br>ส่วนเกินมูลค่า<br>หุ้นกู้ |                            |
| 1 มค. 25+3 |                                       |                    |   | 108,111                    |
| 1 กค. 25+3 | 5,000 <sup>ก</sup>                    | 4,324 <sup>ข</sup> | 676 <sup>ค</sup>                        | 107,435 <sup>ง</sup>       |
| 1 มค. 25+4 | 5,000                                 | 4,297              | 703                                     | 106,732                    |
| 1 กค. 25+4 | 5,000                                 | 4,269              | 731                                     | 106,001                    |
| 1 มค. 25+5 | 5,000                                 | 4,240              | 760                                     | 105,241                    |
| 1 กค. 25+5 | 5,000                                 | 4,210              | 790                                     | 104,451                    |
| 1 มค. 25+6 | 5,000                                 | 4,178              | 822                                     | 103,629                    |
| 1 กค. 25+6 | 5,000                                 | 4,145              | 855                                     | 102,774                    |
| 1 มค. 25+7 | 5,000                                 | 4,111              | 889                                     | 101,885                    |
| 1 กค. 25+7 | 5,000                                 | 4,075              | 925                                     | 100,960                    |
| 1 มค. 25+8 | 5,000                                 | 4,040              | 960                                     | 100,000                    |
|            | <u>50,000</u>                         | <u>41,889</u>      | <u>8,111</u>                            |                            |

<sup>ก</sup> 5,000 = 100,000 × .10 × 6/12  
<sup>ข</sup> 4,324 = 108,111 × .08 × 6/12  
<sup>ค</sup> 676 = 5,000 - 4,324  
<sup>ง</sup> 107,435 = 108,111 - 676

การบันทึกดอกเบ็ญรับ ณ วันที่ 1 กรกฎาคม ปี 25+3 มีดังนี้

#### 1 กรกฎาคม 25+3

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| เงินสด .....                     | 5,000 |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ..... | 676   |
| ดอกเบ็ญรับ .....                 | 4,324 |

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3 บริษัทนทหรือจะปรับปรุงดอกเบ็ญค้างรับพร้อมกับตัดจำหน่ายส่วนเกิน ดังนี้

#### 31 ธันวาคม 25+3

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| ดอกเบ็ญค้างรับ .....             | 5,000 |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ..... | 703   |
| ดอกเบ็ญรับ .....                 | 4,297 |

#### 31 ธันวาคม 25+3

|   |       |
|---|-------|
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น ..... | 1,732 |
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-เพื่อขาย             |       |
| หรือ หลักทรัพย์เพื่อขาย .....                       | 1,732 |

#### บริษัทนทหรือ จำกัด

##### งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3

(บาท)

|  |              |
|--|--------------|
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ (ราคาทุนตัดจำหน่าย) | 106,732      |
| หัก ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-เพื่อขาย    | <u>1,732</u> |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ (มูลค่ายุติธรรม)    | 105,000      |

บริษัทจะต้องบันทึกกลับรายการดอกเบ็ญค้างรับและบันทึกดอกเบ็ญรับ ดังนี้

#### 1 มกราคม 25+4

|                      |       |
|----------------------|-------|
| ดอกเบ็ญรับ .....     | 5,000 |
| ดอกเบ็ญค้างรับ ..... | 5,000 |
| เงินสด .....         | 5,000 |
| ดอกเบ็ญรับ .....     | 5,000 |

#### การจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อขาย

ถ้าหุ้นกู้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายถูกจำหน่ายออกไปก่อนครบกำหนด กิจการต้องบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนลดหรือส่วนเกินจนถึงวันที่จำหน่ายหุ้นกู้ เมื่อขายหุ้นกู้ออกไปทั้งหมด กิจการต้องล้างบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนและบัญชีกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น) ออกไป และบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายโดยการเปรียบเทียบระหว่างราคาขายกับราคาทุนตัดจำหน่ายในวันนั้น

สมมติว่าบริษัทนทหรือ ขายหุ้นกู้ของบริษัทสยามรัฐออกไปในวันที่ 1 มกราคม 25+4 ในราคา 110 การบันทึกบัญชี มีดังนี้

#### 1 มกราคม 25+4

|   |         |
|---|---------|
| เงินสด .....  | 110,000 |
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-เพื่อขาย .....       | 1,732   |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย .....                            | 106,732 |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น ..... | 1,732   |
| กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ .....                   | 3,268*  |

\* ราคาขาย 110,000 - ราคาทุนตัดจำหน่าย 106,732

#### กลุ่มหลักทรัพย์

หากกิจการลงทุนซื้อหลักทรัพย์เป็นกลุ่มเรียกว่า "Portfolio" ซึ่งประกอบด้วยหลักทรัพย์หลายชนิด การคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดสามารถบันทึกเป็นกลุ่มหลักทรัพย์แทนการปรับที่ละรายการ

**ตัวอย่างที่ 6-3** สมมติว่าบริษัทนทหรือจำกัด มีตราสารหนี้สองชนิดถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนตัดจำหน่ายมูลค่ายุติธรรมและกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น

กลุ่มตราสารหนี้ที่มีเพื่อขาย  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8

| เงินลงทุน   | ราคาทุน    | มูลค่ายุติธรรม | กำไร(ขาดทุน)<br>ที่ยังไม่เกิดขึ้น |
|---|------------|----------------|-----------------------------------|
|   | ตัดจำหน่าย |                |                                   |
| หุ้นกู้ 8% บริษัทกรุงสยาม จำกัด                                 | 187,074    | 207,200        | 20,126                            |
| หุ้นกู้ 10% บริษัทธนพาณิชย์ จำกัด                               | 400,000    | 360,800        | (39,200)                          |
| รวมกลุ่มหลักทรัพย์  | 587,074    | 568,000        | (19,074)                          |
| ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนก่อนการปรับปรุง |            |                | -0-                               |
| บัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนที่ต้องเครดิตเพิ่ม           |            |                | (19,074)                          |

**31 ธันวาคม 25+8**

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... 19,074

ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย ..... 19,074

ขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นจำนวน 19,074 บาท จะนำไปลดส่วนของผู้ถือหุ้นลง

สมมติต่อมว่าบริษัทธนพาณิชย์ ขายหุ้นกู้ของบริษัทกรุงสยาม ออกไปเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25+9 ในราคา 180,000 บาท โดยบริษัทธนพาณิชย์ได้บันทึกรับดอกเบี้ยและตัดจำหน่ายส่วนลดจนถึงวันที่ 1 กรกฎาคม 25+9 แล้ว ราคาทุนตัดจำหน่ายคงเหลือ ณ วันที่เท่ากับ 188,428 บาท การคำนวณขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้นกู้ มีดังนี้

|  |         |
|--|---------|
| ราคาทุนตัดจำหน่าย (หุ้นกู้ของบริษัทกรุงสยาม) | 188,428 |
| หัก ราคาจำหน่ายหุ้นกู้                       | 180,000 |
| ขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้นกู้                   | 8,428   |

การบันทึกรายการจำหน่ายหุ้นกู้ในสมุดบัญชี มีดังนี้

**1 กรกฎาคม 25+9**

เงินสด .....180,000

ขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ .....8,428

หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้..... 188,428

ขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์จะแสดงเป็นค่าใช้จ่ายอื่นในงบกำไรขาดทุน สมมติว่าไม่มีการซื้อและขายหุ้นกู้ในปี 25+9 ต่อไปนี้เป็นข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9

| กลุ่มตราสารหนี้ที่มีเพื่อขาย<br>ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9              |                       |                |                                   |
|---|-----------------------|----------------|-----------------------------------|
| เงินลงทุน   | ราคาทุนตัด<br>จำหน่าย | มูลค่ายุติธรรม | กำไร(ขาดทุน)<br>ที่ยังไม่เกิดขึ้น |
| หุ้นกู้ 10%   |                       |                |                                   |
| บริษัทธนพาณิชย์ จำกัด   | 400,000               | 390,000        | (10,000)                          |
| ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนก่อนปรับปรุง          |                       |                | (19,074)                          |
| ลดยอดบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนให้แสดงมูลค่ายุติธรรม (เดบิต) |                       |                | (9,074)                           |

**31 ธันวาคม 25+9**

ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย .....9,074

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... 9,074

**การแสดงรายการในงบการเงิน**

|  |         |
|--|---------|
| บริษัทธนพาณิชย์ จำกัด                          |         |
| งบดุล  |         |
| ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9 (บาท)                 |         |
| สินทรัพย์หมุนเวียน:                            |         |
| ดอกเบี้ยค้างรับ                                | XXX     |
| เงินลงทุน:                                     |         |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย (มูลค่ายุติธรรม)            | 390,000 |
| ส่วนของผู้ถือหุ้น:                             |         |
| ขาดทุนสะสมที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือหลักทรัพย์ | 10,000  |
| บริษัทธนพาณิชย์ จำกัด                          |         |
| งบกำไรขาดทุน                                   |         |
| สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+9 (บาท)    |         |
| รายได้และกำไรอื่น ๆ:                           |         |
| ดอกเบี้ยรับ                                    | XXX     |
| ค่าใช้จ่ายและขาดทุนอื่น ๆ:                     |         |
| ขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์                  | 8,428   |

**หลักทรัพย์เพื่อค้า**

หลักทรัพย์เพื่อค้าเป็นหลักทรัพย์ที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะขายออกไปในระยะเวลานั้น หลักทรัพย์ประเภทนี้จะมีการซื้อและขายเกิดขึ้นบ่อย กิจการจะได้รับกำไรในระยะสั้นจากผลต่างระหว่างราคาซื้อและราคาขาย การถือหลักทรัพย์เพื่อค่านี้นี้โดยปกติจะถืออย่างน้อย 3 เดือนหรืออาจถือเป็นวันหรือเป็นชั่วโมงก็ได้

**หลักทรัพย์เพื่อค้าจะแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยจะปรับปรุงทุกสิ้นงวดบัญชี กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจะแสดงในงบกำไรขาดทุน และไม่มีการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลด**

กำไรหรือขาดทุนจากการถือหลักทรัพย์คือผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมจากงวดหนึ่งไปอีกรวดหนึ่ง

**ตัวอย่างที่ 6-4** สมมติว่าในวันที่ 31 ธันวาคม 25+9 บริษัทธนพาณิชย์ จำกัด มีรายละเอียดของกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค้าที่บริษัทลงทุนเป็นปีแรก ดังนี้

กลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค่า  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9

| เงินลงทุน  | ราคาหุ้น       | มูลค่ายุติธรรม | กำไร(ขาดทุน)<br>ที่ยังไม่เกิดขึ้น |
|--|----------------|----------------|-----------------------------------|
| หุ้นกู้ 10% บริษัทการบินไทย                      | 87,720         | 103,000        | 15,280                            |
| หุ้นกู้ 11% บริษัทสิงคโปร์แอร์ไลน์               | 368,460        | 350,400        | (18,060)                          |
| หุ้นกู้ 8% บริษัท นสพ.ไทยโพสต์                   | 172,720        | 183,000        | 10,280                            |
| รวมกลุ่มหลักทรัพย์                               | <u>628,900</u> | <u>636,400</u> | 7,500                             |
| ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน |                |                |                                   |
| ก่อนการปรับปรุง                                  |                |                | -0-                               |
| ปรับปรุงค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน (เดบิต)   |                |                | 7,500                             |

