

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๘/๒๕๖๒

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒
เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๗ (๓/๒๕๖๒) เมื่อวันที่ ๗ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๐/๒๕๖๑ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๓ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

จักรกฤตย์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32

เรื่อง

การแสดงผลการเครื่องมือทางการเงิน

คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงผลการเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2561 (IAS 32: Financial Instruments: Presentation (Bound volume 2019 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2561 โดยปรับปรุงภาคผนวกย่อหน้า 9 และ 10 และเพิ่มย่อหน้าที่ 97ก และ 97ท และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สามารถสรุปเหตุผลสำหรับการออกมาตรฐานการบัญชี และลักษณะสำคัญของมาตรฐานการบัญชี ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

เหตุผลในการออกมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- 1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงผลการเครื่องมือทางการเงิน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การแสดงผลการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 อย่างไรก็ตาม หากกิจการใดจะถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ก็สามารถทำได้

ลักษณะที่สำคัญ

ขอบเขต

- 2 ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงผลการเครื่องมือทางการเงิน ได้รับการปรับปรุงให้มีความสอดคล้องอย่างเหมาะสมกับขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน



หลักการ

- 3 โดยสรุป การที่ผู้ออกจะพิจารณาว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุน เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจะถือเป็นตราสารทุนก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง (1) และ (2) เท่านั้น
 - (1) เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่มีภาระผูกพันตามสัญญา
 - (1.1) ในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กับกิจการอื่น หรือ
 - (1.2) ในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้ผู้ออกเสียประโยชน์
 - (2) หากกิจการจะชำระหรืออาจจะชำระเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกนั้น เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวถือเป็น
 - (2.1) รายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์ ซึ่งผู้ออกไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบตราสารทุนของผู้ออกเองในจำนวนหุ้นที่ผันแปร หรือ
 - (2.2) อนุพันธ์ที่ผู้ออกจะชำระโดยการแลกเปลี่ยนระหว่างเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินที่มีจำนวนเงินคงที่ กับตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนหุ้นที่คงที่ ในการออกตราสารทุนเพื่อวัตถุประสงค์นี้ ตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกนั้นไม่รวมถึงเครื่องมือทางการเงินที่มีข้อตกลงตามสัญญาที่จะได้รับหรือส่งมอบตราสารทุนของผู้ออกในอนาคต
- 4 นอกจากนี้เมื่อกิจการผู้ออกเครื่องมือทางการเงินมีภาระผูกพันตามสัญญาในการซื้อหุ้นของกิจการเองโดยใช้เงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ๆ ถือว่ากิจการมีภาระหนี้สินตามจำนวนเงินที่ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินมีภาระผูกพันที่จะต้องชำระ
- 5 คำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินและคำอธิบายของตราสารทุนได้รับการปรับปรุงให้สอดคล้องตามหลักการนี้

การจัดประเภทของสัญญาที่จะต้องชำระด้วยตราสารทุนของกิจการ

- 6 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับการจัดประเภทของอนุพันธ์และสัญญาที่ไม่ใช่อนุพันธ์ที่ได้รับการอ้างอิงหรือจ่ายชำระด้วยตราสารทุนของกิจการ ตามหลักการที่กล่าวไว้ในข้อ 3 ข้างต้น โดยเฉพาะในกรณีที่กิจการใช้ตราสารทุนของกิจการเองเสมือนเป็นสกุลเงินในข้อตกลงในการรับหรือส่งมอบจำนวนหุ้นผันแปรซึ่งมีมูลค่าเทียบเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนหรือมีมูลค่าเท่ากับจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอ้างอิง (เช่น ราคาสินค้าโภคภัณฑ์) ซึ่งในกรณีเช่นนี้ สัญญาดังกล่าวจะไม่ถือเป็นตราสารทุนแต่ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงิน

เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย

- 7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมเอาแนวปฏิบัติที่เคยเสนอไว้ในการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 34 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน—เครื่องมือทางการเงินหรือสิทธิที่จะไถ่ถอนของผู้ถือครอง ผลคือเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิแก่ผู้ถือครองในการจะขายให้กับผู้ออกเพื่อได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย) ถือเป็นหนี้สินทางการเงินของผู้ออก เพื่อเป็นการตอบสนองกับข้อคิดเห็นที่ได้รับต่อฉบับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงเพิ่มแนวปฏิบัติและตัวอย่างให้กับกิจการที่ไม่มีส่วนทุนหรือทุนเรือนหุ้นไม่ถือเป็นส่วนทุนตามที่ได้ให้ความหมายไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

เงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น

- 8 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมผลสรุปของการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 5 เรื่อง ประเภทของเครื่องมือทางการเงิน—เงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น โดยเครื่องมือทางการเงินถือเป็นหนี้สินทางการเงินเมื่อลักษณะการจ่ายชำระขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอนว่าเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น หรือผลของเหตุการณ์ที่ยังมีความไม่แน่นอนซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุมของทั้งผู้ออกและผู้ถือครอง จะไม่มีการพิจารณาเงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นเฉพาะในกรณีที่มีการชำระบัญชีของผู้ออกหรือเหตุการณ์ดังกล่าวไม่ใช่ธุรกรรมที่จะเกิดขึ้นจริง

สิทธิเลือกชำระ

- 9 ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน อนุพันธ์เป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินเมื่อทำให้คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีทางเลือกในวิธีการจ่ายชำระ เว้นแต่ทางเลือกในการจ่ายชำระทั้งหมดส่งผลให้เป็นตราสารทุน

การวัดมูลค่าของส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

- 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงโดยตัดทางเลือกในการวัดมูลค่าส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เดิมเคยให้ไว้ ซึ่งได้แก่วิธีวัดมูลค่าส่วนที่เหลือหลังจากแยกส่วนของเจ้าของและวิธีวัดมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง (relative-fair-value method) ดังนั้นส่วนประกอบที่เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินจะถูกแยกออกก่อน และมูลค่าส่วนที่เหลือจึงเป็นส่วนของเจ้าของ ข้อกำหนดในการแยกส่วนองค์ประกอบของหนี้สินและส่วนเจ้าของของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมนั้นเป็นไปตามคำนิยามของตราสารทุนที่เป็นมูลค่าส่วนที่เหลือ

และเป็นไปตามข้อกำหนดการวัดมูลค่าของตราสารทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

หุ้นทุนซื้อคืน

- 11 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ได้รวมผลสรุปของการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง หุ้นทุน—การซื้อคืนตราสารทุนของกิจการ (หุ้นทุนซื้อคืน) ที่การซื้อคืนหรือการขายออกไปภายหลังของตราสารทุนของกิจการเองไม่เป็นผลทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนแก่กิจการ แต่เป็นการแสดงให้เห็นการโอนระหว่างผู้ถือครองตราสารทุนที่ยอมสละส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของและผู้ที่ยังคงถือครองตราสารทุนต่อไป

ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลขาดทุนและกำไร

- 12 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ได้รวมแนวปฏิบัติเดิมในการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 เรื่อง ส่วนของเจ้าของ—ต้นทุนของธุรกรรมเกี่ยวกับส่วนของเจ้าของ ต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้นเนื่องจากเป็นส่วนจำเป็นในการทำให้ธุรกรรมเกี่ยวกับส่วนของเจ้าของให้สำเร็จให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมดังกล่าว และหักออกจากส่วนของเจ้าของ

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อการเสนอร่าง

- 13 การปรับปรุงนี้ได้พิจารณาประเด็นการจัดประเภทของบางรายการต่อไปนี้
- (1) เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย
 - (2) เครื่องมือทางการเงิน หรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่กำหนดให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชี
- 14 วัตถุประสงค์ คือ การปรับปรุงในระยะสั้นและเป็นการปรับปรุงที่มีขอบเขตจำกัดเพื่อพัฒนาการรายงานทางการเงินของเครื่องมือทางการเงินบางประเภทที่เข้าคำนิยามของหนี้สินทางการเงินแต่เนื้อหาเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ

****คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้****

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32

เรื่อง

การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	2
ขอบเขต	4
คำนิยาม (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 3 ถึง 23)	11
การแสดงรายการ	15
หนี้สินและส่วนของผู้เจ้าของ (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 13 ถึง 14ญ และ 25 ถึง 29ก)	15
เครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 30 ถึง 35)	28
หุ้นกู้ซื้อคืน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 36)	33
ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลขาดทุนและกำไร (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 37)	35
การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 38ก ถึง 38ฉ และ 39)	42
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	96
การยกเลิกประกาศอื่น ๆ	98
ภาคผนวก	
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 2 ถึง 100 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 32

เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

วัตถุประสงค์

- 1 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ในการกำหนดหลักการเกี่ยวกับการแสดงรายการเครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินหรือส่วนของเจ้าของ และการหักกลบลินทรัพย์ทางการเงินกับหนี้สินทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้กับการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินในมุมมองของผู้ออกเครื่องมือทางการเงินเพื่อจัดเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน หนี้สินทางการเงิน และตราสารทุน รวมถึงการจัดประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุนที่เกี่ยวข้อง และสถานการณ์ที่ทำให้สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินต้องหักกลบกกัน
- 3 หลักการในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เสริมกับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน

ขอบเขต

- 4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับทุกกิจการสำหรับเครื่องมือทางการเงินทุกประเภท ยกเว้นรายการต่อไปนี้
 - 4.1 ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 กำหนดหรืออนุญาตให้กิจการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน สำหรับส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ซึ่งในกรณีดังกล่าวกิจการยังคงต้องถือปฏิบัติ



ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ นอกจากนี้ กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับอนุพันธ์ทั้งหมดที่เชื่อมโยงกับส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า

- 4.2 สิทธิและภาระผูกพันของนายจ้างที่เกิดจากแผนสิทธิประโยชน์ของพนักงาน ที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
- 4.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 4.4 สัญญาประกันภัยตามคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับอนุพันธ์ที่แฝงอยู่ในสัญญาประกันภัย หากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 กำหนดให้กิจการแยกอนุพันธ์ที่แฝงอยู่ในสัญญาประกันภัยออกมา นอกจากนี้ ผู้ออกสัญญาค้ำประกันทางการเงินต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากผู้ออกสัญญารับรู้รายการและวัดมูลค่าสัญญาดังกล่าวตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 แต่ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 หากผู้ออกสัญญาเลือกรับรู้รายการและวัดมูลค่าสัญญาดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 ซึ่งเป็นไปตามย่อหน้าที่ 4.4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4
- 4.5 เครื่องมือทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เนื่องจากเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวมีลักษณะการร่วมรับผลประโยชน์ตามดุลยพินิจ ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวได้รับการยกเว้นจากการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 32 และ ภาคผนวกย่อหน้าที่ 25 ถึง 35 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในเรื่องความแตกต่างระหว่างหนี้สินทางการเงินและตราสารทุน อย่างไรก็ตาม เครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นทั้งหมดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับอนุพันธ์แฝงที่รวมอยู่ในเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นด้วย(ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9)
- 4.6 เครื่องมือทางการเงิน สัญญา และภาระผูกพันภายใต้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ยกเว้น
 - 4.6.1 สัญญาภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 8 ถึง 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
 - 4.6.2 ย่อหน้าที่ 33 และ 34 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยต้องถือปฏิบัติกับหุ้นที่ซื้อคืนที่ซื้อ ขาย ออก หรือยกเลิกตามโครงการให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานและข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ



5 - 7 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

8 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับสัญญาจะซื้อหรือสัญญาจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ซึ่งสามารถชำระสัญญาด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน เสมือนว่าสัญญาดังกล่าวเป็นเครื่องมือทางการเงินประเภทหนึ่ง ยกเว้นสัญญาซึ่งทำขึ้นและถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการซื้อ การขาย หรือการใช้ที่คาดว่าจะเกิดของกิจการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับสัญญาซึ่งกิจการกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 2.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง **เครื่องมือทางการเงิน**

9 มีหลายวิธีที่สัญญาจะซื้อหรือสัญญาจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินสามารถชำระสัญญาด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมถึงกรณีต่อไปนี้

9.1 เมื่อเงื่อนไขในสัญญายอมให้คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ชำระสัญญาด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน

