

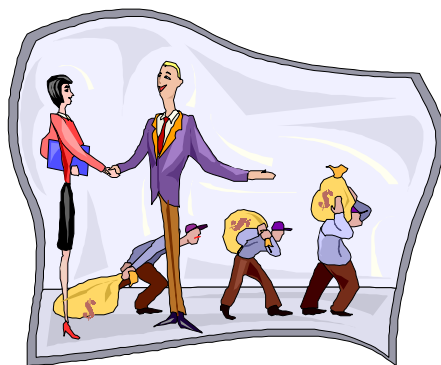
# บทที่ 6

## เงินลงทุน

### หัวเรื่อง

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

- การถือหุ้นมากกว่า 50%
- ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารทุน
- การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทของหลักทรัพย์
- การด้อยค่าของหลักทรัพย์
- ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับเงินลงทุน
- รายได้จากเงินลงทุนในตราสารทุน
- การรับหุ้นปันผล
- การแยกหุ้น
- สิทธิซื้อหุ้น
- ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต
- เงินกองทุน
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน



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. สำหรับการลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง บริษัทที่ลงทุนสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญหรือสามารถเข้าไปควบคุมกิจการของบริษัทที่ถูกลงทุนได้ในระดับใด

## ตารางที่ 6-1 วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับเงินลงทุนประเภทต่าง ๆ

การจัดประเภท	เงินลงทุนในตราสารหนี้	เงินลงทุนในตราสารทุน
<b>ควบคุม (Control)</b> - ลงทุนในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่า 50% (ลงทุนในบริษัทย่อย)	-	จัดทำงบการเงินรวม (Consolidation)
<b>มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ (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) ไปแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น	

(ต่อ)

การจัดประเภท	เงินลงทุนในตราสารหนี้	เงินลงทุนในตราสารทุน
ตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความ ต้องการของตลาด (ไม่ สามารถหามูลค่ายุติธรรม ได้) จัดประเภทเป็น <b>เงินลง ทุนทั่วไป</b>	-	วิธีราคาทุน (Cost method)

ตารางที่ 6-1 สามารถสรุปวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนได้ 6 วิธี กิจการจะเลือกวิธีบัญชีชนิดใดก็ขึ้นอยู่กับการจัดประเภทเงินลงทุน ดังนี้

1. วิธีการจัดทำงบการเงินรวม (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 ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้นหลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมักมีอัตราการหมุนเวียนค่อนข้างสูงและจัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราว

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

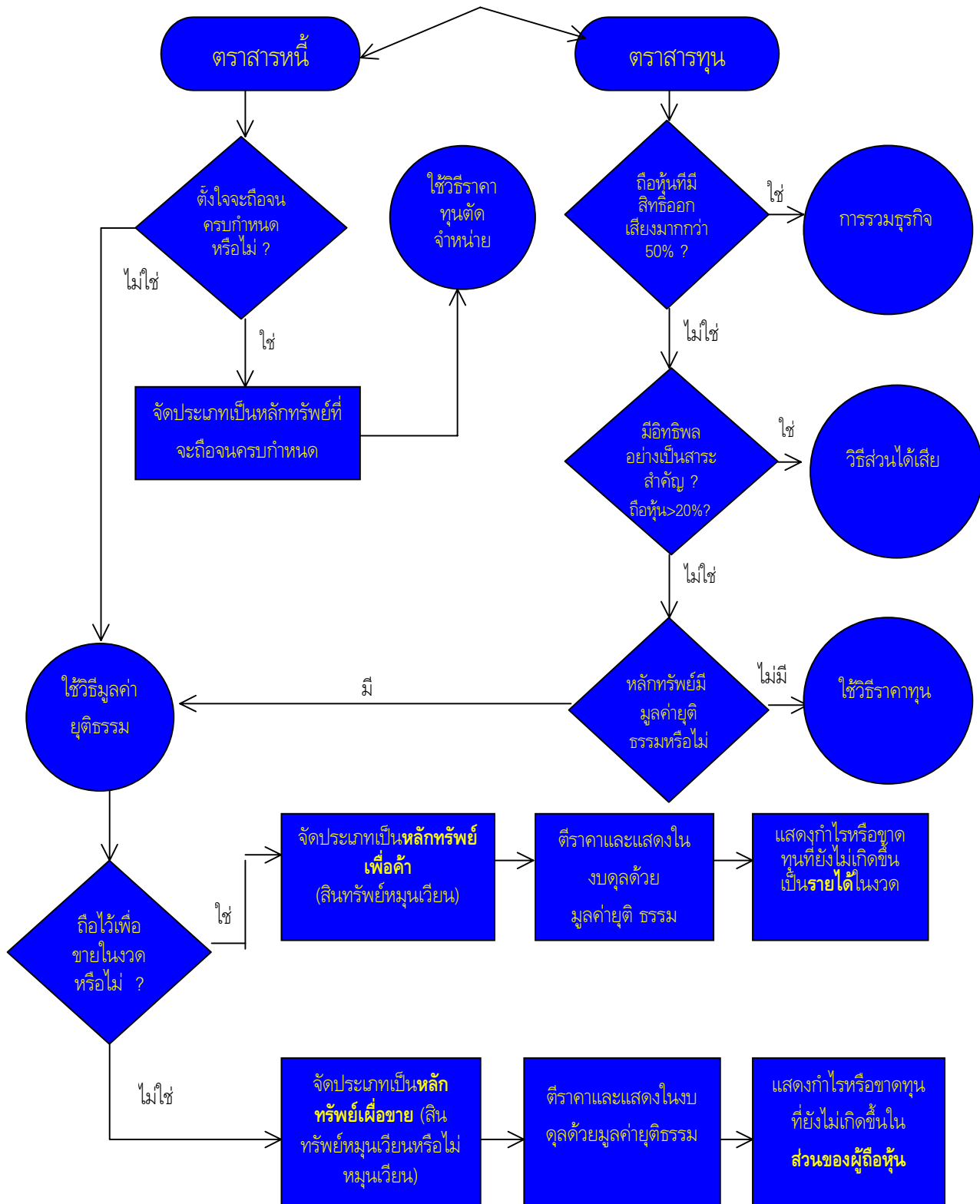
ถือหลักทรัพย์เพื่อขายโดยไม่มีกำหนดเวลาที่แน่นอน อาจถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือระยะยาวก็ได้

**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

## ชนิดของเงินลงทุน



ภาพที่ 6-1 การตัดสินใจเพื่อนำวิธีการบัญชีมาใช้ในการลงทุน

## ราคาทุนของเงินลงทุน

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

## การลงทุนในตราสารหนี้

เงินลงทุนในตราสารหนี้สินจะแบ่งออกเป็น 3 ประเภทตามวัตถุประสงค์ในการถือหลักทรัพย์ดังนี้

1. **ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด (Held-to-maturity)** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่กิจการซื้อไว้โดยมีความตั้งใจแน่วแน่ที่จะถือจนครบกำหนดไถ่ถอน
2. **หลักทรัพย์เพื่อค้า (Trading securities)** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการซื้อและมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้ในระยะเวลาสั้นเพื่อหากำไรจากผลต่างของราคาซื้อและราคาขาย
3. **หลักทรัพย์เพื่อขาย (Available-for-sale)** หมายถึง เงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่ไม่สามารถจัดประเภทเป็นตราสารหนี้ที่ถือไว้จนครบกำหนดหรือหลักทรัพย์เพื่อค้าได้

## ตารางที่ 6-2 การจัดประเภทตราสารหนี้วิธีการบัญชีและการแสดงรายงาน

การจัดประเภท	การตีราคา	กำไรหรือขาดทุนที่ยัง ไม่เกิดขึ้นจากการถือ สินทรัพย์	ผลตอบแทน
☑ ตราสารหนี้ ที่จะถือจนครบ กำหนด	ราคาทุนตัด จำหน่าย	ไม่รับรู้	ดอกเบี้ยรับและกำไรขาด ทุนจากการจำหน่าย
☑ หลักทรัพย์ เพื่อค้า	มูลค่ายุติธรรม	รับรู้ในงบกำไรขาดทุน	ดอกเบี้ยรับและกำไรขาด ทุนจากการจำหน่าย
☑ หลักทรัพย์ เพื่อขาย	มูลค่ายุติธรรม	รับรู้โดยแสดงเป็นราย การแยกต่างหากในส่วน ของผู้ถือหุ้น	ดอกเบี้ยรับและกำไรขาด ทุนจากการจำหน่าย

### ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

ตราสารหนี้เท่านั้นที่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์ที่จะถือจนครบกำหนด เนื่องจากตามคำจำกัดความ ตราสารทุนไม่มีระยะเวลาครบกำหนด ตราสารหนี้ที่จะจัดประเภทเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดได้ก็ต่อเมื่อกิจการ