ณ วันที่ซื้อ

|                         |         |
|-------------------------|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อค่า..... | 628,900 |
| เงินสด .....            | 628,900 |

31 ธันวาคม 25+8

|   |       |
|---|-------|
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อค่า ..... | 7,500 |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน..... | 7,500 |

การจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อค่า

สมมติว่าในวันที่ 2 มกราคม 25+9 บริษัทหนนทรี ขายหุ้นกู้ของบริษัทการบินไทยไปในราคา 100,000 บาท การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

2 มกราคม 25+9

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| เงินสด .....                     | 100,000 |
| หลักทรัพย์เพื่อค่า.....          | 87,720  |
| กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์..... | 12,280  |

กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ได้จากการเปรียบเทียบระหว่างราคาหุ้นและราคาขาย

ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารหนี้ - การซื้อหุ้นกู้ระหว่างงวดการจ่ายดอกเบี้ย

หากกิจการซื้อหุ้นกู้ระหว่างงวดการจ่ายดอกเบี้ย นอกจากจะจ่ายซื้อหลักทรัพย์แล้วกิจการจะต้องซื้อดอกเบี้ยค้างมาด้วย

การบันทึกบัญชีสำหรับดอกเบี้ยค้างรับทำได้ 2 วิธีคือ

1. ในวันที่ซื้อให้เดบิตดอกเบี้ยค้างรับและเมื่อถึงวันรับดอกเบี้ย ก็ล้างดอกเบี้ยค้างรับออกที่เหลือบันทึกเป็นดอกเบี้ยรับของงวด
2. ในวันที่ซื้อให้เดบิตดอกเบี้ยรับและเมื่อถึงวันรับดอกเบี้ยก็เครดิตดอกเบี้ยรับทั้งจำนวนโดยไม่ต้องพิจารณาว่าเป็นดอกเบี้ย

เบี้ยค้างรับจำนวนเท่าใด วิธีนี้ดอกเบี้ยรับที่มียอดทางด้านเดบิตและเครดิตจะหักล้างกันเอง

**ตัวอย่างที่ 6-5** เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25+6 บริษัทหนนทรีซื้อหุ้นกู้ 12% มูลค่า 100,000 บาท ของบริษัทดีลิกและเพื่อน เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ในราคาที่ตราไว้บวกดอกเบี้ยค้างรับ หุ้นกู้ออกจำหน่ายในวันที่ 1 มกราคม 25+6 กำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที 1 มกราคมและ 1 กรกฎาคม ของทุกปี การบันทึกบัญชีมีดังนี้

1 มีนาคม 25+6

|   |         |
|---|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อขาย.....                               | 100,000 |
| ดอกเบี้ยค้างรับหรือดอกเบี้ยรับ (100,000×12×2/12)..... | 2,000   |
| เงินสด .....  | 102,000 |

\* 1 มกราคม - 1 มีนาคม

1 กรกฎาคม 25+6

|                                      |       |
|--------------------------------------|-------|
| เงินสด .....                         | 6,000 |
| ดอกเบี้ยค้างรับหรือดอกเบี้ยรับ ..... | 2,000 |
| ดอกเบี้ยรับ (100,000×12×4/12) .....  | 4,000 |

หากวันที่ซื้อหุ้นกู้ บริษัทเดบิตดอกเบี้ยค้างรับไว้ วันที่รับดอกเบี้ยก็จะต้องเครดิตดอกเบี้ยค้างรับออก ที่เหลือจึงบันทึกเป็นดอกเบี้ยรับของงวด แต่ถ้าวันที่ซื้อหุ้นกู้บริษัทเดบิตดอกเบี้ยรับไว้ วันที่รับดอกเบี้ยก็เครดิต

ดอกเบี้ยรับได้ทั้งจำนวน ดอกเบี้ยรับทางด้านเดบิตและเครดิตจะหักล้างกันเอง

การลงทุนในตราสารทุน

**ตราสารทุน (Equity securities)** คือหลักทรัพย์ที่แสดงความเป็นเจ้าของในกิจการ เช่น หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิหรือหุ้นทุนประเภทอื่น นอกจากนี้ยังรวมถึงสิทธิในการได้มาหรือจัดการส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่ได้ตกลงกันหรือราคาที่กำหนดขึ้น เช่น ตราสารแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น (Warrants) สิทธิ (Rights) Call options หรือ Put options แต่ตราสารหนี้ที่แปลงสภาพได้ (Convertible bonds) หรือหุ้นบุริมสิทธิที่ไถ่คืน (Redeemable preferred stocks) ไม่ถือเป็นตราสารทุนแต่จัดประเภทเป็นตราสารหนี้ **ราคาหุ้นของตราสารทุนคือราคาที่จ่ายซื้อรวมค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมในการซื้ออื่น ๆ**

ระดับการลงทุนของผู้ลงทุนในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทอื่น (ผู้ลงทุน) จะเป็นสิ่งกำหนดวิธีการบัญชีที่นำมาใช้สำหรับการลงทุน การลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทหนึ่งสามารถจำแนกตามสัดส่วนของสิทธิออกเสียงได้ดังนี้

1. ถือหุ้นน้อยกว่า 20% (วิธียุติธรรม) - ผู้ลงทุนไม่มีอำนาจกระทำการใด ๆ

2. ถือหุ้นระหว่าง 20% ถึง 50% (วิธีส่วนได้เสีย) - ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ
3. ถือหุ้นมากกว่า 50% (วิธีการจัดทางการเงินรวม) - ผู้ลงทุนมีอำนาจในการควบคุม

สัดส่วนของส่วนได้เสียหรืออำนาจในการควบคุมทำให้กิจการผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีตามวิธีต่าง ๆ ดังนี้

| % ความเป็นเจ้าของ | 0%                                      | 20%                               | 50%                             | 100% |
|-------------------|---|-----------------------------------|---------------------------------|------|
| ระดับการมีอิทธิพล | น้อยมากหรือไม่มีเลย<br>(Little or none) | อย่างมีสาระสำคัญ<br>(Significant) | ควบคุม<br>(Control)             |      |
| วิธีการตีราคา     | มูลค่ายุติธรรม<br>(Fair value)          | ส่วนได้เสีย<br>(Equity)           | งบการเงินรวม<br>(Consolidation) |      |

ตารางที่ 6-5 การจัดประเภทตราสารทุนวิธีการบัญชีและการแสดงรายงาน

| การจัดประเภท               | การตีราคา      | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือหลักทรัพย์ | ผลตอบแทน                               |
|----------------------------|----------------|--|--|
| <b>ถือหุ้นน้อยกว่า 20%</b> |                |  |  |
| 1. หลักทรัพย์เพื่อขาย      | มูลค่ายุติธรรม | รับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น      | เงินปันผล, กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย |
| 2. หลักทรัพย์เพื่อค้า      | มูลค่ายุติธรรม | รับรู้ในงบกำไรขาดทุน                               | เงินปันผล, กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย |

(ต่อ)

| การจัดประเภท                 | การตีราคา    | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือหลักทรัพย์ | ผลตอบแทน   |
|------------------------------|--------------|--|--|
| ➢ ถือหุ้นระหว่าง 20% ถึง 50% | ส่วนได้เสีย  | ไม่รับรู้  | ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ (หลังจากปรับปรุงด้วยรายการตัดจำหน่ายแล้ว) |
| ➢ ถือหุ้นมากกว่า 50%         | งบการเงินรวม | ไม่รับรู้  | -  |

หากกิจการซื้อตราสารทุนที่ไม่ได้ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้ไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายหรือหลักทรัพย์เพื่อค้าได้ ก็ให้ถือว่าตราสารทุนนั้นเป็น "เงินลงทุนทั่วไป" ซึ่งจะตีราคาตามราคาทุน

### ถือหุ้นน้อยกว่า 20%

เมื่อผู้ลงทุนถือหุ้นน้อยกว่า 20% จะถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลต่อผู้ถูกลงทุนเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย ถ้าเป็นหุ้นที่อยู่ในความต้องการของตลาด เงินลงทุนจะถูกตีราคาและรายงานภายหลังการซื้อหุ้นโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ซึ่งกิจการต้องจัดประเภทการลงทุนตั้งแต่แรกว่าเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หลักทรัพย์เพื่อค้าหรือเงินลงทุนทั่วไป (ถ้าเป็นหุ้นซื้อขายนอกตลาด) และเนื่องจากหลักทรัพย์ประเภทหุ้นที่ไม่มีระยะเวลาไถ่ถอนจึงไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์ที่ถือไว้จนครบกำหนดได้

### หลักทรัพย์เพื่อขาย

**ตัวอย่างที่ 6-6** ในวันที่ 3 พฤศจิกายน 25+9 บริษัทนันทรี จำกัดซื้อหุ้นสามัญของ 3 บริษัท ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สัดส่วนการลงทุนในแต่ละบริษัทน้อยกว่า 20% บริษัทนันทรีตั้งใจที่จะถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ราคาทุนของหลักทรัพย์มีดังนี้

|                                | ราคาทุน   |
|--------------------------------|-----------|
| บริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม จำกัด | 519,400   |
| บริษัทเอสเอ็มอี จำกัด          | 635,000   |
| บริษัทดีดีเหล็กกล้า จำกัด      | 282,700   |
| รวมต้นทุน                      | 1,437,100 |

การบันทึกรายการ ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้

#### 3 พฤศจิกายน 25+9

หลักทรัพย์เพื่อขาย.....1,437,100  
เงินสด ..... 1,437,100

ในวันที่ 6 ธันวาคม 25+9 บริษัทนันทรี ได้รับเงินปันผล 8,400 บาท จากการลงทุนในบริษัทเอสเอ็มอี บริษัทจะบันทึกเงินปันผลที่ได้รับดังนี้

#### 6 ธันวาคม 25+9

เงินสด .....8,400  
เงินปันผลรับ..... 8,400

ผู้ลงทุนจะบันทึกรายได้จากการลงทุนเมื่อบริษัทที่ออกหุ้นประกาศจ่ายเงินปันผลเท่านั้น เนื่องจากถือหุ้นน้อยกว่า 20% ดังนั้นผู้ลงทุนจะไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการลงทุน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9 กลุ่มหลักทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายของบริษัทนันทรีแสดงราคาทุนและมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

| เงินลงทุน  | ราคาทุน   | มูลค่ายุติธรรมที่ยังไม่เกิดขึ้น |              |
|--|-----------|---------------------------------|--------------|
|  |           | มูลค่า                          | กำไร(ขาดทุน) |
| บริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม จำกัด                               | 519,400   | 550,000                         | 30,600       |
| บริษัทเอสเอ็มอี จำกัด  | 635,000   | 608,000                         | (27,000)     |
| บริษัทดีดีเหล็กกล้า จำกัด                                    | 282,700   | 208,000                         | (74,700)     |
|  | 1,437,100 | 1,366,000                       | (71,100)     |
| ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนก่อนปรับปรุง |           |                                 | -0-          |
| ปรับปรุง   |           |                                 |              |
| ปรับปรุงค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เครดิต              |           |                                 | (71,100)     |