9.2 เมื่อไม่ได้มีการระบุไว้อย่างชัดเจนในสัญญาว่ากิจการสามารถชำระสัญญาด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินแต่ในทางปฏิบัติกิจการชำระสัญญาที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน (ไม่ว่าจะด้วยการเข้าทำรายการกับคู่สัญญาโดยการทำสัญญาหักกลบหรือโดยการขายสัญญาก่อนที่จะมีการใช้สิทธิตามสัญญานั้นหรือก่อนสัญญาหมดอายุ)

9.3 เมื่อกิจการมีวิธีปฏิบัติสำหรับสัญญาที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในการรับมอบรายการอ้างอิงและขายรายการดังกล่าวภายในระยะเวลาอันสั้นหลังการรับมอบเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำกำไรจากความผันผวนในระยะสั้นของราคาหรือส่วนต่างของผู้ค้า

9.4 เมื่อรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามสัญญาสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ทันที สัญญาซึ่งเป็นไปตามย่อหน้าที่ 9.2 หรือ 9.3 ไม่ได้จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการซื้อ การขาย หรือการใช้ที่คาดว่าจะเกิดของกิจการจึงอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สัญญาอื่นๆ ตามย่อหน้าที่ 8 ต้องประเมินก่อนว่าสัญญาดังกล่าวจัดทำขึ้นและถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการซื้อ การขาย หรือการใช้ที่คาดว่าจะเกิดของกิจการหรือไม่ แล้วจึงพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือไม่

10 ลิทธิเลือกซึ่งเป็นลายลักษณ์อักษรที่จะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ซึ่งสามารถชำระสัญญาด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือโดยการ



แลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน ตามย่อหน้าที่ 9.1 หรือ 9.4 อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สัญญาดังกล่าวต้องไม่เป็นสัญญาที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการซื้อ การขาย หรือการใช้ที่คาดว่าจะเกิดของกิจการ

คำนิยาม (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 3 ถึง 23)

11 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เครื่องมือทางการเงิน	หมายถึง	สัญญาใด ๆ ที่ทำให้กิจการหนึ่งมีสินทรัพย์ทางการเงินและอีกกิจการหนึ่งมีหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุน
สินทรัพย์ทางการเงิน	หมายถึง	สินทรัพย์ดังต่อไปนี้ 1) เงินสด 2) ตราสารทุนของกิจการอื่น 3) สิทธิตามสัญญา 3.1) ที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากกิจการอื่น หรือ 3.2) ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่น่าจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการ หรือ 4) สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาด้วยตราสารทุนของกิจการเองและเป็น 4.1) รายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์ ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีภาระผูกพันในการรับตราสารทุนของกิจการเองเป็นจำนวนที่ผันแปร หรือ 4.2) รายการที่เป็นอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาเป็นสิ่งที่อื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่คงที่ กับตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ตราสารทุนของกิจการไม่รวมเครื่องมือทางการเงินต่อไปนี้ เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายซึ่งจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข เครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมี

ภาระผูกพันในการส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีและจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง หรือเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสัญญาเพื่อการรับหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในอนาคต

หนี้สินทางการเงิน

หมายถึง หนี้สินดังต่อไปนี้

- 1) ภาระผูกพันตามสัญญา
 - 1.1) ที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กิจการอื่น หรือ
 - 1.2) ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่น่าจะทำให้กิจการเสียประโยชน์ หรือ
- 2) สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาด้วยตราสารทุนของกิจการเองและเป็น
 - 2.1) รายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์ ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีภาระผูกพันในการส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองเป็นจำนวนที่ผันแปร หรือ
 - 2.2) รายการที่เป็นอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาเป็นสิ่งที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่คงที่ กับตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ สิทธิ สิทธิเลือก หรือใบสำคัญแสดงสิทธิเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่ เพื่อแลกกับเงินในจำนวนที่คงที่ไม่ว่าจะเป็นสกุลเงินใด ๆ จะถือว่าเป็นตราสารทุน หากกิจการเสนอ สิทธิ สิทธิเลือก หรือใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าวให้แก่เจ้าของตราสารทุนที่ไม่ใช่อนุพันธ์ในลำดับชั้นเดียวกันในปัจจุบันทุกคนตามสัดส่วน นอกจากนี้เพื่อวัตถุประสงค์นี้ตราสารทุนของกิจการไม่รวมเครื่องมือทางการเงินต่อไปนี้



เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายซึ่งจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข เครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีและจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง หรือเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสัญญาเพื่อการรับหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในอนาคต

โดยมีข้อยกเว้นคือ เครื่องมือทางการเงินที่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงินให้จัดประเภทเป็นตราสารทุน หากเครื่องมือทางการเงินนั้นมีลักษณะดังกล่าวทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ ย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง

ตราสารทุน	หมายถึง	สัญญาใดๆ ที่แสดงให้เห็นถึงส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการภายหลังหักหนี้สินทั้งหมดของกิจการ
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)
เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย	หมายถึง	เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือครองในการขายเครื่องมือทางการเงินคืนให้กับผู้ออกเพื่อแลกกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือเครื่องมือทางการเงินที่ขายคืนให้ผู้ออกเป็นไปโดยอัตโนมัติเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้น หรือเมื่อผู้ถือครองเสียชีวิตหรือเกษียณอายุ

- 12 คำศัพท์ต่อไปนี้ให้มีความหมายตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และสามารถนำมาใช้ได้กับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ตามความหมายโดยเฉพาะที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9



- ราคาทุนตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
 - การตัดรายการ
 - อนุพันธ์
 - วิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง
 - สัญญาค้ำประกันทางการเงิน
 - หนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
 - สัญญาผูกมัด
 - รายการที่คาดการณ์
 - ประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยง
 - รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง
 - เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง
 - ถือไว้เพื่อค้า
 - การซื้อหรือขายตามวิธีปกติ
 - ต้นทุนการทำรายการ
- 13 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ คำว่า “สัญญา” หรือ “ตามสัญญา” หมายถึง ข้อตกลงระหว่างสองฝ่ายขึ้นไปที่มีผลกระทบเชิงเศรษฐกิจที่ชัดเจน ซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้โดยง่าย เนื่องจากโดยปกติข้อตกลงมีผลบังคับตามกฎหมาย สัญญารวมทั้งเครื่องมือทางการเงินอาจมีหลายรูปแบบและไม่จำเป็นต้องเป็นลายลักษณ์อักษร
- 14 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้คำว่า “กิจการ” หมายถึงบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท ทรัสต์ และหน่วยงานภาครัฐ

การแสดงรายการ

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 13 ถึง 14ญ และ 25 ถึง 29ก)

- 15 ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการที่ออกเครื่องมือทางการเงินต้องจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงิน สินทรัพย์ทางการเงิน หรือตราสารทุนตามเนื้อหาของข้อตกลงตามสัญญาและคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน สินทรัพย์ทางการเงินและตราสารทุน
- 16 เมื่อผู้ออกเครื่องมือทางการเงินถือปฏิบัติตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 เพื่อพิจารณาว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นตราสารทุนแทนที่จะเป็นหนี้สินทางการเงินหรือไม่ เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจะถือว่าเป็นตราสารทุนก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งย่อหน้าที่ 16.1 และ 16.2 ต่อไปนี้
- 16.1 เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาดังต่อไปนี้
- 16.1.1 ในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กับกิจการอื่น หรือ

- 16.1.2 ในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่น ภายใต้เงื่อนไขที่น่าจะทำให้ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินเสียประโยชน์
- 16.2 ถ้าเครื่องมือทางการเงินนั้นจะหรืออาจจะชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเอง เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวต้อง
- 16.2.1 เป็นรายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์ ซึ่งกิจการไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่ผันแปร หรือ
- 16.2.2 เป็นอนุพันธ์ที่จะชำระโดยผู้ออกด้วยการแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่คงที่ กับตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่เท่านั้น สำหรับวัตถุประสงค์ดังกล่าว สิทธิ สิทธิเลือก หรือใบสำคัญแสดงสิทธิในการได้มาซึ่งตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่ เพื่อแลกกับจำนวนเงินที่คงที่ ไม่ว่าจะเป็นสกุลเงินใด ๆ จะถือว่าเป็นตราสารทุน หากกิจการเสนอสิทธิ สิทธิเลือก หรือใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าวในลำดับชั้นเดียวกันในปัจจุบันทุกคนตามสัดส่วนตราสารทุนที่ไม่เป็นอนุพันธ์ของกิจการเอง นอกจากนี้สำหรับวัตถุประสงค์ดังกล่าว ตราสารทุนของกิจการเองที่กิจการเป็นผู้ออกไม่ใหรวมเครื่องมือทางการเงินที่มีลักษณะทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง หรือเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสัญญาที่จะมีการรับหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต
- ภาระผูกพันตามสัญญา รวมทั้งภาระผูกพันตามสัญญาที่เกิดขึ้นจากตราสารอนุพันธ์ทางการเงินที่จะหรืออาจจะก่อให้เกิดการรับหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต แต่ไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16.1 และ 16.2 ข้างต้น ไม่ถือเป็นตราสารทุน ทั้งนี้มีข้อยกเว้นว่าเครื่องมือทางการเงินที่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงินจะจัดประเภทเป็นตราสารทุน หากเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวมีลักษณะทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง

เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย

- 16ก เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายรวมถึงภาระผูกพันตามสัญญาสำหรับผู้ออกเครื่องมือทางการเงินในการซื้อคืนหรือไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นเมื่อมีการใช้สิทธิจะขาย ตามข้อยกเว้นในคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน เครื่องมือทางการเงินที่มีภาระผูกพันดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นตราสารทุนได้หากเครื่องมือทางการเงินนั้นมีลักษณะทุกข้อดังต่อไปนี้
- 16ก.1 เครื่องมือทางการเงินนี้ให้สิทธิผู้ถือครองในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนเมื่อมีการชำระบัญชีของกิจการ สินทรัพย์สุทธิของกิจการนั้น คือ สินทรัพย์คงเหลือ

หลังหักสิทธิเรียกร้องอื่นทั้งหมดเหนือสินทรัพย์ของกิจการ การกำหนดสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิคำนวณโดย

- 16ก.1.1 แบ่งสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชีออกเป็นหน่วยที่มีจำนวนเงินเท่าๆ กัน และ
- 16ก.1.2 คุณจำนวนเงินข้างต้นด้วยจำนวนหน่วยที่ถือครองโดยผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินนั้น
- 16ก.2 เครื่องมือทางการเงินนี้อยู่ในประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าเครื่องมือทางการเงินประเภทอื่นทั้งหมด จะเป็นเช่นนั้นได้เมื่อ
 - 16ก.2.1 เครื่องมือทางการเงินนี้ไม่มีสิทธิพิเศษเหนือสิทธิเรียกร้องอื่นในสินทรัพย์ของกิจการ ณ วันชำระบัญชี และ
 - 16ก.2.2 เครื่องมือทางการเงินนี้ไม่จำเป็นต้องแปลงสภาพเป็นเครื่องมือทางการเงินอื่น ก่อนที่เครื่องมือทางการเงินนี้จะอยู่ในประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าเครื่องมือทางการเงินประเภทอื่นทั้งหมด
- 16ก.3 เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดที่อยู่ในประเภทเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าเครื่องมือทางการเงินประเภทอื่นทั้งหมดต้องมีลักษณะเหมือนกันทุกประการ เช่น เครื่องมือทางการเงินต้องมีสิทธิจะขายเหมือนกันและมีสูตรหรือวิธีอื่นที่ใช้ในการคำนวณราคาซื้อคืนหรือราคาไถ่ถอนเหมือนกันสำหรับเครื่องมือทางการเงินทั้งหมดในประเภทเดียวกัน
- 16ก.4 นอกเหนือจากภาระผูกพันตามสัญญาสำหรับผู้ออกในการซื้อคืนหรือไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นแล้ว เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวไม่รวมภาระผูกพันตามสัญญาใดๆ ในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กิจการอื่น หรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่น่าจะทำให้กิจการเสียประโยชน์ นอกจากนี้ เครื่องมือทางการเงินนี้ไม่เป็นสัญญาที่จะหรืออาจจะชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเองตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 11 ข้อ 2 ของคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน
- 16ก.5 กระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงินเกือบทั้งหมดขึ้นอยู่กับกำไรหรือขาดทุน การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของทั้งสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้และที่ไม่รับรู้ของกิจการตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงินนั้น (ไม่รวมถึงผลกระทบใดๆ ของเครื่องมือทางการเงิน)
- 16ข นอกเหนือจากเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนตามคุณสมบัติที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดข้างต้น ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินจะต้องไม่มีเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่นที่มี
 - 16ข.1 กระแสเงินสดรวมเกือบทั้งหมดขึ้นอยู่กับกำไรหรือขาดทุน หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ หรือการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของทั้งสินทรัพย์สุทธิที่