- (1) มีความตั้งใจแน่วแน่
- (2) มีความสามารถที่จะถือหลักทรัพย์เหล่านี้จนครบกำหนด

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะบันทึกบัญชีด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม

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

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้.....184,556

เงินสด ..... 184,556

ส่วนลดหรือส่วนเกินจากเงินลงทุนระยะยาวในหุ้นกู้จะต้องตัดจำหน่ายให้หมดไป โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน กำหนดให้ตัดจำหน่ายด้วย **วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest method)** หรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีนัยสำคัญ



### ตารางที่ 6-3 การคำนวณเกี่ยวกับดอกเบี๋ยรับ

หุ้นกู้ 8% อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง 10%				
วันที่	ดอกเบี๋ยที่ได้รับ เป็นเงินสด	รายได้ดอก เบี๋ย	ตัดจำหน่าย ส่วนลดมูลค่า หุ้นกู้	ราคาตามบัญชี ของหุ้นกู้
1 มค. 25+3				184,556
1 กค. 25+3	8,000 <sup>ก</sup>	9,228 <sup>ข</sup>	1,228 <sup>ค</sup>	185,784 <sup>ง</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	<u>8,000</u>	<u>9,904</u>	<u>1,904</u>	200,000
	<u>80,000</u>	<u>95,444</u>	<u>15,444</u>	
<sup>ก</sup> 8,000	= 200,000 × .08 × 6/12			
<sup>ข</sup> 9,228	= 184,556 × .10 × 6/12			
<sup>ค</sup> 1,228	= 9,228 - 8,000			
<sup>ง</sup> 185,784	= 184,556 + 1,228			

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

### 1 กรกฎาคม 25+3

เงินสด .....	8,000
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ .....	1,228
ดอกเบียรับ .....	9,228

เนื่องจากบริษัทนนทรี ปิดบัญชีทุกสิ้นปีปฏิทิน รายการปรับปรุงดอกเบียค้างรับ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3 มีดังนี้

### 31 ธันวาคม 25+3

ดอกเบียค้างรับ .....	8,000
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ .....	1,290
ดอกเบียรับ .....	9,290

บริษัทนนทรี จำกัดจะแสดงรายการเกี่ยวกับเงินลงทุนในหุ้นกู้ ในงบการเงินปี 25+3 ดังนี้

### บริษัทนนทรี จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3 (บาท)

สินทรัพย์หมุนเวียน:	
ดอกเบียค้างรับ	8,000
เงินลงทุนระยะยาว:	
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้	187,074

บริษัทมหาชน จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+3

(บาท)

รายได้อื่น:

ดอกเบียร์รับ

18,518

บัญชีตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด-หุ้นกู้ จะมีราคาตามบัญชี (Carrying amount) ที่เป็นราคาทุนตัดจำหน่ายมาตลอดอายุหุ้นกู้จนเหลือเท่ากับราคาตามมูลค่าพอดีเมื่อครบกำหนดไถ่ถอน

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

ก่อนการจำหน่ายหุ้นกู้ บริษัทมหาชนต้องบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ 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

ดอกเบียร์รับ ..... 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	
ราคาหุ้นตัดจำหน่าย 1 กรกฎาคม 25+7	198,096
บวก ส่วนลดที่ตัดจำหน่ายสำหรับงวด 1 กค. 25+7	1,270
	<u>199,366</u>
กำไรจากการจำหน่ายหุ้นกู้	<u>134</u>

การบันทึกกำไรจากการจำหน่ายหุ้นกู้ ทำได้ดังนี้

### 1 พฤศจิกายน 25+7

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

### หลักทรัพย์เพื่อขาย

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

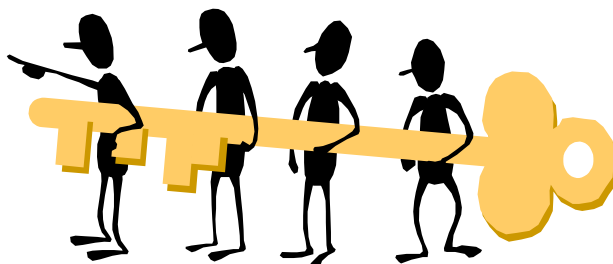
## หลักทรัพย์เพื่อขายมีเพียงชนิดเดียว

**ตัวอย่างที่ 6-2** บริษัทนนทรี 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 บริษัทนนทรีซื้อหุ้นกู้ในราคา 108,111 บาท ซึ่งมีส่วนเกิน 8,111 บาท อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest rate) เท่ากับ 8%

บริษัทไม่มีวัตถุประสงค์จะถือหุ้นกู้ไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือจะถือจนครบกำหนด บริษัทจึงบันทึกหุ้นกู้ที่ซื้อไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย การบันทึกบัญชีทำได้ดังนี้

### 1 มกราคม 25+3

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



### ตารางที่ 6-4 การคำนวณเกี่ยวกับดอกเบี๋ยรับ

หุ้นกู้ 10% อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง 8%				
วันที่	ดอกเบี๋ยที่ได้ รับเป็นเงินสด	รายได้ดอก เบี๋ย	ตัดจำหน่าย ส่วนเกินมูลค่า หุ้นกู้	ราคาตามบัญชี ของหุ้นกู้
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	<u>5,000</u>	<u>4,040</u>	<u>960</u>	100,000
	<u>50,000</u>	<u>41,889</u>	<u>8,111</u>	
<sup>ก</sup> $5,000 = 100,000 \times .10 \times 6/12$ <sup>ข</sup> $4,324 = 108,111 \times .08 \times 6/12$ <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 บริษัทหลักทรัพย์จะปรับปรุงดอกเบ็ญค้างรับ  
พร้อมกับตัดจำหน่ายส่วนเกิน 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

## บริษัทหนนทรี จำกัด

### งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3

(บาท)

หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ (ราคาทุนตัดจำหน่าย)	106,732	
หัก ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-เพื่อขาย	1,732	
หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ (มูลค่ายุติธรรม)		105,000

บริษัทจะต้องบันทึกกลับรายการดอกเบี้ยค้างรับและบันทึกดอกเบี้ยรับ ดังนี้

### 1 มกราคม 25+4

ดอกเบี้ยรับ .....	5,000	
ดอกเบี้ยค้างรับ .....		5,000
เงินสด .....	5,000	
ดอกเบี้ยรับ .....		5,000

## การจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อขาย

ถ้าหุ้นกู้ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายถูกจำหน่ายออกไปก่อนครบกำหนด กิจการต้องบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนลดหรือส่วนเกินจนถึงวันที่จำหน่ายหุ้นกู้ เมื่อขายหุ้นกู้ออกไปทั้งหมด กิจการต้องล้างบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนและบัญชีกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น) ออกไป และบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายโดยการเปรียบเทียบระหว่างราคาขายกับราคาทุนตัดจำหน่ายในวันนั้น

สมมติว่าบริษัทนนทรี 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 การคำนวณหามูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดสามารถบันทึกเป็นกลุ่มหลักทรัพย์แทนการปรับที่ละรายการ

**ตัวอย่างที่ 6-3** สมมติว่าบริษัทนนทรีจำกัด มีตราสารหนี้สองชนิดถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนตัดจำหน่ายมูลค่ายุติธรรมและกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น

กลุ่มตราสารหนี้ที่มีเพื่อขาย  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8

เงินลงทุน	ราคาทุน ตัดจำหน่าย	มูลค่ายุติธรรม	กำไร(ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น
หุ้นกู้ 8% บริษัทกรุงสยาม จำกัด	187,074	207,200	20,126
หุ้นกู้ 10% บริษัทนวนธานี จำกัด	<u>400,000</u>	<u>360,800</u>	(39,200)
รวมกลุ่มหลักทรัพย์	<u>587,074</u>	<u>568,000</u>	(19,074)
ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนก่อนการปรับปรุง			-0-
บัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนที่ต้องเครดิตเพิ่ม			<u>(19,074)</u>

**31 ธันวาคม 25+8**

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... 19,074

ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย ..... 19,074

ขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นจำนวน 19,074 บาท จะนำไปลดส่วนของผู้ถือหุ้นลง

สมมติต่อมาว่าบริษัทนนทรี ขายหุ้นกู้ของบริษัทกรุงสยาม ออกไปเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25+9 ในราคา 180,000 บาท โดยบริษัทนนทรีได้บันทึกรับดอกเบี้ยและตัดจำหน่ายส่วนลดจนถึงวันที่ 1 กรกฎาคม 25+9 แล้ว ราคาทุนตัดจำหน่ายคงเหลือ ณ วันนี้เท่ากับ 188,428 บาท การคำนวณขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้นกู้ มีดังนี้