## 31 ธันวาคม 25+9

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น 71,100

ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เผื่อขาย ..... 71,100

ในวันที่ 23 มกราคม 25+10 บริษัทหนนทรีขายหุ้นทั้งหมดของบริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม โดยได้รับเงินสด 574,440 บาท กำไรที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายหุ้น คำนวณจากการเปรียบเทียบราคาหุ้นและราคาขายได้ดังนี้

|   |             |
|---|-------------|
| ราคาขาย                                 | 574,440 บาท |
| ราคาหุ้นของหุ้นบริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม | 519,400     |
| กำไรจากการจำหน่ายหุ้น                   | 55,040      |

## 23 มกราคม 25+10

เงินสด ..... 574,440

หลักทรัพย์ - เผื่อขาย ..... 519,400

กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ ..... 55,040

สมมติต่อไปว่าในวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 25+10 บริษัทหนนทรีซื้อหุ้น 20,000 หุ้นของบริษัททักซิเดนส่ง ในราคาตลาดหุ้นละ 25.50 บาทรวมกับค่านายหน้าอีก 3,700 บาท รวมเป็นต้นทุนทั้งสิ้น 513,700 บาท

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25+10 กลุ่มหลักทรัพย์เผื่อขายของบริษัทหนนทรี มียอดดังนี้

กลุ่มหลักทรัพย์เผื่อขาย

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+10

| เงินลงทุน  | ราคาหุ้น  | มูลค่า<br>ยุติกรรม | กำไร(ขาดทุน)<br>ที่ยังไม่เกิดขึ้น |
|--|-----------|--------------------|-----------------------------------|
| บริษัททักซิเดนส่ง จำกัด  | 513,700   | 556,700            | 43,000                            |
| บริษัทเอสเอ็มอี จำกัด  | 635,000   | 725,100            | 90,100                            |
| บริษัทดีดีเหล็กกล้า จำกัด  | 282,700   | 278,100            | (4,600)                           |
|  | 1,431,400 | 1,559,900          | 128,500                           |
| ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน<br>ก่อนปรับปรุง |           |                    | (71,100)                          |
| ปรับปรุงค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เดบิต                   |           |                    | 199,600                           |

## 31 ธันวาคม 25+10

ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เผื่อขาย .... 199,600

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น ..... 199,600

บริษัทสามารถถือหลักทรัพย์เผื่อขายเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาวก็ได้

## หลักทรัพย์เพื่อค้า

การบันทึกบัญชีของหลักทรัพย์เพื่อค้าจะเหมือนกับหลักทรัพย์เพื่อขายยกเว้นการบันทึกและแสดงรายการกำไรขาดทุนจากการถือหลักทรัพย์ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุน ดังนั้นจึงใช้ชื่อบัญชี "กำไรหรือขาด

ทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-งกำไรขาดทุน" แทน หลักทรัพย์เพื่อค้าจะถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราวเท่านั้น

## ถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 50%

การถือหุ้นตั้งแต่ 20% จนถึง 50% จะทำให้ผู้ถือหุ้นมีอิทธิพลอย่าง เป็นสาระสำคัญ (Significant influence) ต่อการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของกิจการที่ไปลงทุน เช่น การแต่งตั้งคณะกรรมการบริหาร การเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ การกำหนดนโยบายการค้าที่สำคัญระหว่างบริษัท การแลกเปลี่ยนบุคลากรหรือเทคโนโลยีระหว่างกัน เรียกการลงทุนนี้ว่า "เงินลงทุนในบริษัทร่วม" วิธีการบัญชีที่นำมาใช้คือวิธีส่วนได้เสีย

## วิธีส่วนได้เสีย

ตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ผู้ลงทุนจะบันทึกเงินลงทุนเริ่มต้นด้วยราคาหุ้น หลังจากนั้นก็จะปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยเงินเสียในกำไรขาดทุนของบริษัทที่ออกหุ้นและปรับลดบัญชีเงินลงทุนด้วยเงินปันผลที่ได้รับ กล่าวคือกำไร (ขาดทุน) จะทำให้เงินลงทุนเพิ่มขึ้น (ลดลง) ส่วนเงินปันผลที่ได้รับจะนำไปลดบัญชีเงินลงทุน

## เปรียบเทียบวิธีมูลค่ายุติกรรมและวิธีส่วนได้เสีย

ตัวอย่างที่ 6-7 บริษัทหนนทรี จำกัดซื้อส่วนได้เสีย 20% ในบริษัทมินิ จำกัด โดยแบ่งออกเป็น 2 กรณีดังนี้

**กรณีที่ 1** สมมติว่าบริษัทหนนทรีไม่สามารถเข้าไปมีบทบาทในการบริหารและตราสารถูกจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย--วิธี มูลค่ายุติกรรมจะถูกนำมาใช้ในการบันทึกบัญชี

**กรณีที่ 2** สมมติว่าบริษัทหนนทรีสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่าง เป็นสาระสำคัญต่อการบริหารงานบริษัทมินิ -- ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี

หากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติกรรมในการบันทึกบัญชี กำไรสุทธิของบริษัทที่ออกหุ้นจะไม่นำมารับรู้เป็นกำไรของบริษัทที่ลงทุน การบันทึกบัญชีสำหรับวิธีทั้งสอง มีดังต่อไปนี้

| การบันทึกบัญชีของบริษัทหนนทรี จำกัด  |         |                       |         |
|--|---------|-----------------------|---------|
| วิธีมูลค่ายุติกรรม   |         | วิธีส่วนได้เสีย       |         |
| □ ในวันที่ 2 มกราคม 25+2 บริษัทหนนทรีลงทุนซื้อหุ้น 48,000 หุ้น (20% ของหุ้นสามัญของบริษัทมินิ) ในราคาหุ้นละ 20 บาท |         |                       |         |
| หลักทรัพย์เผื่อขาย   | 960,000 | เงินลงทุนในบริษัทมินิ | 960,000 |
| เงินสด   | 960,000 | เงินสด                | 960,000 |

| การบันทึกบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด   |   |
|--|---|
| วิธีมูลค่าสุทธิรวม   | วิธีส่วนได้เสีย   |
| <input type="checkbox"/> ในปี 25+2 บริษัทมีนิรายงานกำไรสุทธิ 400,000 บาท<br>ไม่บันทึกบัญชี   | เงินลงทุนในบริษัทมีนิ 80,000<br>รายได้จากการลงทุน 80,000<br>(400,000 x 20%) |
| <input type="checkbox"/> 31 ธันวาคม 25+2 หุ้นสามัญ 48,000 หุ้นของบริษัทมีนิมีราคาตลาดหุ้นละ 24 บาท หรือเป็นเงิน 1,152,000 บาท<br>ค่าเผื่อการปรับมูลค่า<br>เงินลงทุน-เผื่อขาย 192,000<br>กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น 192,000                                  | ไม่บันทึกบัญชี  |
| <input type="checkbox"/> 25 มค 25+3 บริษัทมีนิประกาศและจ่ายเงินสดปันผล 200,000 บาท<br>เงินสด 40,000<br>เงินปันผลรับ 40,000   | เงินสด 40,000<br>เงินลงทุนในบริษัทมีนิ 40,000                               |
| <input type="checkbox"/> สำหรับปี 25+3 บริษัทมีนิรายงานขาดทุนสุทธิ 100,000 บาท<br>ไม่บันทึกบัญชี   | ขาดทุนจากการลงทุน 20,000<br>เงินลงทุนในบริษัทมีนิ 20,000                    |
| <input type="checkbox"/> 31 ธค 25+3 ราคาตลาดของหุ้นของบริษัทมีนิหุ้นละ 22 บาท หรือ 1,056,000 บ.<br>กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิด 96,000<br>ขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น<br>ค่าเผื่อการปรับมูลค่า<br>ค่าเงินลงทุน-เผื่อขาย 96,000<br>ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นเท่ากับ 1,152,000-1,056,000 บาท | ไม่บันทึกบัญชี  |

## วิธีส่วนได้เสีย-เพิ่มเติม

วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากบริษัทผู้ลงทุนจะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยผลกำไรและเงินปันผลที่ได้รับแล้ว ผู้ลงทุนยังต้องตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ลงทุน ณ วันซื้อหุ้นด้วย โดยกระจายผลต่างไปปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทที่ออกหุ้นให้แสดงตามมูลค่าสุทธิรวมตามสัดส่วนของหุ้นที่ซื้อ หากกระจายไม่หมดผลต่างที่เหลือถือว่าเป็น "ค่าความนิยม (Goodwill)" และหากบริษัทที่ออกหุ้นมี "รายการพิเศษ (Extraordinary items)" เกิดขึ้น รายได้จากการลงทุนต้องแสดงก่อนรายการพิเศษ

**ตัวอย่างที่ 6-8** ในวันที่ 1 มกราคม 25+4 บริษัทมหาชน จำกัดซื้อหุ้นสามัญ 250,000 หุ้นของบริษัทพานิช จำกัด จากหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดจำนวน 1,000,000 หุ้น เป็นเงินทั้งสิ้น 4,250,000 บาท บริษัทพานิชมีสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ถูกซื้อหุ้นเป็นเงิน 15,000,000 บาท จากการประเมินมูลค่าสินทรัพย์พบว่าสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคามีราคาตามบัญชีต่ำกว่าราคาตลาด 300,000 บาท ส่วนที่เหลือถือเป็นค่าความนิยม สินทรัพย์ถาวรมีอายุการใช้งานอีก 10 ปี ค่าความนิยมให้ตัดจำหน่ายภายใน 20 ปี

บริษัทพานิชรายงานกำไรสุทธิสำหรับปี 25+4 เท่ากับ 1,400,000 บาทซึ่งได้รวมผลขาดทุนจากรายการพิเศษ 200,000 บาท ในวันที่ 30 มิถุนายน 25+4 และ 31 ธันวาคม 25+4 บริษัทพานิชจ่ายเงินปันผล 250,000 บาทและ 450,000 บาทตามลำดับ

การเปรียบเทียบราคาหุ้นและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้:

|                                   |                  |
|-----------------------------------|------------------|
| ราคาหุ้น                          | 4,250,000 บาท    |
| หัก ราคาตามบัญชี (.25X15,000,000) | <u>3,750,000</u> |
| ราคาหุ้นสูงกว่าราคาตามบัญชี       | 500,000          |
| กระจายผลต่าง:                     |                  |
| สินทรัพย์ถาวร                     | 300,000          |
| ค่าความนิยม                       | <u>200,000</u>   |
| เหลือ                             | -0-              |

บริษัทมหาชนจะบันทึกรายการลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ดังต่อไปนี้