รับรู้และไม่รับรู้ของกิจการ (ไม่รวมถึงผลกระทบใดๆ ของเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่น) และ

16ข.2 ผลกระทบอย่างมากของการจำกัดหรือการกำหนดจำนวนที่คงที่ของผลตอบแทนส่วนที่เหลือของผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย

สำหรับวัตถุประสงค์ในการนำเงื่อนไขนี้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องไม่คำนึงถึงสัญญาที่ไม่ใช่สัญญาทางการเงินที่มีผู้ถือเครื่องมือทางการเงินดังที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก ที่มีข้อกำหนดและเงื่อนไขตามสัญญาที่คล้ายคลึงกับข้อกำหนดและเงื่อนไขตามสัญญาของสัญญาที่เทียบเท่าที่อาจจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือรายการที่ไม่ใช่เครื่องมือทางการเงินกับกิจการที่เป็นผู้ออก หากกิจการไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขนี้ กิจการต้องไม่จัดประเภทเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายเป็นตราสารทุน

เครื่องมือทางการเงินหรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชี

16ค เครื่องมือทางการเงินบางชนิดมีภาระผูกพันตามสัญญาที่ผู้ออกจะต้องส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชี ภาระผูกพันดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากการชำระบัญชานั้นเป็นได้ทั้งกรณีมีความแน่นอนที่จะเกิดขึ้นและกิจการไม่สามารถควบคุมได้ (เช่น กิจการที่มีอายุจำกัด) หรือมีความไม่แน่นอนที่จะเกิดขึ้น แต่เป็นทางเลือกของผู้ถือเครื่องมือทางการเงิน ตามข้อยกเว้นในคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน เครื่องมือทางการเงินที่มีภาระผูกพันดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นตราสารทุนได้ หากเครื่องมือทางการเงินนั้นมีลักษณะทุกข้อดังนี้

16ค.1 ผู้ถือครองมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วน ในกรณีที่มีการชำระบัญชีสินทรัพย์สุทธิของกิจการนั้น คือ สินทรัพย์คงเหลือหลังหักสิทธิเรียกร้องอื่นทั้งหมดเหนือสินทรัพย์ของกิจการ การกำหนดสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิตามจำนวนโดย

16ค.1.1 แบ่งสินทรัพย์สุทธิของกิจการเมื่อชำระบัญชีออกเป็นหน่วยที่มีจำนวนเงินเท่าๆ กัน และ

16ค.1.2 คุณจำนวนเงินข้างต้นด้วยจำนวนหน่วยที่ถือครองโดยผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินนั้น

16ค.2 เครื่องมือทางการเงินนี้อยู่ในประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าเครื่องมือทางการเงินประเภทอื่นทั้งหมด จะเป็นเช่นนั้นได้เมื่อ

16ค.2.1 เครื่องมือทางการเงินนี้ไม่มีสิทธิพิเศษเหนือสิทธิเรียกร้องอื่นในสินทรัพย์ของกิจการ ณ วันชำระบัญชี และ

16ค.2.2 เครื่องมือทางการเงินนี้ไม่จำเป็นต้องแปลงสภาพเป็นเครื่องมือทางการเงินอื่น ก่อนที่เครื่องมือทางการเงินนี้จะอยู่ในประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าเครื่องมือทางการเงินประเภทอื่นทั้งหมด

- 16ค.3 เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดที่อยู่ในประเภทเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าเครื่องมือทางการเงินประเภทอื่นทั้งหมดต้องมีภาระผูกพันตามสัญญาที่เหมือนกันทุกประการเพื่อให้กิจการที่เป็นผู้ออกเครื่องมือทางการเงินส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเมื่อชำระบัญชี
- 16ง นอกเหนือจากเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนตามคุณสมบัติที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดข้างต้น ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินจะต้องไม่มีเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่นที่มี
- 16ง.1 กระแสเงินสดรวมเกือบทั้งหมดขึ้นอยู่กับกำไรหรือขาดทุน หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ หรือการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของทั้งสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้และที่ไม่รับรู้ของกิจการ (ไม่รวมถึงผลกระทบใดๆ ของเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญานั้น) และ
- 16ง.2 ผลกระทบอย่างมากของการจำกัดหรือการกำหนดจำนวนที่คงที่ของผลตอบแทนส่วนที่เหลือของผู้ถือเครื่องมือทางการเงิน
- สำหรับวัตถุประสงค์ในการนำเงื่อนไขนี้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องไม่คำนึงถึงสัญญาที่ไม่ใช่สัญญาทางการเงินที่มีผู้ถือเครื่องมือทางการเงินดังที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ค ที่มีข้อกำหนดและเงื่อนไขตามสัญญาที่คล้ายคลึงกับข้อกำหนดและเงื่อนไขตามสัญญาของสัญญาที่เทียบเท่าที่อาจจะเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือรายการที่ไม่ใช่เครื่องมือทางการเงินกับกิจการที่เป็นผู้ออก หากกิจการไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขนี้ กิจการต้องไม่จัดประเภทเครื่องมือทางการเงินเป็นตราสารทุน
- การจัดประเภทรายการใหม่ของเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายและเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชี
- 16จ กิจการต้องจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ตั้งแต่วันที่เครื่องมือทางการเงินมีลักษณะทั้งหมดและเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดตามย่อหน้าดังกล่าว กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่สำหรับเครื่องมือทางการเงิน ตั้งแต่วันที่เครื่องมือทางการเงินขาดลักษณะหรือเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งตามข้อกำหนดย่อหน้าดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หากกิจการผู้ออกได้ถอนเครื่องมือทางการเงินที่ไม่มีสิทธิจะขายทั้งหมด และเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายใดๆ ที่เหลืออยู่มีลักษณะทั้งหมดและเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งหมดตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่สำหรับเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายนั้นเป็นตราสารทุนนับจากวันที่กิจการได้ถอนเครื่องมือทางการเงินที่ไม่มีสิทธิจะขาย
- 16ฉ กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการจัดประเภทรายการใหม่ของเครื่องมือทางการเงินตามย่อหน้าที่ 16จ ดังนี้

- 16ฉ.1 กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่จากตราสารทุนเป็นหนี้สินทางการเงินตั้งแต่วันที่เครื่องมือทางการเงินขาดลักษณะหรือเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ ย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง และต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่จัดประเภทรายการใหม่ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของตราสารทุนและมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินในส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่จัดประเภทรายการใหม่
- 16ฉ.2 กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่จากหนี้สินทางการเงินเป็นตราสารทุนตั้งแต่วันที่เครื่องมือทางการเงินมีลักษณะทั้งหมดและเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ ย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง และต้องวัดมูลค่าตราสารทุนด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่จัดประเภทรายการใหม่

การไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (ย่อหน้าที่ 16.1)

- 17 นอกเหนือจากสถานการณ์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ลักษณะสำคัญที่ทำให้หนี้สินทางการเงินแตกต่างจากตราสารทุน คือหนี้สินทางการเงินมีภาระผูกพันตามสัญญาของผู้สัญญาฝ่ายหนึ่งของเครื่องมือทางการเงินนั้น (ผู้ออก) ในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กับผู้สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง (ผู้ถือครอง) หรือในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับผู้ถือครองภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้ผู้ออกเสียประโยชน์ แม้ว่าผู้ถือตราสารทุนอาจมีสิทธิในการได้รับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่นตามสัดส่วน แต่ผู้ออกไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการจ่ายการแบ่งปันส่วนทุนดังกล่าวเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดให้ผู้ออกต้องส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้ผู้สัญญาอีกฝ่าย
- 18 กิจการที่ออกเครื่องมือทางการเงินต้องจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินในงบแสดงฐานะการเงินโดยคำนึงถึงเนื้อหามากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย เนื้อหาที่รูปแบบทางกฎหมายมักจะสอดคล้องกันแต่บางกรณีที่ไม่เป็นเช่นนั้น เครื่องมือทางการเงินบางชนิดมีรูปแบบทางกฎหมายเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นแต่เนื้อหาเป็นหนี้สิน เครื่องมือทางการเงินบางชนิดมีลักษณะผสมระหว่างตราสารทุนและหนี้สินทางการเงิน ตัวอย่างเช่น
- 18.1 หุ้นบุริมสิทธิที่ผู้ออกต้องไถ่ถอนด้วยจำนวนเงินที่คงที่หรือที่สามารถทราบได้ ณ วันที่ในอนาคตที่กำหนดไว้หรือที่สามารถทราบได้ หรือหุ้นบุริมสิทธิซึ่งให้สิทธิแก่ผู้ถือในการเรียกร้องให้ผู้ออกไถ่ถอน ณ วันที่ใดวันหนึ่งหรือหลังจากวันนั้น ด้วยจำนวนเงินที่คงที่หรือที่สามารถทราบได้ หุ้นบุริมสิทธินี้ถือเป็นหนี้สินทางการเงิน
- 18.2 เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการขายคืนให้กับผู้ออก โดยให้ชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย) เป็นหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนตาม

ย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง เครื่องมือทางการเงินนั้นยังคงจัดเป็นหนี้สินทางการเงิน แม้ว่าจำนวนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่จะจ่ายชำระกำหนดจากดัชนีหรือรายการอื่นที่อาจมีค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง การที่ผู้ถือครองมีสิทธิที่จะขายคืนให้กับผู้ออกโดยให้ชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นหมายความว่าเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายนั้นเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่จัดประเภทเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ตัวอย่างเช่น กองทุนที่ไม่มีกำหนดอายุ หน่วยลงทุน ห้างหุ้นส่วน และสหกรณ์บางประเภท อาจให้สิทธิแก่ผู้ถือหน่วยลงทุนหรือสมาชิกในการถอนส่วนได้เสียของตนในผู้ออกเครื่องมือทางการเงินเป็นเงินสดเมื่อใดก็ได้ จะทำให้ส่วนได้เสียของผู้ถือหน่วยลงทุนหรือสมาชิกจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่จัดประเภทเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง อย่างไรก็ตาม การจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงินมิได้ห้ามให้กิจการใช้ชื่อรายการ เช่น “มูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหน่วยลงทุน” และ “การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหน่วยลงทุน” ในงบการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนของผู้ถือหุ้น (เช่น กองทุนรวมและหน่วยลงทุน) หรือ มิได้ห้ามให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่แสดงว่ายอดรวมของส่วนได้เสียของสมาชิกประกอบด้วยรายการต่างๆ เช่น สำรองที่เป็นไปตามคำนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้น และเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้น

- 19 หากกิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะหลีกเลี่ยงการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นเพื่อชำระภาระผูกพันตามสัญญา ภาระผูกพันนั้นเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่จัดประเภทเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ตัวอย่างเช่น

- 19.1 ข้อจำกัดเกี่ยวกับความสามารถของกิจการที่จะปฏิบัติตามภาระผูกพันตามสัญญา ไม่ได้ลบล้างภาระผูกพันของกิจการหรือสิทธิตามสัญญาของผู้ถือเครื่องมือทางการเงินนั้น ตัวอย่างของข้อจำกัดดังกล่าว เช่น การไม่สามารถเข้าถึงเงินตราต่างประเทศหรือความจำเป็นในการได้รับอนุมัติการจ่ายเงินจากหน่วยงานกำกับดูแล
- 19.2 ภาระผูกพันตามสัญญาซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้สิทธิไถ่ถอนของคู่สัญญาถือเป็นหนี้สินทางการเงิน เนื่องจากกิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขในการหลีกเลี่ยงการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น