ราคาหุ้นตัดจำหน่าย (หุ้นกู้ของบริษัทกรุงสยาม)	188,428
หัก ราคาจำหน่ายหุ้นกู้	<u>180,000</u>
ขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้นกู้	<u>8,428</u>

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  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9

เงินลงทุน	ราคาหุ้นตัด จำหน่าย	มูลค่ายุติธรรม	กำไร(ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น
หุ้นกู้ 10%			
บริษัทหนวธานี จำกัด	<u>400,000</u>	<u>390,000</u>	(10,000)
ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนก่อนปรับปรุง			<u>(19,074)</u>
ลดยอดบัญชีค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนให้แสดงมูลค่ายุติธรรม (เดบิต)			<u>(9,074)</u>

### 31 ธันวาคม 25+9

ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย .....9,074

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... 9,074

### การแสดงรายการในงบการเงิน

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

## หลักทรัพย์เพื่อค่า

หลักทรัพย์เพื่อค่าเป็นหลักทรัพย์ที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะขายออกไปในระยะเวลาสั้น หลักทรัพย์ประเภทนี้จะมีการซื้อและขายเกิดขึ้นบ่อย กิจการจะได้รับกำไรในระยะสั้นจากผลต่างระหว่างราคาซื้อและราคาขาย การถือหลักทรัพย์เพื่อค่านี้นี้โดยปกติจะถือน้อยกว่า 3 เดือนหรืออาจถือเป็นวันหรือเป็นชั่วโมงก็ได้

**หลักทรัพย์เพื่อค่าจะแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยจะปรับปรุงทุกสิ้นงวดบัญชี กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจะแสดงในงบกำไรขาดทุน และไม่มีการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลด**

กำไรหรือขาดทุนจากการถือหลักทรัพย์คือผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมจากงวดหนึ่งไปอีกรงวดหนึ่ง

**ตัวอย่างที่ 6-4** สมมติว่าในวันที่ 31 ธันวาคม 25+9 บริษัทนันทรี จำกัด มีรายละเอียดของกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค่าที่บริษัทลงทุนเป็นปีแรก ดังนี้

กลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค้า  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9

เงินลงทุน	ราคาทุน	มูลค่ายุติธรรม	กำไร(ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น
หุ้นกู้ 10% บริษัทการบินไทย	87,720	103,000	15,280
หุ้นกู้ 11% บริษัทสิงคโปร์ แอร์ไลน์	368,460	350,400	(18,060)
หุ้นกู้ 8% บริษัท นสพ.ไทย โพสต์	172,720	183,000	10,280
รวมกลุ่มหลักทรัพย์	628,900	636,400	7,500
ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน ก่อนการปรับปรุง			-0-
ปรับปรุงค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน (เดบิต)			7,500

ณ วันที่ซื้อ

หลักทรัพย์เพื่อค้า.....	628,900
เงินสด .....	628,900

31 ธันวาคม 25+8

ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อค้า .....	7,500
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน.....	7,500

## การจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อค่า

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

### 2 มกราคม 25+9

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

กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ได้จากการเปรียบเทียบระหว่าง ราคาทุนและราคาขาย

## ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารหนี้ - การซื้อหุ้นกู้ระหว่างงวดการจ่ายดอกเบี้ย

หากกิจการซื้อหุ้นกู้ระหว่างงวดการจ่ายดอกเบี้ย นอกจากจะจ่ายซื้อหลักทรัพย์แล้วกิจการจะต้องซื้อดอกเบี้ยค้างมาด้วย

การบันทึกบัญชีสำหรับดอกเบี้ยค้างรับทำได้ 2 วิธีคือ

1. ในวันที่ซื้อให้เดบิตดอกเบี้ยค้างรับและเมื่อถึงวันรับดอกเบี้ย ก็ล้างดอกเบี้ยค้างรับออกที่เหลือบันทึกเป็นดอกเบี้ยรับของงวด
2. ในวันที่ซื้อให้เดบิตดอกเบี้ยรับและเมื่อถึงวันรับดอกเบี้ยก็เครดิตดอกเบี้ยรับทั้งจำนวนโดยไม่ต้องพิจารณาว่าเป็นดอก

เบี้ยค้ำรับจำนวนเท่าใด วิธีนี้ดอกเบี้ยรับที่มียอดทางด้านเดบิต และเครดิตจะหักล้างกันเอง

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

### 1 มีนาคม 25+6

หลักทรัพย์เพื่อขาย.....	100,000
ดอกเบี้ยค้ำรับหรือดอกเบี้ยรับ $(100,000 \times .12 \times 2^*/12)$ .....	2,000
เงินสด .....	102,000

\* 1 มกราคม - 1 มีนาคม

### 1 กรกฎาคม 25+6

เงินสด .....	6,000
ดอกเบี้ยค้ำรับหรือดอกเบี้ยรับ .....	2,000
ดอกเบี้ยรับ $(100,000 \times .12 \times 4/12)$ .....	4,000

หากวันที่ซื้อหุ้นกู้ บริษัทเดบิตดอกเบี้ยค้ำรับไว้ วันที่รับดอกเบี้ยก็จะต้องเครดิตดอกเบี้ยค้ำรับออก ที่เหลือจึงบันทึกเป็นดอกเบี้ยรับของงวด แต่ถ้าวันซื้อหุ้นกู้บริษัทเดบิตดอกเบี้ยรับไว้ วันที่รับดอกเบี้ยก็เครดิต

ดอกเบียร์รับได้ทั้งจำนวน ดอกเบียร์รับทางด้านเดบิตและเครดิตจะหักลบกันเอง

## การลงทุนในตราสารทุน

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

ระดับการลงทุนของผู้ลงทุนในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทอื่น (ผู้ลงทุน) จะเป็นสิ่งกำหนดวิธีการบัญชีที่นำมาใช้สำหรับการลงทุน การลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทหนึ่งสามารถจำแนกตามสัดส่วนของสิทธิออกเสียงได้ดังนี้

1. ถือหุ้นน้อยกว่า 20% (วิธีมูลค่ายุติธรรม) - ผู้ลงทุนไม่มีอำนาจกระทำการใด ๆ

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

สัดส่วนของส่วนได้เสียหรืออำนาจในการควบคุมทำให้กิจการผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีตามวิธีต่าง ๆ ดังนี้

% ความเป็นเจ้าของ	0%	20%	50%	100%
ระดับการมีอิทธิพล	น้อยมากหรือไม่มีเลย (Little or none)	อย่างมีสาระสำคัญ (Significant)	ควบคุม	ควบคุม (Control)
วิธีการตีราคา	มูลค่ายุติธรรม (Fair value)	ส่วนได้เสีย (Equity)	งบการเงินรวม (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
📄 <b>ถือหุ้นระหว่าง 20% ถึง 50%</b>	ส่วนได้เสีย	ไม่รับรู้	ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ (หลังจากปรับปรุงด้วยรายการตัดจำหน่ายแล้ว)
📄 <b>ถือหุ้นมากกว่า 50%</b>	งบการเงินรวม	ไม่รับรู้	-

หากกิจการซื้อตราสารทุนที่ไม่ได้ซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้ไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายหรือหลักทรัพย์เพื่อค้าได้ ก็ให้ถือว่าตราสารทุนนั้นเป็น “เงินลงทุนทั่วไป” ซึ่งจะตีราคาตามราคาทุน

### ถือหุ้นน้อยกว่า 20%

เมื่อผู้ลงทุนถือหุ้นน้อยกว่า 20% จะถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลต่อผู้ถูกลงทุนเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย ถ้าเป็นหุ้นที่อยู่ในความต้องการของตลาด เงินลงทุนจะถูกตีราคาและรายงานภายหลังการซื้อหุ้นโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ซึ่งกิจการต้องจัดประเภทการลงทุนตั้งแต่แรกว่าเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย หลักทรัพย์เพื่อค้าหรือเงินลงทุนทั่วไป (ถ้าเป็นหุ้นซื้อขายนอกตลาด) และเนื่องจากหลักทรัพย์ประเภทหุ้นที่ไม่มีระยะเวลาไถ่ถอน จึงไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์ที่ถือไว้จนครบกำหนดได้

## หลักทรัพย์เพื่อขาย

**ตัวอย่างที่ 6-6** ในวันที่ 3 พฤศจิกายน 25+9 บริษัทนนทรี จำกัดซื้อหุ้นสามัญของ 3 บริษัท ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ลัดส่วนการลงทุนในแต่ละบริษัทน้อยกว่า 20% บริษัทนนทรีตั้งใจที่จะถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ราคาทุนของหลักทรัพย์มีดังนี้