### 1 มกราคม 25+4

|   |           |
|---|-----------|
| เงินลงทุนในบริษัทพานิช                                    | 4,250,000 |
| เงินสด  | 4,250,000 |
| บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นสามัญบริษัทพานิช จำนวน 250,000 หุ้น |           |

### 30 มิถุนายน 25+4

|   |        |
|---|--------|
| เงินสด  | 62,500 |
| เงินลงทุนในบริษัทพานิช                                | 62,500 |
| บันทึกได้รับเงินปันผลจำนวน 250,000X.25 จากบริษัทพานิช |        |

### 31 ธันวาคม 25+4

|   |         |
|---|---------|
| เงินลงทุนในบริษัทพานิช  | 350,000 |
| ขาดทุนจากการลงทุน (รายการพิเศษ)   | 50,000  |
| รายได้จากการลงทุน (กำไรตามปกติ)   | 400,000 |
| รับส่วนได้เสียในกำไรก่อนรายการพิเศษ (1,600,000X.25) และขาดทุนจากรายการพิเศษ (200,000X.25) |         |

### 31 ธันวาคม 25+4

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| เงินสด                            | 112,500 |
| เงินลงทุนในบริษัทพานิช            | 112,500 |
| บันทึกได้รับเงินปันผล 450,000X.25 |         |

### 31 ธันวาคม 25+4

|                        |        |
|------------------------|--------|
| รายได้จากการลงทุน      | 40,000 |
| เงินลงทุนในบริษัทพานิช | 40,000 |

บันทึกการตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี  
ดังนี้

|                              |   |               |
|------------------------------|---|---------------|
| สินทรัพย์ถาวร 300,000 ÷ 10   | = | 30,000        |
| ค่านิยมตัดบัญชี 200,000 ÷ 20 | = | 10,000        |
| รวม                          |   | <u>40,000</u> |

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในหุ้นทุนของบริษัทพานิช ณ วันที่  
31 ธันวาคม 25+4 เท่ากับ 4,390,000 บาท ซึ่งแสดงการเปลี่ยนแปลงได้  
ดังนี้

| บัญชีเงินลงทุนบริษัทพานิช                            |           |                  |
|--|-----------|------------------|
| ราคาทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25+4                       | 4,250,000 |                  |
| บวก ส่วนได้เสียในกำไรก่อนรายการพิเศษ                 | 400,000   | 4,650,000        |
| หัก ขาดทุนจากรายการพิเศษ                             | 50,000    |                  |
| เงินปันผลรับ วันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม       | 175,000   |                  |
| ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา                | 30,000    |                  |
| ตัดจำหน่ายค่าความนิยม                                | 10,000    | 265,000          |
| ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4 |           | <u>4,385,000</u> |

### การถือหุ้นมากกว่า 50%

หากกิจการหนึ่งถือหุ้นสามัญของอีกกิจการหนึ่งเกิน 50% ถือว่ากิจการ  
ที่ลงทุนมีอำนาจเข้าไปควบคุม (Control) อีกกิจการหนึ่ง บริษัทที่ลง  
ทุนจะเรียกว่า “บริษัทใหญ่ (Parent)” ส่วนบริษัทที่ถูกถือหุ้นจะเรียกว่า

“บริษัทย่อย (Subsidiary)” เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทย่อยจะ  
แสดงเป็นเงินลงทุนระยะยาว (Long-term investment) ในงบดุลของ  
บริษัทใหญ่ สำหรับวิธีการบันทึกการลงทุนของบริษัทใหญ่ จะใช้วิธีส่วนได้  
เสีย

### ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารทุน

#### การซื้อหลักทรัพย์มากกว่าหนึ่งชนิด

ถ้ากิจการซื้อหลักทรัพย์มากกว่าหนึ่งชนิดโดยจ่ายซื้อด้วยยอดรวม  
(Lump sum) ถ้าทราบมูลค่ายุติธรรม (ราคาตลาด) ของหลักทรัพย์แต่ละ  
ชนิด ก็ให้ใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน

**ตัวอย่างที่ 6-9** ในวันที่ 1 กันยายน 25+5 บริษัทหนนทรี จ่ายซื้อหลัก  
ทรัพย์เป็นเงินรวม 264,000 บาท ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 5,000 หุ้นของ  
บริษัทสาธิต จำกัด และหุ้นบุริมสิทธิ 8% 1,000 หุ้นราคามูลค่าหุ้นละ 100  
บาทของบริษัททงามวานิช จำกัด บริษัทหนนทรีจ่ายค่านายหน้าในการซื้อหุ้น  
อีก 2,000 บาท ในวันที่ซื้อ หุ้นสามัญของบริษัทสาธิตขายในราคาหุ้นละ  
24 บาท และหุ้นบุริมสิทธิของบริษัททงามวานิชขายในราคาหุ้นละ 160 บาท

บริษัทหนนทรีจะแบ่งต้นทุนรวม 266,000 บาทให้แก่หลักทรัพย์ทั้ง  
สองชนิดโดยใช้สัดส่วนของราคาตลาดดังนี้

| หลักทรัพย์                         | จำนวน<br>หุ้นที่ซื้อ | ราคา<br>ตลาด<br>ต่อหุ้น | มูลค่าตลาด     | สัดส่วนของ<br>มูลค่าตลาด | ต้นทุนใน<br>การซื้อที่<br>แบ่งให้ |
|------------------------------------|----------------------|-------------------------|----------------|--------------------------|-----------------------------------|
| หุ้นสามัญ-<br>บริษัทสาธิต          | 5,000                | 24                      | 120,000        | 120,000/280,000          | 114,000                           |
| หุ้นบุริมสิทธิ-<br>บริษัททงามวานิช | 1,000                | 160                     | 160,000        | 160,000/280,000          | 152,000                           |
| รวม                                |                      |                         | <u>280,000</u> |                          | <u>266,000</u>                    |

สมมติว่าบริษัทหนนทรีตั้งใจจะถือหลักทรัพย์ไว้เพื่อขาย การบันทึก  
การลงทุน มีดังนี้

|   |         |
|---|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นสามัญบริษัทสาธิต.....          | 114,000 |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นบุริมสิทธิบริษัททงามวานิช..... | 152,000 |
| เงินสด .....  | 266,000 |

### การจำหน่ายตราสารทุน (ชนิดเดียวกันบางส่วน)

หากกิจการขายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้  
ในการบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณ  
โดยใช้ **วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก**

**ตัวอย่างที่ 6-10** ในระหว่างปี 25+1 บริษัทหนนทรี จำกัด มีการซื้อขายหุ้น  
สามัญของบริษัททวิกิจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ มี  
รายละเอียดดังนี้

| วันที่           | จำนวนหุ้นที่ซื้อ<br>ขาย | ราคาตลาด<br>ต่อหุ้น | ราคาตาม<br>บัญชีคงเหลือ | ราคาตามบัญชี<br>ถัวเฉลี่ย |
|------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|---------------------------|
| 5 ม.ค.<br>25+1   | ซื้อ 20,000             | 40                  | 800,000                 | 40                        |
| 30 เม.ย.<br>25+1 | ขาย (6,000)             | 42                  | 560,000                 | 40                        |
| 7 พ.ค.<br>25+1   | ซื้อ 10,000             | 43                  | 990,000                 | 41.25*                    |
| 30 มิ.ย.<br>25+1 | ขาย (6,000)             | 39                  | 742,500                 | 41.25                     |
|                  |                         |                     | <u>18,000</u>           |                           |

\* (560,000+430,000) ÷ 24,000

บริษัทหนนทรีจะบันทึกเงินลงทุนในบริษัททวิกิจ ดังนี้

#### 5 มกราคม 25+1

|   |         |
|---|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อค้า-หุ้นบริษัททวิกิจ ..... | 800,000 |
| เงินสด .....                              | 800,000 |

**30 เมษายน 25+1**

เงินสด (42×6,000) .....252,000  
 หลักทรัพย์เพื่อค้า-หุ้นบริษัททวิกิจ (40×6,000) ... 240,000  
 กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์-งบกำไรขาดทุน.... 12,000

**7 พฤษภาคม 25+1**

หลักทรัพย์เพื่อค้า-หุ้นบริษัททวิกิจ (43×10,000) 430,000  
 เงินสด .....430,000

**30 มิถุนายน 25+1**

เงินสด (39×6,000) .....234,000  
 ขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์-งบกำไรขาดทุน 13,500  
 หลักทรัพย์เพื่อค้า-หุ้นบริษัททวิกิจ (41.25×6,000) ...247,500

**การโอนเปลี่ยนแปลงของหลักทรัพย์**

กิจการอาจโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปอีกประเภทหนึ่ง การโอนเปลี่ยนแปลงของหลักทรัพย์จะใช้มูลค่ายุติธรรม

ถ้าจะโอนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เงินลงทุนใหม่ (ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด) จะถูกบันทึกบัญชี ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นราคาทุนของหลักทรัพย์ใหม่

**ตารางที่ 6-6** หลักการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงประเภทหลักทรัพย์

| ชนิดของการโอน   | การบันทึกบัญชี หลักทรัพย์ใหม่                                   | ผลกระทบของการโอนที่มีต่อส่วนของผู้ถือหุ้น   | ผลกระทบของการโอนที่มีต่อกำไรสุทธิ                               |
|---|---|---|---|
| การโอนเปลี่ยนตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้       |   |   |   |
| 1. การโอนหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น          | ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลักทรัพย์ที่โอนเป็นราคาทุนใหม่ | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน (ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม) เพิ่มหรือลดส่วนของผู้ถือหุ้น                                 | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอนรับรู้ในงบกำไรขาดทุน |
| 2. การโอนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า          | ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลักทรัพย์ที่โอนเป็นราคาทุนใหม่ | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอนเพิ่มหรือลดส่วนของผู้ถือหุ้น   | กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอนรับรู้ในงบกำไรขาดทุน |
| กลับทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่เปลี่ยนโอน           |   |   |   |
| 3. การโอนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย | ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลักทรัพย์ที่โอนเป็นราคาทุนใหม่ | ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน   | ไม่มีผลกระทบ  |
| 4. การโอนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด | ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลักทรัพย์ที่โอนเป็นราคาทุนใหม่ | ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน และตัดจำหน่ายตลอดอายุหุ้นผู้ที่เหลือด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง | ไม่มีผลกระทบ  |

| ชนิดของการโอน  | การบันทึกบัญชี หลักทรัพย์ใหม่                                   | ผลกระทบของการโอนที่มีต่อส่วนของผู้ถือหุ้น  | ผลกระทบของการโอนที่มีต่อกำไรสุทธิ              |
|--|---|--|--|
| 5. การโอนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย                             | ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลักทรัพย์ที่โอนเป็นราคาทุนใหม่ | ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่องกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี | กลับทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย |
| 6. การโอนเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย                             | ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลักทรัพย์ที่โอนเป็นราคาทุนใหม่ | ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม                                   | ไม่มีผลกระทบ                                   |
| การโอนเปลี่ยนตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด   |   |  |  |
| 7. การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนทั่วไป (เงินลงทุนระยะยาว) ไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม | ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอน  | ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39  |  |
| 8. การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมไปเป็นเงินลงทุนทั่วไป (เงินลงทุนระยะยาว)  | ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอน  | ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39  |  |