- 20 เครื่องมือทางการเงินถึงแม้ไม่ระบุภาระผูกพันตามสัญญาอย่างชัดเจนว่าให้ส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น เครื่องมือทางการเงินอาจจะระบุภาระผูกพันโดยทางอ้อมผ่านข้อกำหนดและเงื่อนไขของเครื่องมือทางการเงินนั้น ตัวอย่างเช่น

- 20.1 เครื่องมือทางการเงินอาจมีภาระผูกพันที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน ซึ่งต้องชำระภาระผูกพันดังกล่าวก็ต่อเมื่อกิจการไม่สามารถจ่ายชำระหรือไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงิน

หากกิจการสามารถหลีกเลี่ยงการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นได้เพียงแค่ชำระภาระผูกพันที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน เครื่องมือทางการเงินนั้นถือเป็นหนี้สินทางการเงิน

20.2 เครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงิน หากกำหนดให้กิจการส่งมอบรายการใดรายการหนึ่งดังต่อไปนี้เพื่อการจ่ายชำระ

20.2.1 เงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือ

20.2.2 หุ้นของกิจการเอง ในกรณีที่มีมูลค่าของหุ้นเกินกว่ามูลค่าเกือบทั้งหมดของเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น

แม้ว่ากิจการจะไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่ระบุไว้อย่างชัดเจนที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น แต่มูลค่าของหุ้นที่ใช้ชำระตามทางเลือกในการจ่ายชำระนั้นเทียบเท่าได้กับการจ่ายชำระเป็นเงินสด ไม่ว่าในกรณีใดก็ตามถือว่าผู้ถือเครื่องมือทางการเงินได้รับการค้ำประกันว่าจะได้รับจำนวนเงินอย่างน้อยเท่ากับการจ่ายชำระเป็นเงินสด (ดูย่อหน้าที่ 21)

การชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเอง (ย่อหน้าที่ 16.2)

21 สัญญาไม่เป็นตราสารทุนเพียงเพราะสัญญานั้น อาจมีผลให้เกิดการรับมอบหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเอง กิจการอาจมีสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาที่จะรับหรือส่งมอบหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการเองในจำนวนที่ผันแปรเพื่อที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของกิจการเองที่จะได้รับหรือส่งมอบเท่ากับจำนวนเงินของสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญา สิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาดังกล่าวอาจจะมีจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนเงินบางส่วนหรือทั้งหมดที่ผันผวน ตามการเปลี่ยนแปลงในตัวแปรอื่นที่ไม่ใช่ราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการเอง (เช่น อัตราดอกเบี้ย ราคาของสินค้าโภคภัณฑ์ หรือ ราคาของเครื่องมือทางการเงิน) ตัวอย่างเช่น (1) สัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนหุ้นที่มีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท หรือ (2) สัญญาที่จะส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนหุ้นที่มีมูลค่าเท่ากับราคาทอง 100 ออนซ์ สัญญาเหล่านี้เป็นหนี้สินทางการเงินของกิจการ แม้ว่ากิจการต้องหรือสามารถชำระโดยการส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองก็ตาม สัญญาไม่เป็นตราสารทุนเนื่องจากกิจการชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่ผันแปร ดังนั้นสัญญาดังกล่าวจึงไม่มีลักษณะเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมดแล้ว

22 ยกเว้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22ก สัญญาที่กิจการจะชำระด้วยการ (รับหรือ) ส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่มีจำนวนเงินที่คงที่ถือเป็นตราสารทุน ตัวอย่างเช่น การออกสิทธิเลือกซื้อหุ้นที่ให้สิทธิแก่คู่สัญญาในการซื้อหุ้นของกิจการในจำนวนที่คงที่และเป็นราคาที่คงที่ หรือซื้อหุ้นกู้ของกิจการในจำนวนเงินต้นที่ตราไว้ที่คงที่ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยในตลาดซึ่งไม่มีผลกระทบต่อจำนวนเงินของเงินสดหรือ

สินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่จะจ่ายหรือได้รับเมื่อมีการชำระตามสัญญา หรือจำนวนของตราสารทุนของกิจการเองซึ่งจะได้รับหรือส่งมอบเมื่อมีการชำระตามสัญญา ไม่มีผลทำให้สัญญาดังกล่าวไม่เป็นตราสารทุน สิ่งตอบแทนที่ได้รับใดๆ (เช่น ค่าพรีเมียมที่ได้รับจากสิทธิเลือกที่กิจการออกสำหรับหุ้นของกิจการเองหรือใบสำคัญแสดงสิทธิสำหรับหุ้นของกิจการเอง) ให้เพิ่มไว้ในส่วนของเจ้าของโดยตรง สิ่งตอบแทนที่จ่ายใดๆ (เช่น ค่าพรีเมียมที่จ่ายสำหรับสิทธิเลือกที่กิจการซื้อ) ให้หักจากส่วนของเจ้าของโดยตรง การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนจะไม่รับรู้ในงบการเงิน

- 22ก หากตราสารทุนของกิจการที่จะได้รับหรือส่งมอบตามสัญญา ณ วันชำระสัญญาเป็นเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขาย ซึ่งมีลักษณะทั้งหมดและเป็นไปตามเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือเป็นเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้แก่กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชี ซึ่งมีลักษณะทั้งหมดและเป็นไปตามเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง สัญญานั้นเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ทั้งนี้รวมถึงสัญญาที่จะชำระโดยการที่กิจการได้รับหรือส่งมอบเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นในจำนวนที่คงที่เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่คงที่
- 23 นอกเหนือจากสถานการณ์ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง สัญญาที่มีภาระผูกพันให้กิจการซื้อตราสารทุนของกิจการเองด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ก่อให้เกิดหนี้สินทางการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ไถ่ถอน (ตัวอย่างเช่น มูลค่าปัจจุบันของราคาซื้อคืนล่วงหน้า ราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือก หรือ จำนวนเงินที่ไถ่ถอนอื่น) แม้ว่าตัวของสัญญาเองเป็นตราสารทุน อีกตัวอย่างเช่น ภาระผูกพันของกิจการภายใต้สัญญาฟอเวิร์ดที่จะซื้อตราสารทุนของกิจการเองด้วยเงินสด หนี้สินทางการเงินนี้จะรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ไถ่ถอน และจัดประเภทรายการใหม่ออกจากส่วนของเจ้าของ หลังจากนั้น ให้วัดมูลค่าหนี้สินทางการเงินดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน หากสัญญาดังกล่าวหมดอายุโดยมิได้มีการส่งมอบ มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงิน ณ ขณะนั้นจะจัดประเภทรายการใหม่ไปเป็นส่วนส่วนของเจ้าของ ภาระผูกพันตามสัญญาของกิจการที่จะซื้อตราสารทุนของกิจการเอง ก่อให้เกิดหนี้สินทางการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ไถ่ถอน แม้ว่าภาระผูกพันที่จะซื้อขึ้นอยู่กับการใช้สิทธิที่จะไถ่ถอนของคู่สัญญา (เช่น สิทธิเลือกที่จะขายที่กิจการออกซึ่งให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะขายคืนตราสารทุนของกิจการเองด้วยราคาคงที่)
- 24 สัญญาที่จะชำระโดยการที่กิจการส่งมอบหรือรับมอบตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่ผันแปร ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ตัวอย่างเช่น สัญญาที่กิจการจะส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองเป็นจำนวน 100 หน่วยเพื่อแลกกับจำนวนเงินของเงินสดที่คำนวณแล้วมีค่าเท่ากับมูลค่าของทอง 100 ออนซ์

เงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น

- 25 เครื่องมือทางการเงินอาจกำหนดให้กิจการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นหรือชำระด้วยวิธีอื่นใดซึ่งทำให้เครื่องมือทางการเงินนี้เป็นหนี้สินทางการเงิน เมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นหรือเมื่อเหตุการณ์ดังกล่าวไม่เกิดขึ้น (หรือจากผลลัพธ์ของสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน) ซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุมของทั้งผู้ออกและผู้ถือเครื่องมือทางการเงิน เช่น การเปลี่ยนแปลงในดัชนีตลาดหุ้น ดัชนีราคาผู้บริโภค อัตราดอกเบี้ยหรือข้อกำหนดด้านภาษี หรือ รายได้ในอนาคต กำไรสุทธิ หรืออัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินเหล่านี้ไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะหลีกเลี่ยงการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือการชำระด้วยวิธีอื่นใดซึ่งทำให้เครื่องมือทางการเงินนี้เป็นหนี้สินทางการเงิน) ดังนั้น เครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงินของผู้ถือ เว้นแต่
- 25.1 ส่วนหนึ่งของเงื่อนไขการชำระที่อาจเกิดขึ้นกำหนดให้กิจการชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือวิธีอื่นใดซึ่งทำให้เครื่องมือทางการเงินนี้เป็นหนี้สินทางการเงิน) ไม่เป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริง
- 25.2 ผู้ออกต้องชำระภาระผูกพันด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือวิธีอื่นใดซึ่งทำให้เครื่องมือทางการเงินนี้เป็นหนี้สินทางการเงิน) เฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีของผู้ถือ หรือ
- 25.3 เครื่องมือทางการเงินนั้นมีลักษณะทั้งหมดและเป็นตามเงื่อนไขตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข

สิทธิเลือกชำระ

- 26 เมื่อตราสารอนุพันธ์ทางการเงินให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งสามารถเลือกวิธีการชำระ (เช่น ผู้ออกหรือผู้ถือสามารถเลือกการชำระด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสดหรือโดยการแลกเปลี่ยนหุ้นกับเงินสด) ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินนี้เป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน เว้นแต่ว่าทางเลือกทั้งหมดในการชำระมีผลทำให้ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินนี้เป็นตราสารทุน
- 27 ตัวอย่างของตราสารอนุพันธ์ทางการเงินที่มีสิทธิเลือกชำระซึ่งเป็นหนี้สินทางการเงิน ได้แก่ สิทธิเลือกที่จะซื้อหรือขายหุ้นที่ผู้ออกสามารถตัดสินใจได้ว่าจะชำระสุทธิด้วยเงินสดหรือการแลกเปลี่ยนหุ้นของกิจการเองกับเงินสด ในทำนองเดียวกัน สัญญาบางสัญญาที่จะซื้อหรือขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน เพื่อแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนของกิจการเองอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เนื่องจากสามารถชำระได้ด้วยการส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินหรือชำระสุทธิด้วยเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่น (ดูย่อหน้าที่ 8 ถึง 10) สัญญาเหล่านี้เป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน แต่ไม่เป็นตราสารทุน

เครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ดูภาคผนวกย่อหน้า 30 ถึง 35)