	ราคาทุน
บริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม จำกัด	519,400
บริษัทเอสเอ็มอี จำกัด	635,000
บริษัทดีดีเหล็กกล้า จำกัด	<u>282,700</u>
รวมต้นทุน	<u>1,437,100</u>

การบันทึกรายการ ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้

### 3 พฤศจิกายน 25+9

หลักทรัพย์เพื่อขาย.....1,437,100

เงินสด ..... 1,437,100

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

## 6 ธันวาคม 25+9

เงินสด .....8,400

เงินปันผลรับ..... 8,400

ผู้ลงทุนจะบันทึกกำไรได้จากการลงทุนเมื่อบริษัทที่ออกหุ้นประกาศจ่ายเงินปันผลเท่านั้น เนื่องจากถือหุ้นน้อยกว่า 20% ดังนั้นผู้ลงทุนจะไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการลงทุน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9 กลุ่มหลักทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายของบริษัทหนนทรีแสดงราคาทุนและมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

กลุ่มหลักทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย			
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+9			
เงินลงทุน	ราคาทุน	มูลค่า ยุติธรรม	กำไร(ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น
บริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม จำกัด	519,400	550,000	30,600
บริษัทเอสเอ็มอี จำกัด	635,000	608,000	(27,000)
บริษัทดีดีเหล็กกล้า จำกัด	<u>282,700</u>	<u>208,000</u>	<u>(74,700)</u>
	<u>1,437,100</u>	<u>1,366,000</u>	<u>(71,100)</u>
ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนก่อน ปรับปรุง			-0-
ปรับปรุงค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เครดิต			<u>(71,100)</u>

### 31 ธันวาคม 25+9

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น 71,100

ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย ..... 71,100

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

ราคาขาย	574,440	บาท
ราคาหุ้นของหุ้นบริษัทตะวันออกอุตสาหกรรม	<u>519,400</u>	
กำไรจากการจำหน่ายหุ้น	<u>55,040</u>	

### 23 มกราคม 25+10

เงินสด ..... 574,440

หลักทรัพย์ - เพื่อขาย ..... 519,400

กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ ..... 55,040

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

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25+10 กลุ่มหลักทรัพย์เพื่อขายของบริษัทนันทริ มียอดดังนี้

กลุ่มหลักทรัพย์เพื่อขาย  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+10

เงินลงทุน	ราคาทุน	มูลค่า ยุติธรรม	กำไร(ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น
บริษัททักษิณชนสง จำกัด	513,700	556,700	43,000
บริษัทเอสเอ็มอี จำกัด	635,000	725,100	90,100
บริษัทดีดีเหล็กกล้า จำกัด	282,700	278,100	(4,600)
	<u>1,431,400</u>	<u>1,559,900</u>	128,500
ยอดคงเหลือของบัญชีค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน ก่อนปรับปรุง			(71,100)
ปรับปรุงค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เดบิต			<u>199,600</u>

**31 ธันวาคม 25+10**

ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย ....199,600

กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น..... 199,600

บริษัทสามารถถือหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงิน  
ลงทุนระยะยาวก็ได้

## หลักทรัพย์เพื่อค้า

การบันทึกบัญชีของหลักทรัพย์เพื่อค้าจะเหมือนกับหลักทรัพย์เพื่อ  
ขายยกเว้นการบันทึกและแสดงรายการกำไรขาดทุนจากการถือหลักทรัพย์  
ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุน ดังนั้นจึงใช้ชื่อบัญชี “กำไรหรือขาด

ทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-งบกำไรขาดทุน” แทน หลักทรัพย์เพื่อค้าจะถือเป็นเงินลงทุนชั่วคราวเท่านั้น

## ถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 50%

การถือหุ้นตั้งแต่ 20% จนถึง 50% จะทำให้ผู้ถือหุ้น**มีอิทธิพลอย่าง เป็นสาระสำคัญ (Significant influence)** ต่อการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของกิจการที่ไปลงทุน เช่น การแต่งตั้งคณะกรรมการบริหาร การเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ การกำหนดนโยบายการค้าที่สำคัญระหว่างบริษัท การแลกเปลี่ยนบุคลากรหรือเทคโนโลยีระหว่างกัน เรียกการลงทุนนี้ว่า “เงินลงทุนในบริษัทร่วม” วิธีการบัญชีที่นำมาใช้คือวิธีส่วนได้เสีย

## วิธีส่วนได้เสีย

ตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ผู้ลงทุนจะบันทึกเงินลงทุนเริ่มต้นด้วยราคาทุน หลังจากนั้นก็จะปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนของบริษัทที่ออกหุ้นและปรับลดบัญชีเงินลงทุนด้วยเงินปันผลที่ได้รับ กล่าวคือกำไร (ขาดทุน) จะทำให้เงินลงทุนเพิ่มขึ้น (ลดลง) ส่วนเงินปันผลที่ได้รับจะนำไปลดบัญชีเงินลงทุน

## เปรียบเทียบวิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีส่วนได้เสีย

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

**กรณีที่ 1** สมมติว่าบริษัทมหาชนไม่สามารถเข้าไปมีบทบาทในการบริหารและตราสารถูกจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย--วิธี มูลค่ายุติธรรมจะถูกนำมาใช้ในการบันทึกบัญชี

**กรณีที่ 2** สมมติว่าบริษัทมหาชนสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการบริหารงานบริษัทมินิ -- ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี

หากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชี กำไรสุทธิของบริษัทที่ออกหุ้นจะไม่นำมารับรู้เป็นกำไรของบริษัทที่ลงทุน การบันทึกบัญชีสำหรับวิธีทั้งสอง มีดังต่อไปนี้

การบันทึกบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด			
วิธีมูลค่ายุติธรรม		วิธีส่วนได้เสีย	
☐ ในวันที่ 2 มกราคม 25+2 บริษัทมหาชนลงทุนซื้อหุ้น 48,000 หุ้น (20% ของหุ้นสามัญของบริษัทมินิ) ในราคาหุ้นละ 20 บาท			
หลักทรัพย์เพื่อขาย	960,000	เงินลงทุนในบริษัทมินิ	960,000
เงินสด	960,000	เงินสด	960,000

(ต่อ) การบันทึกบัญชีของบริษัทมหาชน จำกัด	
<u>วิธีมูลค่ายุติธรรม</u>	<u>วิธีส่วนได้เสีย</u>
<input type="checkbox"/> ในปี 25+2 บริษัทมินิรายงานกำไรสุทธิ 400,000 บาท <div style="text-align: center;">ไม่บันทึกบัญชี</div>	<div style="text-align: right;">           เงินลงทุนในบริษัทมินิ      80,000            รายได้จากการลงทุน                      80,000            (400,000 x 20%)         </div>
<input type="checkbox"/> 31 ธันวาคม 25+2 หุ้นสามัญ 48,000 หุ้นของบริษัทมินิมีราคาตลาดหุ้นละ 24 บาท หรือเป็นเงิน 1,152,000 บาท ค่าเพื่อการปรับมูลค่า เงินลงทุน-เพื่อขาย                      192,000 กำไรขาดทุนที่ยังไม่ เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น                      192,000	ไม่บันทึกบัญชี
<input type="checkbox"/> 25 มค 25+3 บริษัทมินิประกาศและจ่ายเงินสดปันผล 200,000 บาท เงินสด                                      40,000 เงินปันผลรับ                                      40,000	<div style="text-align: right;">           เงินสด                                      40,000            เงินลงทุนในบริษัทมินิ                      40,000         </div>
<input type="checkbox"/> สำหรับปี 25+3 บริษัทมินิรายงานขาดทุนสุทธิ 100,000 บาท <div style="text-align: center;">ไม่บันทึกบัญชี</div>	<div style="text-align: right;">           ขาดทุนจากการลงทุน                      20,000            เงินลงทุนในบริษัทมินิ                      20,000         </div>
<input type="checkbox"/> 31 ธค 25+3 ราคาตลาดของหุ้นของบริษัทมินิหุ้นละ 22 บาท หรือ 1,056,000 บ. กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น ค่าเพื่อการปรับมูลค่า ค่าเงินลงทุน-เพื่อขาย                      96,000 ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นเท่ากับ 1,152,000-1,056,000 บาท	ไม่บันทึกบัญชี