**การโอนเปลี่ยนแปลงหลักทรัพย์เพื่อค้าเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย**

**ตัวอย่างที่ 6-11** สมมติว่าบริษัทนทรีจำกัดตัดสินใจโอนพันธบัตรรัฐวิสาหกิจที่ถือไว้ในกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อขายในวันที่ 31 ธันวาคม 25+6 กลุ่มหลักทรัพย์ก่อนและหลังการโอนมีดังนี้

|                            | ก่อนการโอน         |                |                    |                |
|----------------------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|
|                            | หลักทรัพย์เพื่อค้า |                | หลักทรัพย์เพื่อขาย |                |
|                            | ราคาทุน            | มูลค่ายุติธรรม | ราคาทุน            | มูลค่ายุติธรรม |
| พันธบัตรรัฐบาล             | 200,000            | 220,000        | ตราสารทุน          | 220,000        |
| <b>พันธบัตรรัฐวิสาหกิจ</b> | <b>140,000</b>     | <b>170,000</b> |                    | <b>160,000</b> |
|                            | <b>340,000</b>     | <b>390,000</b> |                    |                |
| หลังการโอน                 |                    |                |                    |                |
|                            | หลักทรัพย์เพื่อค้า |                | หลักทรัพย์เพื่อขาย |                |
|                            | ราคาทุน            | มูลค่ายุติธรรม | ราคาทุน            | มูลค่ายุติธรรม |
| พันธบัตรรัฐบาล             | 200,000            | 220,000        | ตราสารทุน          | 220,000        |
| <b>พันธบัตรรัฐวิสาหกิจ</b> |                    |                | <b>พันธบัตร</b>    | <b>170,000</b> |
|                            |                    |                | <b>รัฐวิสาหกิจ</b> | <b>170,000</b> |
|                            |                    |                |                    | <b>390,000</b> |

สมมติว่าบริษัทหนี้ยังไม่ได้ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมในงวดปัจจุบัน การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

|   |         |
|---|---------|
| หลักทรัพย์เมื่อขาย.....                         | 170,000 |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน..... | 30,000  |
| หลักทรัพย์เพื่อค่า.....                         | 140,000 |

### การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เมื่อขายเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า

**ตัวอย่างที่ 6-12** สมมติว่าบริษัทหนี้ต้องการโอนเปลี่ยนหุ้นกู้ซึ่งถือไว้ในกลุ่มหลักทรัพย์เมื่อขายไปเป็นกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค่า กลุ่มหลักทรัพย์ก่อนและหลังการโอนมีดังนี้

| ก่อนการโอน     |                    |                |                           |                |
|----------------|--------------------|----------------|---------------------------|----------------|
|                | หลักทรัพย์เมื่อขาย |                | หลักทรัพย์เพื่อค่า        |                |
|                | ราคาทุน            | มูลค่า         | ราคาทุน                   | มูลค่า         |
| ตราสารทุน      | 180,000            | 200,000        | ไม่มีกลุ่มหลักทรัพย์ลงทุน |                |
| <b>หุ้นกู้</b> | <b>160,000</b>     | <b>150,000</b> |                           |                |
|                | <b>340,000</b>     | <b>350,000</b> |                           |                |
| หลังการโอน     |                    |                |                           |                |
|                | หลักทรัพย์เมื่อขาย |                | หลักทรัพย์เพื่อค่า        |                |
|                | ราคาทุน            | มูลค่า         | ราคาทุน                   | มูลค่า         |
| ตราสารทุน      | 180,000            | 200,000        |                           |                |
|                |                    |                | <b>หุ้นกู้</b>            | <b>150,000</b> |
|                |                    |                |                           | <b>150,000</b> |

สมมติว่าบริษัทหนี้ยังไม่ได้ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมสำหรับงวดปัจจุบัน การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

|   |         |
|---|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อค่า.....                         | 150,000 |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน..... | 10,000  |
| หลักทรัพย์เมื่อขาย.....                         | 160,000 |

ในกรณีหลักทรัพย์เมื่อขายที่ต้องการโอนเปลี่ยนประเภทมีบัญชีปรับมูลค่าที่เกี่ยวข้องซึ่งเกิดจากการปรับมูลค่ายุติธรรมในงวดก่อน

เช่น สมมติว่าบัญชีกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้นมียอดคงเหลือด้านเดบิต 15,000 บาท และบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนมียอดคงเหลือด้านเครดิต 15,000 บาท การบันทึกการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนจะต้องกลับบัญชีที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

|   |         |
|---|---------|
| หลักทรัพย์เพื่อค่า.....                             | 150,000 |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน.....     | 10,000  |
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-เมื่อขาย .....       | 15,000  |
| หลักทรัพย์เมื่อขาย.....                             | 160,000 |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น ..... | 15,000  |

### การโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นหลักทรัพยเมื่อขาย

**ตัวอย่างที่ 6-13** สมมติว่าบริษัทหนี้ จำกัดตัดสินใจโอนหุ้นกู้บริษัทปูนซีเมนต์ไทยในกลุ่มตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นกลุ่มหลักทรัพย์เมื่อขาย มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้เท่ากับ 180,000 บาท กลุ่มหลักทรัพย์ก่อนและหลังการโอนมีดังนี้

| ก่อนการโอน                        |                |                                   |                    |                |
|-----------------------------------|----------------|-----------------------------------|--------------------|----------------|
|                                   | ถือจนครบกำหนด  |                                   | หลักทรัพย์เมื่อขาย |                |
|                                   | ราคาทุน        | มูลค่า                            | ราคาทุน            | มูลค่ายุติธรรม |
| หุ้นกู้การไฟฟ้า                   | 120,000        | ตราสารทุน                         | 200,000            | 260,000        |
| <b>หุ้นกู้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย</b> | <b>160,000</b> |                                   |                    |                |
|                                   | <b>280,000</b> |                                   |                    |                |
| หลังการโอน                        |                |                                   |                    |                |
|                                   | ถือจนครบกำหนด  |                                   | หลักทรัพย์เมื่อขาย |                |
|                                   | ราคาทุน        | มูลค่า                            | ราคาทุน            | มูลค่ายุติธรรม |
| หุ้นกู้การไฟฟ้า                   | 120,000        | ตราสารทุน                         | 200,000            | 260,000        |
|                                   |                | <b>หุ้นกู้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย</b> | <b>160,000</b>     | <b>180,000</b> |
|                                   |                |                                   |                    |                |
|                                   |                |                                   | <b>360,000</b>     | <b>440,000</b> |

การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

|  |         |
|--|---------|
| หลักทรัพย์เมื่อขาย.....                              | 160,000 |
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เมื่อขาย .....      | 20,000  |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... | 20,000  |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด.....                    | 160,000 |

### การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เมื่อขายเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

**ตัวอย่างที่ 6-14** สมมติว่าบริษัทหนี้ จำกัด จะโอนหุ้นกู้บริษัทการบินไทยจากหลักทรัพย์ที่มีเมื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์ที่จะถือไว้จนครบกำหนด หุ้นกู้ซื้อมาในวันที่ 31 ธค. 25+8 ในราคาซื้อที่ตราไว้ 200,000 บาท

| ก่อนการโอน                |                    |         |                               |                |
|---------------------------|--------------------|---------|-------------------------------|----------------|
|                           | หลักทรัพย์เมื่อขาย |         | ถือจนครบกำหนด                 |                |
|                           | ราคาทุน            | มูลค่า  | ราคาทุน                       | มูลค่า         |
| หุ้นกู้บริษัทการบินไทย    | 200,000            | 208,000 | ไม่มีกลุ่มหลักทรัพย์ลงทุน     |                |
|                           |                    |         |                               |                |
| หลังการโอน                |                    |         |                               |                |
|                           | หลักทรัพย์เมื่อขาย |         | ถือจนครบกำหนด                 |                |
|                           | ราคาทุน            | มูลค่า  | ราคาทุน                       | มูลค่า         |
| ไม่มีกลุ่มหลักทรัพย์ลงทุน |                    |         |                               |                |
|                           |                    |         | <b>หุ้นกู้บริษัทการบินไทย</b> | <b>200,000</b> |
|                           |                    |         |                               | <b>208,000</b> |

การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

|  |
|--|
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - ถ้อยจนครบกำหนด ..8,000    |
| ตราสารหนี้ที่ถ้อยจนครบกำหนด.....200,000                    |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... 8,000 |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย..... 200,000                            |

### การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย

**ตัวอย่างที่ 6-15** สมมติว่าในวันที่ 4 มกราคม 25+1 บริษัทหนทรี่ซื้อหุ้นของบริษัทบางเขน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 10% ด้วยเงินสด 1,000,000 บาท โดยจะถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

ข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทบางเขน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 มีดังนี้

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| มูลค่ายุติธรรมของหุ้น | 1,065,000 บาท |
| กำไรสุทธิประจำปี 25+1 | 500,000       |
| เงินปันผลจ่าย ปี 25+1 | 200,000       |

ต่อมาในวันที่ 3 มกราคม 25+2 บริษัทหนทรี่ซื้อหุ้นบริษัทบางเขนเพิ่มอีก 30% เป็นเงิน 7.5 ล้านบาท

#### 4 มกราคม 25+1

|   |
|---|
| หลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นบริษัทบางเขน.....1,000,000 |
| เงินสด..... 1,000,000                               |

#### 31 ธันวาคม 25+1

|                                     |
|-------------------------------------|
| เงินสด (200,000×10%).....20,000     |
| เงินปันผลรับ..... 20,000            |
| (บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัทบางเขน) |

|  |
|--|
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-หุ้นบริษัทบางเขน .. 65,000  |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น ..... 65,000 |
| (ปรับมูลค่าเงินลงทุนให้แสดงมูลค่ายุติธรรม)                 |

#### 3 มกราคม 25+2

|                                       |
|---------------------------------------|
| เงินลงทุนในบริษัทบางเขน.....7,500,000 |
| เงินสด..... 7,500,000                 |
| (บันทึกการซื้อเงินลงทุนเพิ่ม)         |

|  |
|--|
| เงินลงทุนในบริษัทบางเขน..... 1,000,000                           |
| กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น ..... 65,000       |
| หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นบริษัทบางเขน..... 1,000,000               |
| ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-หุ้นบริษัทบางเขน ..... 65,000     |
| (โอนเปลี่ยนประเภทจากหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม) |

|  |
|--|
| เงินลงทุนในบริษัทบางเขน..... 30,000                |
| กำไรสะสม (ต้นงวด)..... 30,000                      |
| (บันทึกการปรับย้อนหลังเนื่องจากซื้อเงินลงทุนเพิ่ม) |

การคำนวณการปรับย้อนหลัง:

#### 25+1

|  |
|--|
| ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทบางเขน (10%).....50,000 |
| เงินปันผลรับ.....(20,000)                              |
| ปรับปรุงงวดก่อน.....30,000                             |