- 28 กิจกรรมที่ออกเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินต้องประเมินข้อกำหนดของเครื่องมือทางการเงินเพื่อกำหนดว่าเครื่องมือทางการเงินมีองค์ประกอบของหนี้สินและส่วนของเจ้าของหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบดังกล่าวจะต้องจัดประเภทแยกเป็นหนี้สินทางการเงิน สินทรัพย์ทางการเงินและตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 15
- 29 กิจกรรมรับรู้องค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแยกจากกัน สำหรับองค์ประกอบที่ ก) ก่อให้เกิดหนี้สินทางการเงินของกิจการ และ ข) ให้สิทธิเลือกแก่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินในการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นตราสารทุนของกิจการ ตัวอย่างเช่น หุ้นกู้แปลงสภาพหรือเครื่องมือทางการเงินคล้ายคลึงที่มีสิทธิแปลงสภาพซึ่งผู้ถือสามารถใช้สิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของกิจการในจำนวนหุ้นที่คงที่ ถือเป็นเครื่องมือทางการเงินแบบผสม จากมุมมองของกิจการ เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวประกอบด้วยองค์ประกอบสองส่วน คือ หนี้สินทางการเงิน (ข้อตกลงตามสัญญาที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์การเงินอื่น) และตราสารทุน (สิทธิเลือกซื้อที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินเป็นหุ้นสามัญของกิจการในจำนวนหุ้นที่คงที่ภายในระยะเวลาที่กำหนด) การออกเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจะมีผลกระทบเชิงเศรษฐกิจโดยส่วนใหญ่เช่นเดียวกันกับการออกตราสารหนี้ที่มีเงื่อนไขการไถ่ถอนก่อนกำหนดพร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ หรือการออกตราสารหนี้พร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ ดังนั้น ไม่ว่ากรณีใดๆ กิจกรรมแสดงองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินแยกจากองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน
- 30 การจัดประเภทรายการองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและส่วนของเจ้าของของเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพ จะไม่ปรับเปลี่ยนด้วยเหตุผลที่ว่ามีการเปลี่ยนแปลงความเป็นไปได้ที่ผู้ถือจะใช้สิทธิแปลงสภาพ แม้ว่าเมื่อมีการใช้สิทธิเลือกแปลงสภาพแล้วจะทำให้ผู้ถือบางรายได้เปรียบเชิงเศรษฐกิจเหนือผู้ถืออื่น ผู้ถืออาจไม่ปฏิบัติตามแนวทางที่คาดการณ์เสมอไปด้วยเหตุผล เช่น ผลกระทบทางภาษีนเป็นผลมาจากการแปลงสภาพอาจแตกต่างกันไประหว่างผู้ถือรายต่างๆ นอกจากนี้ ความเป็นไปได้ในการแปลงสภาพจะเปลี่ยนแปลงไปตามช่วงเวลา ภาระผูกพันของกิจการในการจ่ายชำระในอนาคตยังคงมีอยู่จนกว่าภาระผูกพันจะหมดไปโดยการแปลงสภาพ การครบกำหนดอายุ หรือโดยวิธีการอื่น
- 31 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ระบุเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ตราสารทุนเป็นเครื่องมือทางการเงินที่แสดงถึงส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการภายหลังหักหนี้สินทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีเริ่มแรกของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะปันส่วนเป็นองค์ประกอบที่ปันส่วนของเจ้าของและหนี้สิน โดยองค์ประกอบที่ปันส่วนของเจ้าของจะเท่ากับส่วนคงเหลือหลังจากหักมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมทั้งหมดด้วยจำนวนเงินที่เป็นองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน มูลค่าของลักษณะที่เป็นอนุพันธ์ใดๆ (เช่น สิทธิเลือกซื้อ) ที่แฝงรวมอยู่ในเครื่องมือทางการเงินแบบผสม นอกเหนือจากองค์ประกอบที่ปันส่วนของ

เจ้าของ (เช่น สิทธิเลือกแปลงสภาพเป็นทุน) ให้รวมเป็นองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ผลรวมของมูลค่าตามบัญชีขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและส่วนของเจ้าของ ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ต้องเท่ากับมูลค่ายุติธรรมที่พิจารณาแล้วว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมทั้งหมด ทั้งนี้การรับรู้เมื่อเริ่มแรกของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมโดยการแยกองค์ประกอบจะไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้น

- 32 ภายใต้วิธีการที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 31 กิจการที่ออกหุ้นกู้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ จะกำหนดมูลค่าตามบัญชีขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเป็นอันดับแรก โดยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (รวมถึงลักษณะที่เป็นอนุพันธ์ที่ไม่ใช่ตราสารทุนที่แฝงอยู่) ที่ไม่มีองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้อง มูลค่าตามบัญชีของตราสารทุนซึ่งในที่นี้คือ สิทธิเลือกในการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินเป็นหุ้นสามัญ จะกำหนดโดยการหักมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินจากมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมทั้งหมด

หุ้นทุนซื้อคืน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 36)

- 33 หากกิจการซื้อคืนตราสารทุนของกิจการเอง ตราสารทุนดังกล่าว (หุ้นทุนซื้อคืน) ต้องหักออกจากส่วนของเจ้าของ กิจการต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการซื้อ ขาย ออก หรือยกเลิกตราสารทุนของกิจการเอง หุ้นทุนซื้อคืนดังกล่าวอาจซื้อคืนและถือโดยกิจการเองหรือถือโดยกิจการอื่นในกลุ่มกิจการรวม สิ่งตอบแทนที่จ่ายหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ
- 34 จำนวนเงินของหุ้นทุนซื้อคืนที่ถือให้เปิดเผยแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน หากกิจการซื้อตราสารทุนของกิจการเองคืนจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลขาดทุน และผลกำไร (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 37)

- 35 ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลขาดทุน และผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินหรือองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่เป็นหนี้สินทางการเงินต้องรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน การแบ่งปันส่วนทุนให้แก่ผู้ถือตราสารทุนต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ ต้นทุนการทำรายการของรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนต้องหักจากส่วนของเจ้าของ
- 35ก ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งปันส่วนทุนให้แก่ผู้ถือตราสารทุน และต้นทุนการทำรายการของรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
- 36 การจัดประเภทรายการเครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุนเป็นการกำหนดว่า ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลขาดทุน และผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินนั้นจะ

- รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ ดังนั้น การจ่ายปันผลของหุ้นที่รับรู้เป็นหนี้สินทั้งจำนวนให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในลักษณะเดียวกันกับดอกเบี้ยของหุ้นกู้ ในทำนองเดียวกัน ผลกำไรและขาดทุนที่เกี่ยวกับการไถ่ถอนหรือการก่อหนี้สินใหม่แทนหนี้สินเดิมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ในขณะที่ผลกำไรและขาดทุนที่เกี่ยวกับการไถ่ถอนหรือการก่อหนี้สินใหม่แทนหนี้สินเดิมให้รับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนจะไม่ให้รับรู้ในงบการเงิน
- 37 โดยปกติกิจการจะมีต้นทุนต่างๆ ในการออกหรือการได้มาซึ่งตราสารทุนของกิจการเอง ต้นทุนดังกล่าวอาจรวมถึงค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนและค่าธรรมเนียมอื่นของหน่วยงานกำกับดูแล ค่าที่ปรึกษาด้านกฎหมาย ค่าที่ปรึกษาด้านบัญชีและด้านวิชาชีพอื่นๆ ต้นทุนการพิมพ์และอากรแสตมป์ ต้นทุนการทำรายการของรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนให้หักออกจากส่วนของเจ้าของ หากต้นทุนการทำรายการดังกล่าวเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนซึ่งหลีกเลี่ยงได้หากไม่มีรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนดังกล่าว ต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนที่ดำเนินการไม่สำเร็จให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
- 38 ต้นทุนการทำรายการที่เกี่ยวข้องกับการออกเครื่องมือทางการเงินแบบผสมให้ปันส่วนเป็นองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและส่วนของเจ้าของของเครื่องมือทางการเงินดังกล่าว ตามสัดส่วนของการปันส่วนของเงินรับ ต้นทุนการทำรายการที่เกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งรายการร่วมกัน (ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการเสนอขายพร้อมกันของหุ้นรายการหนึ่งและหุ้นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อีกรายการหนึ่ง) ให้ปันส่วนให้กับรายการต่างๆ ตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอเช่นเดียวกับรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน
- 39 จำนวนเงินของต้นทุนการทำรายการที่หักจากส่วนของเจ้าของในระหว่างรอบระยะเวลารายงานให้เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
- 40 เงินปันผลที่จัดประเภทรายการเป็นค่าใช้จ่ายอาจแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยแสดงรวมกับดอกเบี้ยของหนี้สินอื่นหรือแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก นอกเหนือจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การเปิดเผยข้อมูลของดอกเบี้ยและเงินปันผลให้ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน ในบางสถานการณ์ เนื่องจากความแตกต่างระหว่างดอกเบี้ยและเงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการหักภาษี จึงควรเปิดเผยรายการดังกล่าวแยกจากกันในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น การเปิดเผยข้อมูลของผลกระทบทางภาษีให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
- 41 ผลกำไรและขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินทางการเงินให้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน แม้ว่าผลกำไรและขาดทุนจะเกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินที่รวมสิทธิในส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (ดูย่อหน้าที่ 18.2) ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1

เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้กิจการแสดงผลกำไรหรือขาดทุนใดๆ ที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าใหม่ของเครื่องมือทางการเงิน ดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เมื่อการเปิดเผยดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการอธิบายถึงผลการดำเนินงานของกิจการ

การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 38ก ถึง 38ฉ และ 39)

- 42 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินต้องหักกลบกันและแสดงจำนวนสุทธิในงบแสดงฐานะการเงินได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

42.1 กิจการมีสิทธิบังคับใช้ตามกฎหมายอยู่แล้วในการหักกลบจำนวนเงินที่รับรู้ และ

42.2 กิจการตั้งใจที่จะชำระด้วยจำนวนเงินสุทธิ หรือตั้งใจที่จะรับสินทรัพย์และชำระหนี้สินพร้อมกัน

สำหรับการโอนสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่เข้าเงื่อนไขของการตัดรายการ กิจการต้องไม่หักกลบรายการสินทรัพย์ที่โอนดังกล่าวและหนี้สินที่เกี่ยวข้อง (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 3.2.22)

- 43 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินด้วยจำนวนเงินสุทธิเมื่อการแสดงด้วยจำนวนเงินสุทธิสะท้อนให้เห็นถึงกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดการณ์ไว้ของกิจการจากการชำระเครื่องมือทางการเงินตั้งแต่สองเครื่องมือทางการเงินเป็นต้นไป กรณีที่กิจการมีสิทธิและตั้งใจที่จะรับหรือจ่ายด้วยจำนวนเงินสุทธิจำนวนเดียว แสดงว่ากิจการมีสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินเพียงรายการเดียว ในสถานการณ์อื่นกิจการต้องแยกแสดงสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามลักษณะของการเป็นทรัพยากรหรือภาระผูกพันของกิจการอย่างสม่ำเสมอ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 13ข ถึง 13จ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน สำหรับเครื่องมือทางการเงินที่รับรู้และอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 13ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7

- 44 การหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินที่รับรู้และหนี้สินทางการเงินที่รับรู้และการแสดงด้วยจำนวนเงินสุทธิมีความแตกต่างจากการตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน แม้ว่าการหักกลบไม่ก่อให้เกิดการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน แต่การตัดรายการของเครื่องมือทางการเงินไม่เพียงแต่มีผลให้ต้องตัดรายการที่เคยรับรู้ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน แต่ยังอาจมีผลให้กิจการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนด้วย

- 45 สิทธิในการหักกลบ คือ สิทธิตามกฎหมายของลูกหนี้ไม่ว่าจะระบุในสัญญาหรือไม่ก็ตามที่จะชำระหรือลบล้างจำนวนเงินค้างชำระต่อเจ้าหนี้ทั้งจำนวนหรือบางส่วนด้วยจำนวนเงินที่เจ้าหนี้ค้างชำระกิจการ ในสถานการณ์ที่ไม่ปกติ ลูกหนี้อาจมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำจำนวนเงินที่บุคคลที่สามค้างชำระกิจการมาหักกลบกับจำนวนเงินที่กิจการค้างชำระต่อเจ้าหนี้