## วิธีส่วนได้เสีย-เพิ่มเติม

วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากบริษัทผู้ลงทุนจะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยผลกำไรและเงินปันผลที่ได้รับแล้ว ผู้ลงทุนยังต้องตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุน ณ วันซื้อหุ้นด้วย โดยกระจายผลต่างไปปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทที่ออกหุ้นให้แสดงตามมูลค่ายุติธรรมตามสัดส่วนของหุ้นที่ซื้อ หากกระจายไม่หมดผลต่างที่เหลือถือว่าเป็น “ค่าความนิยม (Goodwill)” และหากบริษัทที่ออกหุ้นมี “รายการพิเศษ (Extraordinary items)” เกิดขึ้น รายได้จากการลงทุนต้องแสดงก่อนรายการพิเศษ

**ตัวอย่างที่ 6-8** ในวันที่ 1 มกราคม 25+4 บริษัทนันทรี จำกัดซื้อหุ้นสามัญ 250,000 หุ้นของบริษัทพานิช จำกัด จากหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดจำนวน 1,000,000 หุ้น เป็นเงินทั้งสิ้น 4,250,000 บาท บริษัทพานิช มีสินทรัพย์สุทธิ 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

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้:

ราคาทุน	4,250,000	บาท
หัก ราคาตามบัญชี ( $.25 \times 15,000,000$ )	<u>3,750,000</u>	
ราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี	500,000	
กระจายผลต่าง:		
สินทรัพย์ถาวร	300,000	
ค่าความนิยม	<u>200,000</u>	
เหลือ	<u>-0-</u>	

บริษัทหนนทรีจะบันทึกการลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย 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
บันทึกที่รับเงินปันผลจำนวน 250,000×.25 จากบริษัทพานิช	

**31 ธันวาคม 25+4**

เงินลงทุนในบริษัทพานิช .....	350,000
ขาดทุนจากการลงทุน (รายการพิเศษ) .....	50,000
รายได้จากการลงทุน (กำไรตามปกติ) .....	400,000
รับรู้ส่วนได้เสียในกำไรก่อนรายการพิเศษ (1,600,000×.25) และ	
ขาดทุนจากรายการพิเศษ (200,000×.25)	

**31 ธันวาคม 25+4**

เงินสด .....	112,500
เงินลงทุนในบริษัทพานิช .....	112,500
บันทึกที่รับเงินปันผล 450,000×.25	

**31 ธันวาคม 25+4**

รายได้จากการลงทุน .....	40,000
เงินลงทุนในบริษัทพานิช .....	40,000

บันทึกการตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี  
ดังนี้

สินทรัพย์ถาวร	$300,000 \div 10$	=	30,000
ค่านิยมตัดบัญชี	$200,000 \div 20$	=	<u>10,000</u>
รวม			<u>40,000</u>

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

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

## การถือหุ้นมากกว่า 50%

หากกิจการหนึ่งซื้อหุ้นสามัญของอีกกิจการหนึ่งเกิน 50% ถือว่ากิจการที่ลงทุนมีอำนาจเข้าไปควบคุม (Control) อีกกิจการหนึ่ง บริษัทที่ลงทุนจะเรียกว่า “บริษัทใหญ่ (Parent)” ส่วนบริษัทที่ถูกซื้อหุ้นจะเรียกว่า

“บริษัทย่อย (Subsidiary)” เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทย่อยจะแสดงเป็นเงินลงทุนระยะยาว (Long-term investment) ในงบดุลของบริษัทใหญ่ สำหรับวิธีการบันทึกการลงทุนของบริษัทใหญ่ จะใช้วิธีส่วนได้เสีย

## ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับตราสารทุน

### การซื้อหลักทรัพย์มากกว่าหนึ่งชนิด

ถ้ากิจการซื้อหลักทรัพย์มากกว่าหนึ่งชนิดโดยจ่ายซื้อด้วยยอดรวม (Lump sum) ถ้าทราบมูลค่ายุติธรรม (ราคาตลาด) ของหลักทรัพย์แต่ละชนิด ก็ให้ใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุน

**ตัวอย่างที่ 6-9** ในวันที่ 1 กันยายน 25+5 บริษัทหนนทรี จ่ายซื้อหลักทรัพย์เป็นเงินรวม 264,000 บาท ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 5,000 หุ้นของบริษัทสาธิต จำกัด และหุ้นบุริมสิทธิ 8% 1,000 หุ้นราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาทของบริษัทหงามวานิช จำกัด บริษัทหนนทรีจ่ายค่านายหน้าในการซื้อหุ้นอีก 2,000 บาท ในวันที่ซื้อ หุ้นสามัญของบริษัทสาธิตขายในราคาหุ้นละ 24 บาท และหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทหงามวานิชขายในราคาหุ้นละ 160 บาท

บริษัทหนนทรีจะแบ่งต้นทุนรวม 266,000 บาทให้แก่หลักทรัพย์ทั้งสองชนิดโดยใช้สัดส่วนของราคาตลาดดังนี้

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

สมมติว่าบริษัทหนนทรีตั้งใจจะถือหลักทรัพย์ไว้เพื่อขาย การบันทึก  
การลงทุน มีดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นสามัญบริษัทสาธิต .....	114,000
หลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นบุริมสิทธิบริษัทงามวานิช.....	152,000
เงินสด .....	266,000

### การจำหน่ายตราสารทุน (ชนิดเดียวกันบางส่วน)

หากกิจการขายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้  
ในการบันทึกขายได้หรือค่าใช้จ่ายของเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณ  
โดยใช้ **วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก**

**ตัวอย่างที่ 6-10** ในระหว่างปี 25+1 บริษัทนนทรี จำกัด มีการซื้อขายหุ้นสามัญของบริษัททวิกิจ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ มีรายละเอียดดังนี้

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

\*  $(560,000 + 430,000) \div 24,000$

บริษัทนนทรีจะบันทึกเงินลงทุนในบริษัททวิกิจ 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

**การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทของหลักทรัพย์**

กิจการอาจโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปอีกประเภทหนึ่ง การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทของหลักทรัพย์จะใช้มูลค่ายุติธรรม

ถ้าจะโอนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด เงินลงทุนใหม่ (ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด) จะถูกบันทึกบัญชี ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นราคาทุนของหลักทรัพย์ใหม่

## ตารางที่ 6-6 หลักการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนประเภทหลักทรัพย์

ชนิดของการโอน	การบันทึกบัญชี หลักทรัพย์ใหม่	ผลกระทบของการ โอนที่มีต่อส่วนของ ผู้ถือหุ้น	ผลกระทบของการโอนที่มี ต่อกำไรสุทธิ
การโอนเปลี่ยนตราสารทุนในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้			
1. การโอนหลักทรัพย์ เพื่อเข้าไปเป็นเงินลง ทุนประเภทอื่น	ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลัก ทรัพย์ที่โอนเป็นราคา ทุนใหม่	กำไรหรือขาดทุนที่ยัง ไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน (ผลต่างระหว่างราคา ตามบัญชีและมูลค่า ยุติธรรม) เพิ่มหรือลด ส่วนของผู้ถือหุ้น	กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิด ขึ้น ณ วันที่โอนรับรู้ในงบ กำไรขาดทุน
2. การโอนเงินลงทุน ประเภทอื่นไปเป็น หลักทรัพย์เพื่อค้า	ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลัก ทรัพย์ที่โอนเป็นราคา ทุนใหม่	กำไรหรือขาดทุนที่ยัง ไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน เพิ่มหรือลดส่วนของผู้ ถือหุ้น	กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิด ขึ้น ณ วันที่โอนรับรู้ในงบ กำไรขาดทุน
กลับทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่เปลี่ยนโอน			
3. การโอนตราสารหนี้ ที่จะถือจนครบ กำหนดไปเป็นหลัก ทรัพย์เพื่อขาย	ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลัก ทรัพย์ที่โอนเป็นราคา ทุนใหม่	ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่ม ขึ้นหรือลดลงด้วย กำไรหรือขาดทุนที่ยัง ไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน	ไม่มีผลกระทบ
4. การโอนหลักทรัพย์ เพื่อขายไปเป็นตราสาร หนี้ที่จะถือจนครบ กำหนด	ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลัก ทรัพย์ที่โอนเป็นราคา ทุนใหม่	ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่ม ขึ้นหรือลดลงด้วย กำไรหรือขาดทุนที่ยัง ไม่เกิดขึ้น ณ วันที่โอน และตัดจำหน่ายตลอด อายุหุ้นกู้ที่เหลือด้วย วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้ จริง	ไม่มีผลกระทบ