การโอนเปลี่ยนตราสารทุนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีพร้อมทั้งกลับทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย

### การด้อยค่าของหลักทรัพย์

กิจการควรประเมินค่าเงินลงทุนทุกชนิด ณ วันที่จัดทำรายงานเพื่อตัดสินว่าหลักทรัพย์เหล่านี้เกิดการขาดทุนในลักษณะที่ไม่ใช่ชั่วคราวหรือที่เรียกว่าเกิด "การด้อยค่า (Impairment)" หรือไม่ สถานการณ์ที่บ่งบอกว่าอาจเกิดผลขาดทุนในหลักทรัพย์ที่ลงทุนอย่างถาวร ได้แก่

- บริษัทที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน

- มีความเป็นไปได้สูงที่บริษัทออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ
- การผิติดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา
- หลักทรัพย์ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์อีกต่อไปเนื่องจากผู้ออกหลักทรัพย์ประสบปัญหาทางการเงิน

ถ้าการลดมูลค่าของเงินลงทุนเกิดขึ้นมิใช่เป็นการชั่วคราว ราคาทุนของหลักทรัพย์จะถูกตัดจำหน่ายให้เป็นราคาทุนใหม่ จำนวนที่ตัดจำหน่ายถือเป็นขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้องรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน

### ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับเงินลงทุน

การลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนมีหัวข้อที่เกี่ยวข้องดังนี้

- (1) รายได้จากการลงทุนในตราสารทุน
- (2) การรับหุ้นปันผล
- (3) การแยกหุ้น
- (4) สิทธิซื้อหุ้น
- (5) ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต
- (6) การบัญชีสำหรับเงินกองทุน

## รายได้จากเงินลงทุนในตราสารทุน

รายได้จากเงินลงทุนจะต้องนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุนของผู้ลงทุน สำหรับวิธีมูลค่าบัญชีธรรม เงินปันผลที่ได้รับจะถูกบันทึกเป็น “เงินปันผลรับ” ส่วนวิธีส่วนได้เสีย ถ้าบริษัทที่ขายหุ้นมีกำไรจากการพิเศษ รายการปรับปรุงของงวดก่อน ผู้ลงทุนจะต้องรายงานกำไรตามปกติ กำไรจากการพิเศษและรายการปรับปรุงตาม**สัดส่วนของหุ้นที่ถือ**

หากกิจการได้รับปันผลเป็นสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่เงินสด (Property dividends) กิจการต้องเดบิตสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่าบัญชีธรรม และเครดิตเงินปันผลรับ

หากผู้ลงทุนอาจได้รับ**เงินปันผลจากกำไรสะสมก่อนการซื้อหุ้นหรือเงินปันผลคืนทุน** (Liquidating dividend) ผู้ลงทุนจะต้องบันทึกลดบัญชีเงินลงทุนลงด้วยเงินปันผลที่ได้รับแทนการเครดิตเงินปันผลรับ เนื่องจากไม่ถือเป็นรายได้

**ตัวอย่างที่ 6-17** บริษัทมหาชนซื้อเงินลงทุน 2% ในบริษัทแทนพิมพ์เป็นเงิน 90,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+7 ในปี 25+8 บริษัทแทนพิมพ์ไม่มีกำไรแต่ประกาศและจ่ายเงินปันผลให้กับบริษัทมหาชนเป็นเงิน 4,000 บาท การบันทึกการรับเงินปันผลของบริษัทมหาชน มีดังนี้

เงินสด ..... 4,000  
 หลักทรัพย์เพื่อขาย ..... 4,000  
 เงินปันผลที่ได้รับถือเป็นการคืนทุนเนื่องจากนำผลกำไรในงวดก่อนมาจ่าย จึงต้องลดบัญชีหลักทรัพย์เพื่อขายลง

## การรับหุ้นปันผล

**หุ้นปันผล (Stock dividend)** ไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้ลงทุน เนื่องจากส่วนได้เสียในหุ้นของผู้ลงทุนไม่เปลี่ยนแปลงและบริษัทที่ออกหุ้นก็ไม่ได้จำหน่ายสินทรัพย์ใด ๆ ออกจากกิจการ ในแง่ของผู้ลงทุน **การรับหุ้นปันผลจึงไม่ต้องบันทึกบัญชี แต่จะบันทึกความจำ (Memorandum)** ในบัญชีเงินลงทุนว่าได้รับหุ้นเพิ่มขึ้น ซึ่งจะมีผลให้ราคาตามบัญชีต่อหุ้นลดลง (ราคาตามบัญชีของหุ้นที่ซื้อครั้งแรกหารด้วยจำนวนหุ้นรวม)

**ตัวอย่างที่ 6-18** สมมติว่าบริษัทมหาชนซื้อหุ้นสามัญของบริษัทชัชนไทย จำนวน 100 หุ้นในราคา 19,200 บาท ต่อมาอีก 2 ปี บริษัทชัชนไทยประกาศหุ้นปันผลให้กับผู้ถือหุ้นในอัตรา 1 หุ้นต่อ 2 หุ้นที่ถือ ดังนั้นบริษัทมหาชนจะได้รับหุ้นปันผล 50 หุ้น ทำให้มีหุ้นทั้งหมด 150 หุ้น ราคาหุ้น 19,200 บาท ถ้าบริษัทมหาชนขายหุ้นสามัญออกไป 60 หุ้นเป็นเงิน 8,600 บาท

การคำนวณราคาหุ้นที่ขายและการบันทึกบัญชี ทำได้ดังนี้

|   |               |     |
|---|---------------|-----|
| ราคาหุ้นเริ่มแรกของหุ้นสามัญ 100 หุ้นที่ซื้อ        | 19,200        | บาท |
| ราคาหุ้นของหุ้นปันผล 50 หุ้น                        | -0-           |     |
| ราคาตามบัญชีของหุ้น 150 หุ้น                        | <u>19,200</u> |     |
| ราคาตามบัญชีต่อหุ้น 19,200 ÷ 150 หรือ 128 บาท       |               |     |
| ราคาตามบัญชีของหุ้นที่ขาย 60 หุ้น × 128 = 7,680 บาท |               |     |

เงินสด ..... 8,600  
 หลักทรัพย์เพื่อขาย ..... 7,680  
 กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ ..... 920

ถ้าหุ้นปันผลเป็นหุ้นต่างชนิดกับหุ้นที่ประกาศจ่ายปันผล เช่น ได้รับหุ้นบุริมสิทธิจากหุ้นสามัญที่ถืออยู่ หรือตรงกันข้าม การบัญชีเกี่ยวกับหุ้นปันผลมีดังนี้

- วิธีปันส่วน (Allocation method)** จะบันทึกหุ้นปันผลด้วยต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนมาจากราคาตามบัญชีของหุ้นเก่าโดยจัดสรรตามมูลค่าตลาดของหุ้นต่างชนิดกันหลังจากออกหุ้นปันผลแล้ว
- วิธีไม่บันทึกต้นทุน (Noncost method)** จะบันทึกหุ้นใหม่เฉพาะจำนวนหุ้นเท่านั้น (บันทึกความจำ) เมื่อขายหุ้นออกไป ก็จะได้รับรู้กำไรเท่ากับราคาขาย
- วิธีราคาตลาด (Market value method)** จะบันทึกราคาหุ้นใหม่เท่ากับราคาตลาดพร้อมกับบันทึกเครดิตเงินปันผลรับ

**ตัวอย่างที่ 6-19** บริษัทมหาชน จำกัดซื้อหุ้นสามัญของบริษัทสากลสตูล จำกัด 100 หุ้นในราคาหุ้นละ 150 บาท ราคาหุ้นรวมจึงเท่ากับ 15,000 บาท ต่อมาบริษัทมหาชนได้รับหุ้นปันผลเป็นหุ้นบุริมสิทธิ 40 หุ้น มีราคาตลาด 5,000 บาท ในเวลานั้น ราคาตลาดของหุ้นสามัญเท่ากับ 20,000 บาท ถ้าใช้วิธีปันส่วนต้นทุนที่แบ่งให้หุ้นแต่ละชนิดตามสัดส่วนราคาตลาดคำนวณได้ดังนี้

|  |               |                        |
|--|---------------|------------------------|
| ราคาหุ้นที่ปันส่วนให้หุ้นสามัญ = $15,000 \times \frac{20,000}{25,000}$     | = 12,000      | บาทหรือ 120 บาทต่อหุ้น |
| ราคาหุ้นที่ปันส่วนให้หุ้นบุริมสิทธิ = $15,000 \times \frac{5,000}{25,000}$ | = 3,000       | บาทหรือ 75 บาทต่อหุ้น  |
| รวมต้นทุนที่ปันส่วน  | <u>15,000</u> | บาท                    |

การบันทึกการรายการในสมุดรายวันทั่วไป มีดังนี้

เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ ..... 3,000  
 เงินลงทุนในหุ้นสามัญ ..... 3,000

## การแยกหุ้น

การบันทึกบัญชีของผู้ลงทุนสำหรับการแยกหุ้นจะเหมือนกับการรับหุ้นปันผล กล่าวคือจะ**บันทึกความจำ (Memorandum)** สำหรับหุ้นที่ได้รับเพิ่มขึ้นและคำนวณราคาหุ้นต่อหุ้นใหม่

## สิทธิซื้อหุ้น

สิทธิของผู้ถือหุ้นเดิมในการซื้อหุ้นที่ออกเพิ่มเติมเรียกว่า **สิทธิซื้อหุ้น (Stock rights)** โดยทั่วไปสำหรับการเสนอให้สิทธิซื้อหุ้น ผู้ถือหุ้นมักให้สิทธิ 1 หน่วยต่อ 1 หุ้น แต่การซื้อหุ้นที่ออกใหม่ 1 หุ้นนั้นอาจต้องใช้สิทธิมากกว่าหนึ่งหน่วย

ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นเรียกว่า **ตราสารแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น (Warrant)** ซึ่งเป็นเอกสารที่ระบุจำนวนหุ้นที่ผู้ถือสิทธิสามารถซื้อหุ้นได้ตามราคาและระยะเวลาที่กำหนด

สิทธิซื้อหุ้นจะมีวันสำคัญที่เกี่ยวข้อง 3 วันด้วยกันคือ

1. วันที่ประกาศให้สิทธิซื้อหุ้น
2. วันที่ออกเอกสารสิทธิที่เรียกว่าตราสารแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น
3. วันที่สิทธิซื้อหุ้นหมดอายุ

นับจากวันที่ประกาศให้สิทธิจนถึงวันออกเอกสารสิทธิ หุ้นและสิทธิยังไม่สามารถแยกจากกันได้ หุ้นดังกล่าวจะซื้อขายในตลาดในราคาที่รวมสิทธิเรียกว่า **หุ้นรวมสิทธิ (Rights-on)** แต่หลังจากออกตราสารแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นแต่ก่อนสิทธิซื้อหุ้นจะหมดอายุลง หุ้นและสิทธิสามารถแยกกันซื้อขายได้ หุ้นที่ขายโดยแยกต่างหากจากสิทธิเรียกว่า **หุ้นไม่รวมสิทธิ (Ex-rights)**