- หากทั้งสามฝ่ายตกลงร่วมกันที่จะให้สิทธิในการหักกลบแก่ลูกหนี้ เนื่องจากสิทธิในการหักกลบเป็นสิทธิตามกฎหมาย เงื่อนไขที่สนับสนุนสิทธิดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศ และกิจการต้องพิจารณาการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาด้วย
- 46 การมีอยู่ของสิทธิบังคับใช้เพื่อหักกลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินมีผลกระทบต่อสิทธิและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินนั้น และอาจมีผลกระทบต่อฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตและความเสี่ยงด้านสภาพคล่องของกิจการ อย่างไรก็ตาม การมีอยู่ของสิทธิดังกล่าวเพียงลำพังไม่เพียงพอที่จะทำให้กิจการหักกลบ ในกรณีที่กิจการไม่มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิหรือชำระพร้อมกัน สิทธิที่มีอยู่จะไม่มีผลกระทบต่อจำนวนเงินและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ เมื่อใดที่กิจการมีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิหรือชำระพร้อมกัน การแสดงสินทรัพย์และหนี้สินด้วยจำนวนเงินสุทธิสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดการณ์ของกิจการได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น อีกทั้งสะท้อนให้เห็นถึงความเสี่ยงที่มีต่อกระแสเงินสดดังกล่าว ในทางกลับกัน ความตั้งใจของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายที่จะชำระหนี้กันด้วยจำนวนเงินสุทธิโดยไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการชำระหนี้ด้วยจำนวนเงินสุทธิถือว่าไม่เพียงพอที่จะทำให้กิจการสามารถหักกลบรายการได้ เนื่องจากสิทธิและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินของแต่ละรายการยังคงไม่เปลี่ยนแปลง
- 47 ความตั้งใจของกิจการที่เกี่ยวข้องกับหักกลบสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการอาจเป็นผลมาจากธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจตามปกติ ข้อกำหนดของตลาดการเงินและสถานการณ์อื่นที่อาจจำกัดความสามารถของกิจการในการชำระด้วยจำนวนเงินสุทธิหรือในการชำระพร้อมกัน หากกิจการมีสิทธิในการหักกลบแต่ไม่มีความตั้งใจที่จะชำระด้วยจำนวนเงินสุทธิหรือรับสินทรัพย์และชำระหนี้สินพร้อมกัน ให้กิจการเปิดเผยผลกระทบของสิทธิดังกล่าวที่มีต่อฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน
- 48 การรับและจ่ายชำระเครื่องมือทางการเงินสองรายการพร้อมกันอาจเกิดขึ้นได้ผ่านกลไก เช่น การดำเนินการของสำนักหักบัญชีในตลาดการเงินที่จัดตั้งอย่างเป็นระบบหรือการแลกเปลี่ยนกันเองโดยตรง ในสถานการณ์ดังกล่าว กระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องเท่ากับจำนวนสุทธิจำนวนเดียว และไม่มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตหรือความเสี่ยงด้านสภาพคล่อง ในสถานการณ์อื่นกิจการอาจชำระเครื่องมือทางการเงินสองรายการโดยการรับและจ่ายจำนวนเงินแยกจากกันจึงทำให้กิจการมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตสำหรับจำนวนเงินเต็มของสินทรัพย์และมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านสภาพคล่องสำหรับจำนวนเงินเต็มของหนี้สิน ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงดังกล่าวอาจมีนัยสำคัญ แม้ว่าจะเป็นเพียงช่วงเวลาสั้น ๆ ดังนั้น การรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินและการชำระหนี้สินทางการเงินให้ปฏิบัติพร้อมกันเฉพาะเมื่อรายการดังกล่าวเกิดขึ้น ณ เวลาเดียวกัน
- 49 สถานการณ์ต่อไปนี้เป็นไปจะไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42 และโดยปกติการหักกลบจะไม่เหมาะสมเมื่อ

- 49.1 เครื่องมือทางการเงินหลายรายการที่แตกต่างกันแต่นำมาใช้ประกอบกันเพื่อให้มีลักษณะเหมือนกับเครื่องมือทางการเงินรายการเดียว (เครื่องมือสังเคราะห์ (Synthetic instrument))
- 49.2 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่เกิดจากเครื่องมือทางการเงินซึ่งมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงหลักเหมือนกันแต่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญาที่แตกต่างกัน (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ในกลุ่มสัญญาฟอร์เวิร์ดหรือกลุ่มสัญญาอนุพันธ์อื่น)
- 49.3 สินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์อื่นที่วางเป็นหลักประกันสำหรับหนี้สินทางการเงินที่ไม่มีสิทธิไถ่เบี่ย
- 49.4 สินทรัพย์ทางการเงินที่ลูกหนี้กันไว้ในทรัสต์ต่างหาก เพื่อวัตถุประสงค์ในการชำระภาระผูกพันโดยที่เจ้าหนี้ไม่ได้รับการชำระภาระผูกพันด้วยสินทรัพย์ดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น การจัดตั้งกองทุนจมเพื่อชำระหนี้) หรือ
- 49.5 ภาระผูกพันที่เกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดผลขาดทุนซึ่งคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สามตามสิทธิเรียกร้องภายใต้สัญญาประกันภัย
- 50 กิจกรรมที่มีเครื่องมือทางการเงินหลายรายการกับคู่สัญญารายเดียวกัน อาจมีการเข้าทำรายการ “ข้อตกลงหลักของการหักกลบ” กับคู่สัญญานั้น ข้อตกลงดังกล่าวทำให้กิจกรรมชำระด้วยยอดสุทธิของเครื่องมือทางการเงินทั้งหมดที่ระบุในข้อตกลงเมื่อมีการผิดสัญญาหรือการบอกเลิกของสัญญาใดสัญญาหนึ่ง โดยทั่วไปสถาบันการเงินมักทำสัญญาดังกล่าวเพื่อป้องกันผลขาดทุนที่เกิดจากการล้มละลายหรือสถานการณ์อื่นที่ทำให้คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันได้ โดยทั่วไปข้อตกลงหลักของการหักกลบนี้ก่อให้เกิดสิทธิในการหักกลบที่มีผลบังคับตามกฎหมายและส่งผลต่อการรับรู้หรือการชำระของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินแต่ละรายการในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ผิดสัญญาที่ระบุไว้หรือในสถานการณ์อื่นที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจตามปกติ ข้อตกลงหลักของการหักกลบดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการหักกลบเว้นแต่เป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42 เมื่อสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งอยู่ภายใต้ข้อตกลงหลักของการหักกลบไม่หักกลบ ให้กิจกรรมเปิดเผยผลกระทบของข้อตกลงดังกล่าวที่มีต่อฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ 36 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน
- 51 ถึง 95 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

วันที่ปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 96 กิจกรรมต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาติให้ถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไปเท่านั้น หากกิจกรรมเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว



หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป กิจการต้องถือปฏิบัติพร้อมกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 19 เรื่อง การชำระหนี้สินทางการเงินด้วยตราสารทุน

- 96ก เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเมื่อชำระบัญชี ซึ่งได้กำหนดลักษณะทั้งหมดและเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง โดยให้จัดประเภทเป็นตราสารทุน ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวสำหรับงบการเงินประจำปีที่จะเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป และอนุญาตให้กิจการนำไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติสำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงินในเวลาเดียวกัน
- 96ข เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเมื่อชำระบัญชียังมีข้อยกเว้นที่มีขอบเขตจำกัด ดังนั้น กิจการต้องไม่นำข้อยกเว้นนี้ไปปฏิบัติกับกรณีอื่นโดยอุปมา
- 96ค การจัดประเภทรายการเครื่องมือทางการเงินภายใต้ข้อยกเว้นนี้ต้องจำกัดเพียงการบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงินภายใต้มาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวต้องไม่ถูกพิจารณาเป็นตราสารทุนภายใต้แนวปฏิบัติอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
- 97 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติโดยปรับย้อนหลัง ทั้งนี้สำหรับการถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกสำหรับงบการเงินประจำปีที่จะเริ่มในหรือก่อนปี 2563 กิจการอาจเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังโดยให้กิจการปรับปรุงรายการทั้งหมดที่มีอยู่ ณ วันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก โดยพิจารณาตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ และผลกระทบสะสมที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสมหรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น (ตามความเหมาะสม) ณ วันแรกที่มีการถือปฏิบัติตามมาตรฐาน ทั้งนี้ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 97ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ค เมื่อกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 96ก กิจการต้องแยกองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีภาระผูกพันที่ต้องส่งมอบส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้

- กิจการอื่นเมื่อชำระบัญชีเป็นหนี้สินและส่วนของเจ้าของ ถ้าไม่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินแล้ว การปรับย้อนหลังการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงผลการเคลื่อนไหวทางการเงิน* จะเกี่ยวข้องเฉพาะการแยกเป็นสององค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ องค์ประกอบแรกจะอยู่ในกำไรสะสมและแสดงถึงผลดอกเบี่ยสะสมที่เพิ่มขึ้นในองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน อีกองค์ประกอบจะแสดงถึงส่วนของเจ้าของเช่นเดิม เพราะฉะนั้นกิจการจึงไม่จำเป็นต้องแยกสององค์ประกอบนี้ออกจากกันถ้าไม่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเหลืออยู่นั้น ณ วันที่ถือปฏิบัติ
- 97ง ย่อหน้าที่ 4 นั้นเป็นไปตามการปรับปรุงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในปี 2552 กิจการต้องปฏิบัติในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการสามารถนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว และถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนตามย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเคลื่อนไหวทางการเงิน* ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 1 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* กิจการสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4 โดยเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
- 97จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ฉ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97ช (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ซ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97ฌ - 97ท (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ฒ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม* มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (ที่ปรับปรุงในปี 2558)) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องถือปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับปรุงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนพร้อมกัน
- 97ณ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97ด - 97ต (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 97ถ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* ทำให้เกิดการปรับปรุงภาคผนวก ย่อหน้าที่ 9 และ 10 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า*
- 97ท (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกประกาศอื่น ๆ

- 98 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 (ปรับปรุง 2559)
เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชี
เกี่ยวกับหุ้นกู้ซื้อคืน
- 99 ถึง 100 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

- 1 แนวทางปฏิบัตินี้อธิบายถึงการนำบางเรื่องของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติ
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการรับรู้รายการหรือการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน ข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

คำนิยาม (ย่อหน้าที่ 11 ถึง 14)

สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน

- 3 เงินสดถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากกิจการสามารถนำเงินสดมาใช้ในการแลกเปลี่ยน และใช้เงินสดนั้นเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่ารายการบัญชีและรับรู้รายการในงบการเงิน เงินฝากธนาคาร หรือเงินฝากสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกันถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินเช่นกัน เนื่องจากเงินฝากหมายถึง สิทธิตามสัญญาที่ผู้ฝากจะได้รับเงินสดจากธนาคารหรือสถาบันการเงิน หรือส่งจ่ายเงินฝากนั้นโดยจ่ายเช็คหรือเครื่องมือทางการเงินอื่นที่คล้ายคลึงกันให้กับเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้สินทางการเงิน
- 4 ตัวอย่างทั่วไปของสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งแสดงถึงสิทธิตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดในอนาคต และเกี่ยวเนื่องกับหนี้สินทางการเงินที่แสดงถึงภาระผูกพันตามสัญญาที่จะส่งมอบเงินสดในอนาคต ได้แก่
 - 4.1 ลูกหนี้และเจ้าหนี้การค้า
 - 4.2 ตัวเงินรับและตัวเงินจ่าย
 - 4.3 เงินให้กู้ยืมและเงินกู้ยืม และ
 - 4.4 ลูกหนี้และเจ้าหนี้หุ้นกู้
 ตัวอย่างแต่ละกรณีแสดงให้เห็นถึง สิทธิตามสัญญาของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งที่จะได้รับเงินสด (หรือภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบเงินสด) ที่จับคู่กับคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นภาระผูกพันที่จะจ่ายชำระเงินสด (หรือสิทธิที่จะได้รับเงินสด)
- 5 เครื่องมือทางการเงินอีกประเภทหนึ่งคือ เครื่องมือทางการเงินที่ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับหรือที่จะจ่ายโดยใช้สินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่ไม่ใช่เงินสด ตัวอย่างเช่น ตัวเงินที่จ่ายชำระด้วยพันธบัตรรัฐบาลซึ่งให้สิทธิตามสัญญาแก่ผู้ถือครองที่จะได้รับพันธบัตรรัฐบาลและในขณะเดียวกันก่อให้เกิดภาระผูกพันตามสัญญาแก่ผู้ออกที่จะต้องส่งมอบพันธบัตรรัฐบาลนั้น