ชนิดของการโอน	การบันทึกบัญชี หลักทรัพย์ใหม่	ผลกระทบของการ โอนที่มีต่อส่วนของ ผู้ถือหุ้น	ผลกระทบของการโอนที่มี ต่อกำไรสุทธิ
5. การโอนหลักทรัพย์ เพื่อขายไปเป็นเงินลง ทุนในบริษัทร่วมหรือ บริษัทย่อย	ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลัก ทรัพย์ที่โอนเป็นราคา ทุนใหม่	ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่องกำไร หรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและ การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี  กลับทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย	
6. การโอนเงินลงทุน ในบริษัทย่อยหรือ บริษัทร่วมไปเป็นหลัก ทรัพย์เพื่อขาย	ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนของหลัก ทรัพย์ที่โอนเป็นราคา ทุนใหม่	ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่ม ขึ้นหรือลดลงด้วยผล ต่างระหว่างราคาตาม บัญชีและมูลค่ายุติ ธรรม	ไม่มีผลกระทบ
การโอนเปลี่ยนตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด			
7. การโอนเปลี่ยนเงิน ลงทุนทั่วไป (เงินลง ทุนระยะยาว) ไปเป็น เงินลงทุนในบริษัท ย่อยหรือบริษัทร่วม	ราคาตามบัญชี ณ วัน ที่โอน	ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39	
8. การโอนเปลี่ยนเงิน ลงทุนในบริษัทย่อย หรือบริษัทร่วมไปเป็น เงินลงทุนทั่วไป (เงิน ลงทุนระยะยาว)	ราคาตามบัญชี ณ วัน ที่โอน	ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39	

## การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค่าเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย

**ตัวอย่างที่ 6-11** สมมติว่าบริษัทมหาชนจำกัดตัดสินใจโอนพันธบัตรรัฐวิสาหกิจที่ถือไว้ในกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค่าไปเป็นกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อขาย ในวันที่ 31 ธันวาคม 25+6 กลุ่มหลักทรัพย์ก่อนและหลังการโอนมีดังนี้

ก่อนการโอน					
หลักทรัพย์เพื่อค่า			หลักทรัพย์เพื่อขาย		
	ราคาทุน	มูลค่า		ราคาทุน	มูลค่า
		ยุติธรรม			ยุติธรรม
พันธบัตรรัฐบาล	200,000	220,000	ตราสารทุน	<u>220,000</u>	<u>160,000</u>
<b>พันธบัตรรัฐวิสาหกิจ</b>	<b><u>140,000</u></b>	<b><u>170,000</u></b>			
	<u>340,000</u>	<u>390,000</u>			
หลังการโอน					
หลักทรัพย์เพื่อค่า			หลักทรัพย์เพื่อขาย		
	ราคาทุน	มูลค่า		ราคาทุน	มูลค่า
		ยุติธรรม			ยุติธรรม
พันธบัตรรัฐบาล	<u>200,000</u>	<u>220,000</u>	ตราสารทุน	220,000	160,000
			<b>พันธบัตรรัฐวิสาหกิจ</b>	<b><u>170,000</u></b>	<b><u>170,000</u></b>
				<u>390,000</u>	<u>330,000</u>

สมมติว่าบริษัทนนทรียังไม่ได้ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมในงวดปัจจุบัน การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อขาย.....	170,000
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน.....	30,000
หลักทรัพย์เพื่อค้า.....	140,000

### การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

**ตัวอย่างที่ 6-12** สมมติว่าบริษัทนนทรีต้องการโอนเปลี่ยนหุ้นกู้ซึ่งถือไว้ในกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อค้า กลุ่มหลักทรัพย์ก่อนและหลังการโอนมีดังนี้

ก่อนการโอน					
หลักทรัพย์เพื่อขาย			หลักทรัพย์เพื่อค้า		
	ราคาทุน	มูลค่า ยุติธรรม		ราคาทุน	มูลค่า ยุติธรรม
ตราสารทุน	180,000	200,000	ไม่มีกลุ่มหลักทรัพย์ลงทุน		
<b>หุ้นกู้</b>	<b>160,000</b>	<b>150,000</b>			
	<u>340,000</u>	<u>350,000</u>			
หลังการโอน					
หลักทรัพย์เพื่อขาย			หลักทรัพย์เพื่อค้า		
	ราคาทุน	มูลค่า ยุติธรรม		ราคาทุน	มูลค่า ยุติธรรม
ตราสารทุน	180,000	200,000	<b>หุ้นกู้</b>	<b>150,000</b>	<b>150,000</b>

สมมติว่าบริษัทนนทรียังไม่ได้ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมสำหรับงวดปัจจุบัน การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อค้า.....	150,000
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน..	10,000
หลักทรัพย์เพื่อขาย.....	160,000

ในกรณีหลักทรัพย์เพื่อขายที่ต้องการโอนเปลี่ยนประเภทมีบัญชีปรับมูลค่าที่เกี่ยวข้องซึ่งเกิดจากการปรับมูลค่ายุติธรรมในงวดก่อน

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

หลักทรัพย์เพื่อค้า.....	150,000
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - งบกำไรขาดทุน..	10,000
ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-เพื่อขาย .....	15,000
หลักทรัพย์เพื่อขาย.....	160,000
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น-ส่วนของผู้ถือหุ้น .....	15,000

## การโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นหลัก ทรัพย์เพื่อขาย

**ตัวอย่างที่ 6-13** สมมติว่าบริษัทมหาชน จำกัด ตัดสินใจโอนหุ้นกู้บริษัทปูนซิเมนต์ไทยในกลุ่มตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นกลุ่มหลักทรัพย์เพื่อขาย มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้เท่ากับ 180,000 บาท กลุ่มหลักทรัพย์ก่อนและหลังการโอนมีดังนี้

<b>ก่อนการโอน</b>				
<u>ถือจนครบกำหนด</u>		<u>หลักทรัพย์เพื่อขาย</u>		
	<u>ราคาทุน</u>		<u>ราคาทุน</u>	<u>มูลค่ายุติธรรม</u>
หุ้นกู้การไฟฟ้า	120,000	ตราสารทุน	<u>200,000</u>	<u>260,000</u>
<b>หุ้นกู้บริษัทปูนซิเมนต์ไทย</b>	<b><u>160,000</u></b>			
	<u>280,000</u>			
<b>หลังการโอน</b>				
<u>ถือจนครบกำหนด</u>		<u>หลักทรัพย์เพื่อขาย</u>		
	<u>ราคาทุน</u>		<u>ราคาทุน</u>	<u>มูลค่ายุติธรรม</u>
หุ้นกู้การไฟฟ้า	<u>120,000</u>	ตราสารทุน	200,000	260,000
		<b>หุ้นกู้บริษัทปูนซิเมนต์ไทย</b>	<b><u>160,000</u></b>	<b><u>180,000</u></b>
			<u>360,000</u>	<u>440,000</u>

การบันทึกรายการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อขาย.....	160,000
ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - เพื่อขาย .....	20,000
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น.....	20,000
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด.....	160,000

## การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

**ตัวอย่างที่ 6-14** สมมติว่าบริษัทนนทรี จำกัด จะโอนหุ้นกู้บริษัทการบินไทยจากหลักทรัพย์ที่มีเพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์ที่จะถือไว้จนครบกำหนดหุ้นกู้ซื้อมาในวันที่ 31 ธค. 25+8 ในราคาที่เราไว้ 200,000 บาท

ก่อนการโอน					
		หลักทรัพย์เพื่อขาย		ถือจนครบกำหนด	
		ราคาทุน	มูลค่า	ราคาทุน	มูลค่า
		ยุติธรรม		ยุติธรรม	
หุ้นกู้บริษัทการบินไทย		<u>200,000</u>	<u>208,000</u>	ไม่มีกลุ่มหลักทรัพย์ลงทุน	
หลังการโอน					
		หลักทรัพย์เพื่อขาย		ถือจนครบกำหนด	
		ราคาทุน	มูลค่า	ราคาทุน	มูลค่า
		ยุติธรรม		ยุติธรรม	
ไม่มีกลุ่มหลักทรัพย์ลงทุน				หุ้นกู้บริษัทการบินไทย	<u>200,000</u> <u>208,000</u>

การบันทึกการโอนหลักทรัพย์ทำได้ดังนี้

ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน - ถือจนครบกำหนด ..8,000	
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด.....	200,000
กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น - ส่วนของผู้ถือหุ้น.....	8,000
หลักทรัพย์เพื่อขาย.....	200,000

## การโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัท ร่วมหรือบริษัทย่อย

**ตัวอย่างที่ 6-15** สมมติว่าในวันที่ 4 มกราคม 25+1 บริษัทหนนทรีซื้อหุ้น  
ของบริษัทบางเขน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
จำนวน 10% ด้วยเงินสด 1,000,000 บาท โดยจะถือไว้เป็นหลักทรัพย์  
เพื่อขาย