## การได้รับสิทธิซื้อหุ้น

เมื่อผู้ลงทุนได้รับสิทธิในการซื้อหุ้นที่ออกใหม่เพิ่มเติม ผู้ลงทุนมีทางเลือก 3 ทางคือ

1. ใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ออกใหม่
2. ขายสิทธิซื้อหุ้น
3. ปล่อยให้สิทธิซื้อหุ้นหมดอายุโดยไม่ได้ขายหรือใช้สิทธิ

**ตัวอย่างที่ 6-20** บริษัทมหาชน จำกัดซื้อหุ้นสามัญของบริษัทัญญา จำกัดจำนวน 100 หุ้นในราคาหุ้นละ 100 บาท ต่อมาบริษัทัญญาประกาศให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้ถือหุ้นเดิมในอัตรา 1 สิทธิต่อ 1 หุ้น โดยสามารถนำสิทธิ 2 หน่วยมาแลกซื้อหุ้นสามัญใหม่ได้ 1 หุ้นในราคาหุ้นละ 100 บาท

ราคาตลาด ณ วันที่ออกตราสารแสดงสิทธิ (Warrants)

: หุ้นสามัญ 120 บาทต่อหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น 6 บาทต่อหน่วย

การหาราคาหุ้นของสิทธิและราคาหุ้นของหุ้น คำนวณได้จากสูตรต่อไปนี้

|                            |   |
|----------------------------|---|
| ราคาหุ้นของสิทธิซื้อหุ้น = | $\frac{\text{ราคาตลาดของสิทธิ}}{\text{ราคาตลาดของหุ้นไม่รวมสิทธิ} + \text{ราคาตลาดของสิทธิ}} \times \text{ราคาหุ้นเดิมของหุ้น}$           |
| ราคาหุ้นของหุ้นเดิม =      | $\frac{\text{ราคาตลาดของหุ้นไม่รวมสิทธิ}}{\text{ราคาตลาดของหุ้นไม่รวมสิทธิ} + \text{ราคาตลาดของสิทธิ}} \times \text{ราคาหุ้นเดิมของหุ้น}$ |

|                           |               |     |
|---------------------------|---------------|-----|
| ราคาตลาดของหุ้น (100×120) | 12,000        | บาท |
| ราคาตลาดของสิทธิ (100×6)  | <u>600</u>    |     |
| ราคาตลาดรวม               | <u>12,600</u> |     |

$$\text{ราคาหุ้นที่ปันส่วนให้หุ้น} = \frac{12,000 \times 10,000}{12,600} = 9,523.80 \text{ บาท}$$

$$\text{ราคาหุ้นที่ปันส่วนให้สิทธิ} = \frac{600 \times 10,000}{12,600} = \frac{476.20}{10,000.00}$$

$$\text{ราคาหุ้นของหุ้นสามัญ} = 9,523.80 \div 100 = 95.238 \text{ บาทต่อหุ้น}$$

$$\text{ราคาหุ้นของสิทธิซื้อหุ้น} = 476.20 \div 100 = 4.762 \text{ บาทต่อหน่วย}$$

การลดลงของราคาตามบัญชีของหุ้นสามัญจาก 10,000 บาทเหลือ 9,523.80 บาทและการได้รับสิทธิมูลค่า 476.20 บาท สามารถบันทึกบัญชีได้ดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น) ..... 476.20

    หลักทรัพย์เพื่อขาย ..... 476.20

ถ้าบริษัทมหาชนขายหุ้นสามัญบางส่วนออกไป การคำนวณกำไรหรือขาดทุนจะต้องคำนวณจากราคาหุ้นใหม่คือหุ้นละ 95.238 บาท เช่นถ้าบริษัทขายหุ้นสามัญออกไป 10 หุ้นในราคาหุ้นละ 116 บาท การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

เงินสด ..... 1,160

    หลักทรัพย์เพื่อขาย (10×95.238) ..... 952.38

    กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ ..... 207.62

### การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสิทธิซื้อหุ้น

สิทธิซื้อหุ้นสามารถนำไปขายหรือใช้ซื้อหุ้นที่ออกใหม่หรือปล่อยให้หมดอายุ ถ้าสิทธิซื้อหุ้นจำนวน 40 หน่วย ซึ่งสามารถนำไปใช้ซื้อหุ้นสามัญที่ออกใหม่ได้ 20 หุ้นถูกขายในราคาหน่วยละ 6.00 บาท การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

เงินสด (40 สิทธิ@6 บาท) ..... 240

    หลักทรัพย์เพื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น) (40×4.762) 190.48

    กำไรจากการจำหน่ายสิทธิซื้อหุ้น ..... 49.52

ถ้าสิทธิซื้อหุ้นบางส่วนถูกนำไปใช้ในการซื้อหุ้นสามัญที่ออกใหม่ 20 หุ้น ในราคาที่เสนอขายหุ้นละ 100 บาท การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อขาย ..... 2,190.48

    หลักทรัพย์เพื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น) (40×4.762) 190.48

เงินสด (20×100) ..... 2,000.00

ถ้าบริษัทมหาชนปล่อยให้สิทธิ 20 หน่วยที่เหลือหมดอายุไป บริษัทต้องโอนราคาหุ้นของสิทธิออกจากบัญชีดังนี้

ขาดทุนจากสิทธิซื้อหุ้นหมดอายุ .....95.24

หลักทรัพย์เมื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น) (20×4.762) ..... 95.24

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน มีดังนี้

| หลักทรัพย์เมื่อขาย (หุ้น)  |                  |  |                  |
|--|------------------|--|------------------|
| ซื้อเริ่มแรก 100<br>หุ้น@100 บาท   | 10,000.00        | ปันส่วนราคาหุ้นให้กับ<br>สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ | 476.20           |
| ซื้อเพิ่มเติมอีก 20 หุ้น โดย<br>ใช้สิทธิซื้อหุ้น                               | 2,190.48         | ขายหุ้นสามัญ 10 หุ้น                             | 952.38           |
|  |                  | ยอดคงเหลือ                                       | 10,761.90        |
|  | <u>12,190.48</u> |  | <u>12,190.48</u> |
| ยอดคงเหลือ   | 10,761.90*       |  |                  |
| * การวิเคราะห์ยอดคงเหลือ   |                  |  |                  |
| 90 หุ้นที่ซื้อครั้งแรก ราคาที่จัดสรรใหม่หุ้นละ 95.238 บาทเป็นเงิน 8,571.42 บาท |                  |  |                  |
| 20 หุ้นที่ซื้อโดยการซื้อสิทธิซื้อหุ้น ราคาหุ้นละ 109.524 บาทเป็นเงิน 2,190.48  |                  |  |                  |
| ยอดคงเหลือ (100 หุ้น ราคาถัวเฉลี่ยหุ้นละ 97.835 บาท) <u>10,761.90</u>          |                  |  |                  |
| หลักทรัพย์เมื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น)   |                  |  |                  |
| ราคาหุ้นที่ได้รับจัดสรร<br>สำหรับสิทธิ 100 หน่วย                               | 476.20           | ขาย 40 หน่วย                                     | 190.48           |
|  |                  | ใช้สิทธิซื้อหุ้นสามัญ 40 หน่วย                   | 190.48           |
|  |                  | ขาดทุนจากสิทธิหมดอายุ 20<br>หน่วย                | 95.24            |
|  | <u>476.20</u>    |  | <u>476.20</u>    |
| ยอดคงเหลือ   | -0-              |  |                  |

## ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต

**ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต (Cash surrender value of life insurance)** หมายถึงจำนวนเงินที่บริษัทประกันจะจ่ายให้ในกรณีที่เลิกสัญญาประกัน

หากบริษัทเป็นผู้ออกค่าเบี้ยประกันชีวิตให้แก่ผู้บริหารแต่ผู้บริหารผลประโยชน์คือผู้บริหารหรือทายาท กรณีนี้ถือว่าค่าเบี้ยประกันคือค่าใช้จ่ายของบริษัท แต่ถ้าบริษัทเป็นผู้รับผลประโยชน์ จะถือว่าราคาเวนคืนกรมธรรม์จะถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

**ตัวอย่างที่ 6-21** บริษัทนันทรี จำกัด ทำประกันชีวิตให้กับผู้บริหารระดับสูงเป็นเงินจำนวน 1,000,000 บาทโดยต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันปีละ 22,000 บาท ราคาเวนคืนกรมธรรม์แสดงอยู่ในตารางข้างล่างต่อไปนี้

| ปี   | ค่าเบี้ยประกัน | ราคาเวนคืนกรมธรรม์ |
|------|----------------|--------------------|
| 25+1 | 22,000         | 0                  |
| 25+2 | 22,000         | 0                  |
| 25+3 | 22,000         | 5,000              |
| 25+4 | 22,000         | 15,000             |
| 25+5 | 22,000         | 26,000             |

ปี 25+4

ค่าเบี้ยประกันชีวิต .....12,000

ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต .....10,000

เงินสด ..... 22,000

สมมติว่าถ้าผู้บริหารของบริษัทเสียชีวิตในวันที่ 1 เมษายน 25+4 หลังจากจ่ายค่าเบี้ยประกันและบันทึกบัญชีตามรายการข้างต้นแล้ว

เงินสด .....1,016,500

ค่าเบี้ยประกันชีวิต ..... 9,000

ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต ..... 15,000

กำไรจากการประกันชีวิต ..... 992,500

## เงินกองทุน

เงินกองทุนแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

- (1)เงินสดที่ตั้งเป็นกองทุนเพื่อใช้สำหรับการดำเนินงานเฉพาะในงวด
- (2)เงินกองทุนที่ไม่ได้นำไปใช้สำหรับการดำเนินงานในงวดปัจจุบัน แต่จะใช้ประโยชน์ในอนาคต จึงมีลักษณะเป็นเงินลงทุนระยะยาว

| เงินกองทุน                     | วัตถุประสงค์                               |
|--------------------------------|--|
| กองทุนเงินสดย่อย               | จ่ายค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนเล็กน้อยเป็นเงินสด |
| กองทุนเงินสดเพื่อจ่ายเงินเดือน | จ่ายเงินเดือนและค่าจ้าง                    |
| กองทุนเงินสดเพื่อจ่ายปันผล     | จ่ายเงินปันผล                              |
| กองทุนเงินสดเพื่อจ่ายดอกเบี้ย  | จ่ายดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ระยะยาว           |

เงินกองทุนประเภทนี้ที่มักพบกันบ่อย ๆ ได้แก่

| เงินกองทุน                                   | วัตถุประสงค์                               |
|--|--|
| กองทุนจม (Sinking fund)                      | จ่ายชำระหนี้สินระยะยาว เช่น ใถถอนหุ้นกู้   |
| กองทุนเพื่อขยายกิจการ (Plant expansion fund) | ซื้อหรือก่อสร้างอาคารโรงงานเพิ่มเติม       |
| กองทุนใถถอนหุ้น (Stock redemption fund)      | ใถถอนหุ้น (ตามปกติจะเป็นหุ้นบุริมสิทธิ)    |
| กองทุนเพื่อเหตุฉุกเฉิน (Contingency fund)    | จ่ายสำหรับเหตุการณ์ที่ไม่ได้คาดไว้ล่วงหน้า |