- โดยมิใช่เป็นการส่งมอบเงินสด พันธบัตรรัฐบาลถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากพันธบัตรรัฐบาลแสดงให้เห็นถึงภาระผูกพันของรัฐบาลที่จะต้องจ่ายเงิน ดังนั้นตัวเงินจึงถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินสำหรับผู้ถือครอง ในขณะเดียวกันก็ถือเป็นหนี้สินทางการเงินสำหรับผู้ออกตัวเงินนั้น
- 6 ตราสารหนี้ที่รับดอกเบี้ยต่อเนื่องและการไถ่ถอนเงินต้นเป็นไปได้อย่าง (เช่น พันธบัตร หุ้นกู้ หรือ ตัวเงินประเภทที่รับดอกเบี้ยต่อเนื่องและการไถ่ถอนเงินต้นเป็นไปได้อย่าง) โดยปกติจะให้สิทธิตามสัญญาแก่ผู้ถือครองที่จะได้รับดอกเบี้ยตามวันที่กำหนดไว้แน่นอนโดยที่ไม่ได้กำหนดวันที่สิ้นสุดการจ่ายดอกเบี้ยในอนาคต และไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนเงินต้นหรือมีสิทธิได้รับคืนเงินต้นภายใต้เงื่อนไขที่ไม่น่าจะเกิดขึ้นได้หรือรับคืนเงินต้นภายในระยะเวลาที่นานมาก ตัวอย่างเช่น กิจการออกเครื่องมือทางการเงินที่จะให้มีการจ่ายดอกเบี้ยอย่างต่อเนื่องทุกปีในอัตราร้อยละ 8 ของเงินต้นจำนวน 1,000 บาท สมมติว่าอัตราร้อยละ 8 เป็นอัตราดอกเบี้ยในตลาด ในเวลาที่ออกเครื่องมือทางการเงินนั้น ผู้ออกจึงมีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องจ่ายดอกเบี้ยในอนาคตที่มีมูลค่ายุติธรรม (มูลค่าปัจจุบัน) เท่ากับ 1,000 บาท ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กรณีนี้จึงถือว่าทั้งผู้ถือครองและผู้ออกเครื่องมือทางการเงินมีสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามลำดับ
- 7 สิทธิตามสัญญาหรือภาระผูกพันตามสัญญาที่จะได้รับ ส่งมอบ หรือแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงิน จัดเป็นเครื่องมือทางการเงิน ข้อผูกมัดของสิทธิตามสัญญาหรือภาระผูกพันตามสัญญานั้นจะเป็นไปตามคำนิยามของเครื่องมือทางการเงินหากข้อผูกมัดดังกล่าว ก่อให้เกิดการรับเงินหรือจ่ายเงิน หรือการได้มาหรือการออกตราสารทุนในที่สุด
- 8 ความสามารถในการใช้สิทธิตามสัญญาหรือภาระในการปฏิบัติตามภาระผูกพันตามสัญญานั้น อาจเกิดขึ้นอย่างแน่นอน หรืออาจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น การค้าประกันทางการเงินเป็นสิทธิตามสัญญาของผู้ให้กู้ที่จะรับเงินจากผู้ค้าประกัน ขณะเดียวกันก็เป็นภาระผูกพันตามสัญญาของผู้ค้าประกันที่จะต้องจ่ายเงินให้ผู้ให้กู้หากผู้กู้ผิดนัดชำระหนี้ตามสัญญา สิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาถือว่ามิอยู่เนื่องจากรายการหรือเหตุการณ์ในอดีต (กรณีนี้คือ การเข้าทำสัญญาการค้าประกัน) ถึงแม้ว่าการที่ผู้ให้กู้จะสามารถใช้สิทธิและการที่ผู้ค้าประกันจะต้องทำตามภาระผูกพันจะยังคงเป็นเพียงเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตจากการผิดสัญญาของผู้กู้ สิทธิและภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินได้แม้ว่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นจะไม่รับรู้ในงบการเงินก็ตาม บางสิทธิและภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้นเหล่านี้อาจเป็นสัญญาประกันภัยภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย
- 9 สัญญาเช่าเป็นสัญญาที่ก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้ให้เช่าที่จะได้รับกระแสเงินสด และก่อให้เกิดภาระผูกพันแก่ผู้เช่าที่จะต้องจ่ายชำระเป็นงวดๆ ซึ่งโดยส่วนใหญ่มีลักษณะเหมือนกับการผ่อนชำระเงินต้นและดอกเบี้ยภายใต้สัญญาเงินกู้ ผู้ให้เช่าบันทึกลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุนแทนที่จะบันทึกเป็นสินทรัพย์อ้างอิงภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน ดังนั้น ผู้ให้เช่าถือว่าสัญญาเช่าเงินทุนเป็นเครื่องมือทางการเงิน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ผู้ให้เช่าจะไม่รับรู้สิทธิที่จะได้รับการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าจึงยังคงปฏิบัติ

กับสินทรัพย์อ้างอิงต่อไปโดยไม่ต้องบันทึกมูลค่าบริการที่จะได้รับในอนาคตภายใต้สัญญา ดังนั้น ผู้ให้เช่าไม่ถือว่าสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นเครื่องมือทางการเงิน ยกเว้นค่างวดที่ถึงกำหนดชำระและค้างจ่ายในปัจจุบันโดยผู้เช่า

- 10 สินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) สินทรัพย์สิทธิการใช้ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้า) ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน การควบคุมสินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์สิทธิการใช้ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวก่อให้เกิดโอกาสที่จะสร้างกระแสเงินสดหรือการได้มาของสินทรัพย์ทางการเงินอื่น แต่ไม่ได้ทำให้เกิดสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น
- 11 สินทรัพย์ (เช่น ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า) ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับอยู่ในรูปของการรับสินค้าหรือบริการ แทนที่จะก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เช่นเดียวกับรายการประเภทรายได้รอตัดบัญชีและภาระผูกพันจากการรับประกันส่วนใหญ่ก็ไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินเช่นกัน เนื่องจากการส่งมอบประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นเกิดขึ้นจากการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ ไม่ใช่การส่งมอบสิทธิตามสัญญาที่จะเป็นการจ่ายเงินหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น
- 12 หนี้สินหรือสินทรัพย์ที่ไม่ได้ผูกพันตามสัญญา (เช่น ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากข้อกำหนดทางกฎหมาย) ไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินหรือสินทรัพย์ทางการเงิน การบัญชีสำหรับภาษีเงินได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ในทำนองเดียวกัน ภาระผูกพันจากการอนุমান ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ก็ไม่ได้เกิดขึ้นจากการทำสัญญา และไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงิน

ตราสารทุน

- 13 ตัวอย่างของตราสารทุน ได้แก่ หุ้นสามัญที่ไม่มีสิทธิจะขาย เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายบางชนิด (ดูย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข) เครื่องมือทางการเงินบางชนิดที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) หุ้นบุริมสิทธิบางชนิด (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 25 และ 26) และใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นหรือออกสัญญาสิทธิเลือกที่จะซื้อหุ้นสามัญ ซึ่งให้สิทธิผู้ถือครองในการซื้อหุ้นสามัญที่ไม่มีสิทธิจะขายของกิจการผู้ออกในจำนวนหุ้นที่แน่นอนเพื่อแลกเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่แน่นอน ภาระผูกพันของกิจการที่จะต้องออกหรือซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนหุ้นที่แน่นอน เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นตามจำนวนเงินที่แน่นอนถือเป็นตราสารทุนของกิจการ (ยกเว้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22ก) อย่างไรก็ตาม ถ้าในสัญญาระบุถึงภาระผูกพันที่กิจการจะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (นอกเหนือจากสัญญาที่ถูกจัดประเภทให้เป็นส่วนของเจ้าของตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ก็จะทำให้กิจการ

มีหนี้สินเป็นจำนวนเงินเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าไถ่ถอนด้วย (ดูภาคผนวกย่อหน้าที่ 27.1) กิจกรรมที่ออกหุ้นสามัญที่ไม่ให้สิทธิขายคืนมีภาระหนี้สินเกิดขึ้นเมื่อกิจการกระทำการอย่างเป็นทางการเพื่อจะจ่ายผลตอบแทน และทำให้เกิดข้อผูกพันทางกฎหมายต่อผู้ถือหุ้น กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหลังจากการประกาศจ่ายเงินปันผล หรือเมื่อมีการเลิกกิจการและสินทรัพย์คงเหลือหลังจากการจ่ายชำระหนี้ต่าง ๆ แล้ว ต้องแจกจ่ายให้ผู้ถือหุ้น

- 14 สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือสัญญาอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการได้มา และให้สิทธิแก่กิจการในการซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนหุ้นที่แน่นอนโดยการแลกเปลี่ยนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นในจำนวนเงินที่แน่นอน ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินของกิจการ (ยกเว้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22ก) โดยสิ่งตอบแทนจ่ายสำหรับสัญญาดังกล่าวถือเป็นรายการหักออกจากส่วนของเจ้าของ

ประเภทของเครื่องมือทางการเงินที่ด้อยสิทธิกว่าประเภทอื่นทั้งหมด (ย่อหน้าที่ 16ก.2 และ 16ค.2)

- 14ก ลักษณะอย่างหนึ่งของย่อหน้าที่ 16ก และ 16ค คือ เป็นเครื่องมือทางการเงินประเภทที่มีสิทธิด้อยกว่าประเภทอื่นทั้งหมด
- 14ข เมื่อประเมินว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นด้อยสิทธิหรือไม่ กิจการต้องประเมินสิทธิในการเรียกร้องในช่วงชำระบัญชี ราวกับว่ามีการชำระบัญชี ณ วันที่จัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน กิจการต้องประเมินการจัดประเภทรายการเครื่องมือทางการเงินใหม่หากมีการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น หากกิจการออกหรือไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินอื่นอาจจะทำให้มีผลกระทบต่อสถานะของเครื่องมือทางการเงินที่เป็นประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าประเภทอื่นทั้งหมด
- 14ค เครื่องมือทางการเงินที่มีบุริมสิทธิเมื่อชำระบัญชีไม่ใช่เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิที่จะได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วน ตัวอย่างเช่น เครื่องมือทางการเงินจะมีบุริมสิทธิเมื่อชำระบัญชี ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับเงินปันผลในจำนวนที่แน่นอนเมื่อชำระบัญชี นอกเหนือจากส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ในขณะที่เครื่องมือทางการเงินอื่นซึ่งมีสิทธิที่จะได้รับสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ด้อยสิทธิกว่าไม่มีสิทธิเหมือนกันดังกล่าวเมื่อชำระบัญชี
- 14ง ถ้ากิจการมีเครื่องมือทางการเงินเพียงประเภทเดียวให้ถือว่าเป็นประเภทที่ด้อยสิทธิกว่าประเภทอื่นทั้งหมด

กระแสเงินสดทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 16ก.5)

- 14จ กระแสเงินสดทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงินนั้น โดยส่วนใหญ่จะต้องมาจากกำไรหรือขาดทุน การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ได้รับรู้แล้วหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิทั้งประเภทที่

รับรู้แล้วและยังมิได้รับรู้ของกิจการตลอดอายุของเครื่องมือทางการเงิน ผลกำไรหรือขาดทุนและการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ต้องวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ธุรกรรมที่ทำโดยผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ใช่เจ้าของกิจการ (ย่อหน้าที่ 16ก และ 16ค)