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 บริษัทหนนทรีซื้อหุ้นบริษัทบางเขน  
เพิ่มอีก 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)	
ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-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
ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุน-หุ้นบริษัทบางเขน .....	65,000
(โอนเปลี่ยนแปลงจากหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นเงินลงทุนในบริษัท	

รวม)

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

การคำนวณการปรับย้อนหลัง:

	<b>25+1</b>
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทบางเขน (10%).....	50,000
เงินปันผลรับ .....	(20,000)
ปรับปรุงงวดก่อน .....	<u>30,000</u>

การโอนเปลี่ยนตราสารทุนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย กิจการต้องใช้ **มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน** ในการบันทึกบัญชีพร้อมทั้งกลับทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย

## การด้อยค่าของหลักทรัพย์

กิจการควรประเมินค่าเงินลงทุนทุกชนิด ณ วันที่จัดทำรายงานเพื่อตัดสินว่าหลักทรัพย์เหล่านี้เกิดการขาดทุนในลักษณะที่ไม่ใช่ชั่วคราวหรือที่เรียกว่าเกิด “การด้อยค่า (Impairment)” หรือไม่ สถานการณ์ที่บ่งบอกว่าอาจเกิดผลขาดทุนในหลักทรัพย์ที่ลงทุนอย่างถาวร ได้แก่

- บริษัทที่ออกหลักทรัพย์กำลังประสบปัญหาทางการเงิน

- มีความเป็นไปได้สูงที่บริษัทออกหลักทรัพย์จะล้มละลายหรือฟื้นฟูกิจการ
- การผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขในสัญญา
- หลักทรัพย์ไม่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์อีกต่อไปเนื่องจากผู้ออกหลักทรัพย์ประสบปัญหาทางการเงิน

ถ้าการลดมูลค่าของเงินลงทุนเกิดขึ้นมิใช่เป็นการชั่วคราว ราคาทุนของหลักทรัพย์จะถูกตัดจำหน่ายให้เป็นราคาทุนใหม่ จำนวนที่ตัดจำหน่ายถือเป็นขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้องรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน

## ประเด็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับเงินลงทุน

การลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนมีหัวข้อที่เกี่ยวข้องดังนี้

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

## รายได้จากเงินลงทุนในตราสารทุน

รายได้จากเงินลงทุนจะต้องนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุนของผู้ลงทุน สำหรับวิธีมูลค่ายุติธรรม เงินปันผลที่ได้รับจะถูกบันทึกเป็น “เงินปันผลรับ” ส่วนวิธีส่วนได้เสีย ถ้าบริษัทที่ขายหุ้นมีกำไรจากรายการพิเศษ รายการปรับปรุงของงวดก่อน ผู้ลงทุนจะต้องรายงานกำไรตามปกติ กำไรจากรายการพิเศษและรายการปรับปรุงตาม **สัดส่วนของหุ้นที่ถือ**

หากกิจการได้รับปันผลเป็นสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่เงินสด (Property dividends) กิจการต้องเดบิตสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม 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 การบันทึกรายการรับเงินปันผลของบริษัทมหาชน มีดังนี้

เงินสด .....4,000

หลักทรัพย์เพื่อขาย ..... 4,000

เงินปันผลที่ได้รับถือเป็นการลงทุนเนื่องจากนำผลกำไรในงวดก่อนมาจ่าย จึงต้องลดบัญชีหลักทรัพย์เพื่อขายลง

## การรับหุ้นปันผล

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

**ตัวอย่างที่ 6-18** สมมติว่าบริษัทหนนทรีซื้อหุ้นสามัญของบริษัทชั้นไทย จำนวน 100 หุ้นในราคา 19,200 บาท ต่อมาอีก 2 ปี บริษัทชั้นไทยประกาศหุ้นปันผลให้กับผู้ถือหุ้นในอัตรา 1 หุ้นต่อ 2 หุ้นที่ถือ ดังนั้นบริษัทหนนทรีจะได้รับหุ้นปันผล 50 หุ้น ทำให้มีหุ้นทั้งหมด 150 หุ้น ราคาหุ้น 19,200 บาท ถ้าบริษัทหนนทรีขายหุ้นสามัญออกไป 60 หุ้นเป็นเงิน 8,600 บาท

การคำนวณราคาทุนของหุ้นที่ขายและการบันทึกบัญชี ทำได้ดังนี้

ราคาทุนเริ่มแรกของหุ้นสามัญ 100 หุ้นที่ซื้อ	19,200	บาท
ราคาทุนของหุ้นปันผล 50 หุ้น	-0-	
ราคาตามบัญชีของหุ้น 150 หุ้น	<u>19,200</u>	
ราคาตามบัญชีต่อหุ้น $19,200 \div 150$ หรือ 128 บาท		
ราคาตามบัญชีของหุ้นที่ขาย 60 หุ้น $\times 128 = 7,680$ บาท		

เงินสด .....8,600

    หลักทรัพย์เพื่อขาย..... 7,680

    กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์..... 920

ถ้าหุ้นปันผลเป็นหุ้นต่างชนิดกับหุ้นที่ประกาศจ่ายปันผล เช่น ได้รับหุ้นบุริมสิทธิจากหุ้นสามัญที่ถืออยู่ หรือตรงกันข้าม การบัญชีเกี่ยวกับหุ้นปันผลมีดังนี้

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

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

$$\begin{aligned} \text{ราคาหุ้นที่ปันส่วนให้หุ้นสามัญ} &= 15,000 \times \frac{20,000}{25,000} = 12,000 \text{ บาท หรือ } 120 \text{ บาทต่อหุ้น} \\ \text{ราคาหุ้นที่ปันส่วนให้หุ้นบุริมสิทธิ} &= 15,000 \times \frac{5,000}{25,000} = 3,000 \text{ บาท หรือ } 75 \text{ บาทต่อหุ้น} \\ \text{รวมต้นทุนที่ปันส่วน} & \qquad \qquad \qquad \underline{15,000} \text{ บาท} \end{aligned}$$

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป มีดังนี้

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

## การแยกหุ้น

การบันทึกบัญชีของผู้ลงทุนสำหรับการแยกหุ้นจะเหมือนกับการรับหุ้นปันผล กล่าวคือจะบันทึกความจำ (Memorandum) สำหรับหุ้นที่ได้รับเพิ่มขึ้นและคำนวณราคาหุ้นต่อหุ้นใหม่

## สิทธิซื้อหุ้น

สิทธิของผู้ถือหุ้นเดิมในการซื้อหุ้นที่ออกเพิ่มเติมเรียกว่า **สิทธิซื้อหุ้น (Stock rights)** โดยทั่วไปสำหรับการเสนอให้สิทธิซื้อหุ้น ผู้ออกหุ้นมักให้สิทธิ 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** บริษัทนันทรี จำกัดซื้อหุ้นสามัญของบริษัทธัญญา จำกัดจำนวน 100 หุ้นในราคาหุ้นละ 100 บาท ต่อมาบริษัทธัญญาประกาศให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้ถือหุ้นเดิมในอัตรา 1 สิทธิต่อ 1 หุ้น โดยสามารถนำสิทธิ 2 หน่วยมาแลกซื้อหุ้นสามัญใหม่ได้ 1 หุ้นในราคาหุ้นละ 100 บาท

ราคาตลาด ณ วันที่ออกตราสารแสดงสิทธิ (Warrants)

: หุ้นสามัญ 120 บาทต่อหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น 6 บาทต่อหน่วย

การหาราคาหุ้นของสิทธิและราคาหุ้นของหุ้น คำนวณได้จากสูตรต่อไปนี้

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

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

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

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

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

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

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

    หลักทรัพย์เพื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น) ..... 476.20

    หลักทรัพย์เพื่อขาย ..... 476.20

ถ้าบริษัทนன்றิขายหุ้นสามัญบางส่วนออกไป 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 <b>สิทธิ@6</b> 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

ถ้าบริษัทนนทรีปล่อยให้สิทธิ 20 หน่วยที่เหลือหมดอายุไป บริษัทต้องโอนราคาทุนของสิทธิออกจากบัญชีดังนี้