## การบันทึกบัญชีเงินกองทุน

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินกองทุน ควรแยกบัญชีสินทรัพย์ รายได้ และค่าใช้จ่ายของเงินกองทุนออกจากกัน บัญชีต่อไปนี้จะนำมาใช้บันทึกเกี่ยวกับเงินกองทุน

- เงินสดกองทุนใถถอนหุ้น
  - เงินลงทุนจากกองทุนใถถอนหุ้น
  - รายได้ของกองทุนใถถอนหุ้น
  - ค่าใช้จ่ายของกองทุนใถถอนหุ้น
  - กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุนจากกองทุนใถถอนหุ้น
  - ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนจากกองทุนใถถอนหุ้น
- การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับกองทุน มีดังนี้

- 1) โอนเงินสด (ประจำงวด) จากบัญชีเงินสดไปตั้งเป็นเงินกองทุน  
 เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....60,000  
 เงินสด ..... 60,000
- 2) ซื้อหลักทรัพย์โดยใช้เงินจากกองทุน  
 เงินลงทุนจากกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....54,000  
 เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น..... 54,000
- 3) สมมติว่าการลงทุนที่บันทึกบัญชีข้างต้นเป็นการลงทุนซื้อหุ้นกู้อายุ 10 ปีในราคาที่มีส่วนเกิน หุ้นกู้มีราคามูลค่าเท่ากับ 50,000 บาท วันที่ 1 เมษายน ซึ่งเป็นวันแรกที่ออกจำหน่าย อัตราดอกเบี้ยหุ้นกู้เท่ากับ 8% การบันทึกรายการรับดอกเบี้ยครั้งปี มีดังนี้  
 เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....2,000  
 รายได้ของกองทุนไถ่ถอนหุ้น (50,000×.08×.5).....2,000
- 4) วันที่ 31 ธันวาคม การบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินสำหรับระยะเวลา 9 เดือนและการบันทึกดอกเบี้ยค้างรับเป็นเวลา 3 เดือน มีดังนี้  
 รายได้ของกองทุนไถ่ถอนหุ้น .....300  
 เงินลงทุนจากกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....300  
 (บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกิน 9 เดือน --1 เมษายน - 31 ธันวาคม 9/12×4,000×1/10)

- ดอกเบี้ยค้างรับเงินกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....1,000  
 รายได้ของกองทุนไถ่ถอนหุ้น..... 1,000  
 (บันทึกดอกเบี้ยค้างรับสำหรับเวลา 3 เดือน (ตค.-ธค.) 3/12×  
 50,000×.80)
- 5) จ่ายเงินเดือนผู้จัดการกองทุน 15,000 บาท  
 ค่าใช้จ่ายของกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....15,000  
 เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น..... 15,000
  - 6) การบันทึกการไถ่ถอนหุ้นบริมสิทธิ  
 หุ้นบริมสิทธิ .....1,000,000  
 เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น..... 1,000,000

### ข้อแตกต่างระหว่างกองทุนและสำรอง

ข้อแตกต่างระหว่างกองทุนและสำรองที่เด่นชัดคือ กองทุนจะเป็นสินทรัพย์เสมอและมียอดคงเหลือด้านเดบิต ในขณะที่สำรองเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสะสม จะมียอดดุลเครดิตเสมอและไม่ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

### การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. นโยบายการบัญชีสำหรับ
  - (1) การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน
  - (2) ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย
  - (3) การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว
2. รายการที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนดังต่อไปนี้
  - (1) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผลจากเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว
  - (2) จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท
  - (3) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า
  - (4) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท

- (5) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป
3. การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น
4. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้
  - (1) มูลค่ายุติธรรม
  - (2) จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
  - (3) จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด
  - (4) ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน 1 ปี ภายใน 2-5 ปี หรือภายใน 6-10 ปี
5. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

- (1) จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน
- (2) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น
- (3) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น
- (4) การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่ทำให้ต้องเปลี่ยนความตั้งใจที่จะถือตราสารหนี้ไปจนครบกำหนด

นอกจากนี้เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1. การวิเคราะห์เงินลงทุนระยะยาวตามประเภทของเงินลงทุน
2. การประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดโดยผู้บริหาร
3. วิธีที่ใช้ประมาณมูลค่าเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดที่นำมาเปรียบเทียบกับราคาทุน
4. รายละเอียดเกี่ยวกับเงินลงทุนที่มีสัดส่วนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อสินทรัพย์ของกิจการ

**ตัวอย่างที่ 6-22** ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## บริษัทนนทรี จำกัด

งบดุล (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4

| สินทรัพย์                                    | (หน่วย:บาท) |
|--|-------------|
| สินทรัพย์หมุนเวียน:                          |             |
| เงินสดและเงินฝากธนาคาร                       | XXXXX       |
| .....  | XXXXX       |
| เงินลงทุนชั่วคราว (หมายเหตุ 3)               | 18,900,000  |
| รวมสินทรัพย์หมุนเวียน                        | XXXXX       |
| เงินลงทุนระยะยาว (หมายเหตุ 4)                | 300,000,000 |
| รวมสินทรัพย์                                 | XXXXX       |
| หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น                  |             |
| หนี้สิน                                      |             |
| .....  | XXXXX       |
| .....  | XXXXX       |
| ส่วนของผู้ถือหุ้น                            |             |
| ทุนเรือนหุ้น                                 | XXXXX       |
| กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น (หมายเหตุ 6) | 162,000,000 |
| รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น               | XXXXX       |

## บริษัทนนทรี จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+4

(หน่วย:บาท)

|  |            |
|--|------------|
| รายได้                                   |            |
| ขาย                                      | XXXXX      |
| ดอกเบี้ยรับ                              | XXXXX      |
| เงินปันผล                                | XXXXX      |
| ค่าเช่า                                  | XXXXX      |
| รวมรายได้                                | XXXXX      |
| ค่าใช้จ่าย                               |            |
| .....                                    | XXXXX      |
| ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (หมายเหตุ 7) | 90,380,000 |

## หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

1. สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญ

⋮

## 4. เงินลงทุน

- 1.4.1 เงินลงทุนระยะสั้นแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม
- 1.4.2 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม บริษัทรับรู้

การเปลี่ยนแปลงมูลค่าเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ และจะบันทึกในงบกำไรขาดทุนเมื่อบริษัทได้จำหน่ายเงินลงทุนนั้น เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดแสดงด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

1.4.3 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งบริษัทถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

1.4.4 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดซึ่งบริษัทถือเป็นเงินลงทุนทั่วไปแสดงด้วยราคาทุน

1.4.5 ต้นทุนของเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาวที่จำหน่ายในระหว่างงวดคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

## 3. เงินลงทุนชั่วคราว

(หน่วย:บาท)

|            | หลักทรัพย์<br>เพื่อค้า | หลักทรัพย์<br>เพื่อขาย | เงินลงทุน<br>ทั่วไป | ตราสารหนี้ที่จะ<br>ครบกำหนด<br>ภายใน 1 ปี | รวม               |
|------------|------------------------|------------------------|---------------------|---|-------------------|
| ตราสารหนี้ | 1,800,000              | 1,200,000              | -                   | 12,000,000                                | 15,000,000        |
| ตราสารทุน  | 1,440,000              | 1,560,000              | 900,000             | =   | 3,900,000         |
|            | <u>3,240,000</u>       | <u>2,760,000</u>       | <u>900,000</u>      | <u>12,000,000</u>                         | <u>18,900,000</u> |

## 4. เงินลงทุนระยะยาว

|  | (หน่วย:บาท)       |                    |                   |                    |
|--|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|
|  | หลักทรัพย์        | ตราสารหนี้         | เงินลงทุน         | รวม                |
|  | เผื่อขาย          | ที่จะถือจนครบกำหนด | ทั่วไป            |                    |
| ตราสารหนี้                             |                   |                    |                   |                    |
| บริษัท ก                               | 18,000,000        | 90,000,000         | -                 | 108,000,000        |
| บริษัท ข                               | 18,000,000        | 90,000,000         | -                 | 108,000,000        |
| หัก ส่วนที่จะ<br>ครบกำหนดภายใน<br>1 ปี |                   |                    |                   |                    |
| บริษัท ก                               | -                 | (6,000,000)        | -                 | (6,000,000)        |
| บริษัท ข                               | -                 | (6,000,000)        | -                 | (6,000,000)        |
| ตราสารทุน                              | <u>60,000,000</u> | <u>-</u>           | <u>36,000,000</u> | <u>96,000,000</u>  |
| รวม                                    | <u>96,000,000</u> | <u>188,000,000</u> | <u>36,000,000</u> | <u>300,000,000</u> |

## 5. ตราสารหนี้

|                                  | ครบกำหนดภายใน     |                    |                   | (หน่วย:บาท)        |
|----------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|
|                                  | 1 ปี              | 2-5 ปี             | 6-10 ปี           |                    |
| หลักทรัพย์เผื่อขาย               | 1,200,000         | 22,800,000         | 13,200,000        | 37,200,000         |
| ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบ<br>กำหนด |                   |                    |                   |                    |
| บริษัท ก                         | 6,000,000         | 60,000,000         | 24,000,000        | 90,000,000         |
| บริษัท ข                         | <u>6,000,000</u>  | <u>60,000,000</u>  | <u>24,000,000</u> | <u>90,000,000</u>  |
| รวม                              | <u>12,000,000</u> | <u>142,800,000</u> | <u>61,200,000</u> | <u>217,200,000</u> |

## 6. กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าเงินลงทุน

(หน่วย:พันบาท)

|                            |                    |
|----------------------------|--------------------|
| ยอดยกมาต้นงวด              | 96,000,000         |
| การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด | <u>66,000,000</u>  |
| ยอดคงเหลือปลายงวด          | <u>162,000,000</u> |

## 7. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารรวมรายการดังต่อไปนี้

| (หน่วย:บาท)                              |                   |
|--|-------------------|
| ขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนประเภท      |                   |
| หลักทรัพย์เผื่อขายเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า | 4,800,000         |
| ขาดทุนที่เกิดจากการจำหน่ายเงินลงทุน      | 8,400,000         |
| ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของ               |                   |
| หลักทรัพย์เพื่อค้า                       | 6,000,000         |
| เงินลงทุนทั่วไป                          | <u>4,800,000</u>  |
|  | <u>24,000,000</u> |

## 8. การจำหน่ายหรือการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

ในระหว่างปี 25+4 บริษัทมีการขายตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่มีการโอนเท่ากับ 21,000,000 บาท จำนวนรวมของรายการขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นจากการโอนและจำนวนรวมของรายการขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นมีจำนวน 5,370,000 บาท และ 4,800,000 บาทตามลำดับ