ขาดทุนจากสิทธิซื้อหุ้นหมดอายุ .....95.24

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

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน มีดังนี้

หลักทรัพย์เผื่อขาย (หุ้น)			
ซื้อเริ่มแรก 100	10,000.00	ปันส่วนราคาทุนให้กับ	
<a href="#">หุ้น@100</a> บาท		สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ	476.20
ซื้อเพิ่มเติมอีก 20 หุ้น โดย	2,190.48	ขายหุ้นสามัญ 10 หุ้น	952.38
ใช้สิทธิซื้อหุ้น			
		ยอดคงเหลือ	<u>10,761.90</u>
	<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 หุ้นที่ซื้อโดยการใช้สิทธิซื้อหุ้น ราคาหุ้นละ 109.524 บาทเป็นเงิน 2,190.48			
ยอดคงเหลือ (100 หุ้น ราคาถัวเฉลี่ยหุ้นละ 97.835 บาท <u>10,761.90</u>			
หลักทรัพย์เผื่อขาย (สิทธิซื้อหุ้น)			
ราคาทุนที่ได้รับจัดสรร		ขาย 40 หน่วย	190.48
สำหรับสิทธิ 100 หน่วย	476.20	ใช้สิทธิซื้อหุ้นสามัญ 40 หน่วย	190.48
		ขาดทุนจากสิทธิหมดอายุ 20	95.24
		หน่วย	
	<u>476.20</u>		<u>476.20</u>
ยอดคงเหลือ	-0-		

## ราคาเวนคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต

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

หากบริษัทเป็นผู้ออกค่าเบี้ยประกันชีวิตให้แก่ผู้บริหารแต่ผู้รับผลประโยชน์คือผู้บริหารหรือทายาท กรณีนี้ถือว่าค่าเบี้ยประกันคือค่าใช้จ่ายของบริษัท แต่ถ้าบริษัทเป็นผู้รับผลประโยชน์ จะถือว่าราคาเวนคืนกรมธรรม์จะถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

**ตัวอย่างที่ 6-21** บริษัทหนนทรี จำกัด ทำประกันชีวิตให้กับผู้บริหารระดับสูงเป็นเงินจำนวน 1,000,000 บาท โดยต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันปีละ 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
ราคาเวรคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต .....	10,000
เงินสด .....	22,000

สมมติว่าถ้าผู้บริหารของบริษัทเสียชีวิตในวันที่ 1 เมษายน 25+4 หลังจากจ่ายค่าเบี้ยประกันและบันทึกบัญชีตามรายการข้างต้นแล้ว

เงินสด .....	1,016,500
ค่าเบี้ยประกันชีวิต.....	9,000
ราคาเวรคืนกรมธรรม์ประกันชีวิต .....	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 ใ้ถ่ถอนหุ้นกู้
กองทุนเพื่อขยายกิจการ (Plant expansion fund)	ซื้อหรือก่อสร้างอาคารโรงงานเพิ่มเติม
กองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น (Stock redemption fund)	ใ้ถ่ถอนหุ้นทุน (ตามปกติจะเป็นหุ้นบุริมสิทธิ)
กองทุนเพื่อเหตุฉุกเฉิน (Contingency fund)	จ่ายสำหรับเหตุการณ์ที่ไม่ได้คาดไว้ล่วงหน้า

### การบันทึกบัญชีเงินกองทุน

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินกองทุน ควรแยกบัญชีสินทรัพย์ รายได้ และค่าใช้จ่ายของเงินกองทุนออกจากกัน บัญชีต่อไปนี้จะนำมาใช้บันทึกเกี่ยวกับเงินกองทุน

- เงินสดกองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น
- เงินลงทุนจากกองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น
- รายได้ของกองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น
- ค่าใช้จ่ายของกองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น
- กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุนจากกองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น
- ขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนจากกองทุนใ้ถ่ถอนหุ้น

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับกองทุน มีดังนี้

1) โอนเงินสด (ประจำงวด) จากบัญชีเงินสดไปตั้งเป็นเงินกองทุน

เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....60,000

เงินสด ..... 60,000

2) ซื้อหลักทรัพย์โดยใช้เงินจากกองทุน

เงินลงทุนจากกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....54,000

เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น..... 54,000

3) สมมติว่าการลงทุนที่บันทึกบัญชีข้างต้นเป็นการลงทุนซื้อหุ้นกู้อายุ 10 ปีในราคาที่มีส่วนเกิน หุ้นกุ่มีราคามูลค่าเท่ากับ 50,000 บาท วันที่ 1 เมษายน ซึ่งเป็นวันแรกที่ออกจำหน่าย อัตราดอกเบี้ยหุ้นกุ่มีเท่ากับ 8% การบันทึกรายการรับดอกเบี้ยครึ่งปี มีดังนี้

เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....2,000

รายได้ของกองทุนไถ่ถอนหุ้น  $(50,000 \times 0.08 \times 0.5)$ ..... 2,000

4) วันที่ 31 ธันวาคม การบันทึกรายการตัดจำหน่ายส่วนเกินสำหรับระยะเวลา 9 เดือนและการบันทึกดอกเบี้ยค้างรับเป็นเวลา 3 เดือน มีดังนี้

รายได้ของกองทุนไถ่ถอนหุ้น .....300

เงินลงทุนจากกองทุนไถ่ถอนหุ้น..... 300

(บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกิน 9 เดือน --1 เมษายน - 31

ธันวาคม  $9/12 \times 4,000 \times 1/10$ )

ดอกเบีย้ค้างรับเงินกองทุนไถ่ถอนหุ้น.....1,000  
 รายได้ของกองทุนไถ่ถอนหุ้น ..... 1,000  
 (บันทึกดอกเบีย้ค้างรับสำหรับเวลา 3 เดือน (ตค.-ธค.)  $3/12 \times$   
 $50,000 \times .80$ )

5) จ่ายเงินเดือนผู้จัดการกองทุน 15,000 บาท

ค่าใช้จ่ายของกองทุนไถ่ถอนหุ้น ..... 15,000  
 เงินสดกองทุนไถ่ถอนหุ้น ..... 15,000

6) การบันทึกการไถ่ถอนหุ้นบุริมสิทธิ

หุ้นบุริมสิทธิ ..... 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. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

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

นอกจากนี้เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

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

**ตัวอย่างที่ 6-22** ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

บริษัทมหาชน จำกัด  
งบดุล (บางส่วน)  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4

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

บริษัทมหาชน จำกัด  
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+4

(หน่วย:บาท)

รายได้	
ขาย	XXXXX
ดอกเบี้ยรับ	XXXXX
เงินปันผล	XXXXX
ค่าเช่า	<u>XXXXX</u>
รวมรายได้	XXXXX
ค่าใช้จ่าย	
.....	XXXXX
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (หมายเหตุ 7)	90,380,000

### หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

#### 1. สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญ

⋮

#### 4. เงินลงทุน

1.4.1 เงินลงทุนระยะสั้นแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

1.4.2 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็น  
หลักทรัพย์เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม บริษัทรับรู้

การเปลี่ยนแปลงมูลค่าเป็นรายการแยกต่างหากในส่วน  
ของเจ้าของ และจะบันทึกในงบกำไรขาดทุนเมื่อบริษัท  
ได้จำหน่ายเงินลงทุนนั้น เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นตรา  
สารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดแสดงด้วยราคาทุนตัด  
จำหน่าย

1.4.3 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุนในความ  
ต้องการของตลาดซึ่งบริษัทถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย  
แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

1.4.4 เงินลงทุนระยะยาวที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่  
ในความต้องการของตลาดซึ่งบริษัทถือเป็นเงินลงทุนทั่ว  
ไปแสดงด้วยราคาทุน

1.4.5 ต้นทุนของเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาวที่  
จำหน่ายในระหว่างงวดคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำ  
หนัก

### 3. เงินลงทุนชั่วคราว

	(หน่วย:บาท)				
	หลักทรัพย์ เพื่อค้า	หลักทรัพย์ เพื่อขาย	เงินลงทุน ทั่วไป	ตราสารหนี้ที่จะ ครบกำหนด 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 เพื่อขาย	ตราสารหนี้ ที่จะถือจนครบกำหนด	เงินลงทุน ทั่วไป	รวม
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 ครบกำหนดภายใน 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>36,000,000</u>	<u>96,000,000</u>
รวม	<u>96,000,000</u>	<u>168,000,000</u>	<u>36,000,000</u>	<u>300,000,000</u>

## 5. ตราสารหนี้

	ครบกำหนดภายใน			(หน่วย:บาท)
	1 ปี	2-5 ปี	6-10 ปี	รวม
หลักทรัพย์เพื่อขาย	1,200,000	22,800,000	13,200,000	37,200,000
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบ กำหนด				
บริษัท ก	6,000,000	60,000,000	24,000,000	90,000,000
บริษัท ข	6,000,000	60,000,000	24,000,000	90,000,000
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	66,000,000
ยอดคงเหลือปลายงวด	<u>162,000,000</u>

## 7. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารรวมรายการดังต่อไปนี้

(หน่วย:บาท)

ขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนประเภท	
หลักทรัพย์เพื่อขายเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า	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