- 14ฉ ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืนหรือเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่ต้องส่งมอบส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเมื่อชำระบัญชีอาจจะทำธุรกรรมกับกิจการในสถานะที่ไม่ใช่เจ้าของ ตัวอย่างเช่น ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินอาจเป็นพนักงานของกิจการ เฉพาะกระแสเงินสดและข้อกำหนดและเงื่อนไขตามสัญญาของเครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือที่เป็นเจ้าของกิจการเท่านั้นที่จะต้องนำมาพิจารณาเพื่อจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงินว่าเป็นส่วนของเจ้าของภายใต้ย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค
- 14ช ตัวอย่างเช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบและหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบบางส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบบางคนอาจจะค้าประกันให้กับกิจการและอาจจะได้ผลตอบแทนในการค้าประกันนั้น ในกรณีนี้ การค้าประกันและกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือเครื่องมือทางการเงินในสถานะที่เป็นผู้ค้าประกันไม่ใช่ในสถานะที่เป็นเจ้าของกิจการ ดังนั้น การค้าประกันดังกล่าวและกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องไม่ทำให้หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบนั้นด้วยสิทธิว่าหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบ และไม่นำมาใช้เพื่อพิจารณาว่าเงื่อนไขตามสัญญาของเครื่องมือทางการเงินของหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบกับเครื่องมือทางการเงินของหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบนั้นเหมือนกันหรือไม่
- 14ซ อีกตัวอย่างหนึ่งคือข้อตกลงการแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนที่จะมีการปันส่วนของกำไรหรือขาดทุนให้กับผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินตามบริการที่ได้รับหรือตามผลของการดำเนินงานของกิจการของปีปัจจุบันและของปีก่อน ๆ ข้อตกลงดังกล่าวคือธุรกรรมที่ทำกับผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินในสถานะที่ไม่ใช่เจ้าของและไม่ควรนำมาพิจารณาเมื่อต้องประเมินเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค อย่างไรก็ตามข้อตกลงการแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนให้กับผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินตามมูลค่าของเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับเครื่องมือทางการเงินอื่นที่อยู่ในประเภทเดียวกัน แสดงว่าเป็นการทำธุรกรรมกับผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินในสถานะที่เป็นเจ้าของซึ่งควรนำมาพิจารณาเมื่อมีการประเมินเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค
- 14ณ กระแสเงินสดและเงื่อนไขของสัญญาและเงื่อนไขของธุรกรรมระหว่างผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงิน (ในสถานะที่ไม่ใช่เจ้าของ) และกิจการที่เป็นผู้ออกจะต้องเหมือนกับธุรกรรมที่เป็นแบบเดียวกันที่ทำระหว่างผู้ที่ถือรายการที่ไม่ใช่เครื่องมือทางการเงินกับกิจการที่เป็นผู้ออก

การไม่มีเครื่องมือทางการเงินอื่น หรือสัญญาอื่นที่กระแสเงินสดทั้งหมดมีการกำหนดจำนวนที่แน่นอนหรือจำกัดผลตอบแทนคงเหลือที่จะคืนให้แก่ผู้ถือครองเครื่องมือทางการเงินอย่างมีสาระสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ 16ข และ 16ง)

- 14ญ เงื่อนไขสำหรับการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินเป็นตราสารทุนแม้ว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นมีลักษณะตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค คือการที่กิจการไม่มีเครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาประเภทอื่นซึ่งมี (1) กระแสเงินสดทั้งหมดซึ่งส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับผลกำไรหรือขาดทุนการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้วหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่รับรู้แล้วและยังไม่รับรู้ของกิจการ และ (2) ผลกระทบของการกำหนดผลตอบแทนคงเหลือที่แน่นอนหรือการจำกัดผลตอบแทนคงเหลือซึ่งเป็นส่วนใหญ่ เครื่องมือทางการเงินต่อไปนี้มีลักษณะตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16ก หรือ 16ค เมื่อมีการทำธุรกรรมโดยปกติระหว่างสองฝ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ยากที่จะไม่สามารถจัดประเภทให้เป็นตราสารทุน

14ญ.1 เครื่องมือทางการเงินที่มีกระแสเงินสดทั้งหมดขึ้นอยู่กับสินทรัพย์ที่ระบุเฉพาะเจาะจงของกิจการ

14ญ.2 เครื่องมือทางการเงินที่มีกระแสเงินสดทั้งหมดขึ้นอยู่กับอัตราส่วนของรายได้

14ญ.3 สัญญาที่มีจุดประสงค์ที่จะให้ผลตอบแทนกับพนักงานสำหรับการทำงานให้กิจการ

14ญ.4 สัญญาที่กำหนดให้จ่ายชำระเป็นสัดส่วนที่ไม่มีนัยสำคัญจากผลกำไรสำหรับบริการที่ได้รับหรือสินค้าที่ให้

ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน

- 15 เครื่องมือทางการเงิน หมายถึง ปฐมพันธ์ทางการเงิน (ซึ่งได้แก่ ลูกหนี้ เจ้าหนี้ และตราสารทุน) และตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน (เช่น สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย สัญญาอนาคตและสัญญาฟอว์เวิร์ด สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย และสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ) อนุพันธ์ถือเป็นเครื่องมือทางการเงินตามคำนิยาม จึงอยู่ภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 16 ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันซึ่งเป็นผลจากการโอนความเสี่ยงทางการเงินของปฐมพันธ์ทางการเงินที่อ้างอิงนั้นระหว่างคู่สัญญา ณ วันเริ่มต้นสัญญา ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินจะทำให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งมีสิทธิตามสัญญาที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับคู่สัญญาอีกฝ่ายภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้ได้รับประโยชน์หรือทำให้มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับคู่สัญญาอีกฝ่ายภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้เสียประโยชน์ อย่างไรก็ตาม สัญญาอนุพันธ์โดยทั่วไป¹ ไม่ได้ทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนปฐมพันธ์ทางการเงินนั้นตั้งแต่วันที่ทำสัญญาหรือไม่

¹ ข้อความดังกล่าวเป็นความจริงเป็นส่วนใหญ่แต่ไม่ใช่ทั้งหมดของอนุพันธ์ เช่น บางสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมี

จำเป็นต้องมีการแลกเปลี่ยนในวันที่สัญญาสิ้นสุด อนุพันธ์บางประเภทกำหนดให้กิจการได้รับทั้งสิทธิและภาระผูกพันในการแลกเปลี่ยน เนื่องจากเงื่อนไขถูกกำหนดขึ้น ณ วันที่ทำสัญญา อนุพันธ์ ดังนั้น เมื่อราคาในตลาดทางการเงินเปลี่ยนแปลงไป เงื่อนไขนั้นอาจทำให้กิจการได้รับหรือเสียประโยชน์ได้

- 17 สัญญาสิทธิที่จะขายหรือสัญญาสิทธิที่จะซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน (กล่าวคือเป็นเครื่องมือทางการเงินที่ไม่ใช่ตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก) ให้สิทธิแก่ผู้ถือที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินอ้างอิงที่ระบุไว้ในสัญญา ในทางกลับกัน ผู้ออกสิทธิเลือกตั้งกล่าวจะมีภาระผูกพันที่อาจจะต้องเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือรับผลขาดทุนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินอ้างอิงนั้น สิทธิตามสัญญาของผู้ถือและภาระผูกพันของผู้ออกเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามลำดับ ส่วนเครื่องมือทางการเงินที่อ้างอิงในสัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายอาจเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทใดก็ได้ รวมทั้งหุ้นในบริษัทอื่น และเครื่องมือทางการเงินที่มีดอกเบี้ย สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายในบางครั้งจะกำหนดให้ผู้ถือต้องออกตราสารหนี้แทนการโอนสินทรัพย์ทางการเงิน แต่ตราสารอ้างอิงนั้นจะถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินของผู้ถือหากผู้ถือใช้สิทธินั้น สิทธิของผู้ถือสัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินภายใต้เงื่อนไขที่มีแนวโน้มว่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือ และภาระผูกพันของผู้ถือในการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินภายใต้เงื่อนไขที่มีแนวโน้มว่าผู้ถือจะเสียประโยชน์ เป็นคนละส่วนกับสินทรัพย์ทางการเงินอ้างอิงที่จะถูกแลกเปลี่ยนกันเมื่อมีการใช้สิทธินั้น
- 18 อีกตัวอย่างหนึ่งของตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน คือ สัญญาฟอร์เวิร์ดที่จะมีการชำระราคาภายในหกเดือน โดยที่ฝ่ายหนึ่ง (ผู้ซื้อสัญญา) สัญญาว่าจะส่งมอบเงินสดจำนวน 1,000,000 บาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับพันธบัตรรัฐบาลที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่และมีมูลค่าที่ตราไว้จำนวน 1,000,000 บาท และอีกฝ่ายหนึ่ง (ผู้ขาย) สัญญาที่จะส่งมอบพันธบัตรรัฐบาลที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่และมีมูลค่าที่ตราไว้จำนวน 1,000,000 บาท เพื่อแลกกับการรับเงินจำนวน 1,000,000 บาท ในช่วงระยะเวลา 6 เดือนนั้น ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิและภาระผูกพันที่จะแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินตามสัญญา ในกรณีที่ราคาตลาดของพันธบัตรรัฐบาลเพิ่มสูงเกินกว่า 1,000,000 บาท ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์จากการเพิ่มขึ้นของราคาตลาดในขณะที่ผู้ขายเสียประโยชน์ ส่วนในกรณีที่ราคาตลาดลดต่ำกว่า 1,000,000 บาท ผลกระทบจะเกิดขึ้นในทางตรงกันข้าม ผู้ซื้อจะมีสิทธิตามสัญญา (คือมีสินทรัพย์ทางการเงิน) ซึ่งคล้ายกับการมีสัญญาสิทธิที่จะซื้อ และมีภาระผูกพันตามสัญญา (คือมีหนี้สินทางการเงิน) ซึ่งคล้ายกับการออกสัญญาสิทธิที่จะขาย ผู้ขายมีสิทธิ

การแลกเปลี่ยนเงินต้น ณ วันเริ่มต้นสัญญา (และมีการแลกเปลี่ยนอีกครั้งเมื่อสิ้นสุดสัญญา)



- ตามสัญญา (คือมีสินทรัพย์ทางการเงิน) คล้ายกับการมีสัญญาสิทธิที่จะขาย และมีภาระผูกพันตามสัญญา (คือมีหนี้สินทางการเงิน) คล้ายกับการออกสัญญาสิทธิที่จะซื้อ สิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาก่อให้เกิดสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินแยกต่างหาก และแยกจากเครื่องมือทางการเงินที่อ้างอิงในสัญญานั้น (พันธบัตรหรือเงินสดที่จะใช้ในการแลกเปลี่ยน) คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตามสัญญาฟอร์เวิร์ดมีภาระผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญา ณ เวลาที่ได้ตกลงกัน แต่การปฏิบัติตามสัญญาสิทธินั้นจะเกิดขึ้นเฉพาะเมื่อผู้ถือสิทธิเลือกที่จะใช้สิทธิดังกล่าว
- 19 ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินอื่นหลายประเภททำให้เกิดสิทธิหรือภาระผูกพันที่จะต้องมีการแลกเปลี่ยนในอนาคต รวมถึง สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ยและสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ สัญญากำหนดอัตราผลตอบแทนสูง-ต่ำของดอกเบี้ย ภาระผูกพันในการให้กู้ยืม สัญญาให้เงินกู้เงินตามตัว และเล็ดเตอร์ออฟเครดิต สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ยอาจถือเป็นสัญญาฟอร์เวิร์ดชนิดหนึ่งซึ่งคู่สัญญาตกลงที่จะแลกเปลี่ยนกระแสเงินสดในอนาคต โดยจำนวนเงินสดนั้นคำนวณจากอัตราดอกเบี้ยลอยตัวสำหรับคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งและจากอัตราดอกเบี้ยคงที่สำหรับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง สัญญาอนาคตก็ถือเป็นสัญญาฟอร์เวิร์ดประเภทหนึ่ง ซึ่งมีรูปแบบสัญญาเป็นมาตรฐานและมีการซื้อขายกันในตลาดการเงินที่ตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการ

สัญญาจะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 8 ถึง 10)

- 20 สัญญาจะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงิน ไม่ถือเป็นเครื่องมือทางการเงินตามคำนิยาม เนื่องจากสิทธิที่จะได้รับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนเงินหรือบริการของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งและภาระผูกพันของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้ทำให้เกิดสิทธิหรือภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะได้รับหรือส่งมอบหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินเช่นกัน ตัวอย่างเช่น สัญญาที่กำหนดให้ชำระโดยการรับหรือส่งมอบรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน (เช่น สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขาย หรือสัญญาอนาคตหรือสัญญาฟอร์เวิร์ดในการซื้อขายแร่เงิน) ไม่จัดเป็นเครื่องมือทางการเงิน สัญญาสินค้าโภคภัณฑ์ส่วนใหญ่ไม่เป็นเครื่องมือทางการเงินเช่นกัน ถึงแม้สัญญาประเภทนี้บางสัญญาอาจมีรูปแบบที่เป็นมาตรฐานและมีการซื้อขายในตลาดที่จัดตั้งอย่างเป็นระบบในลักษณะเดียวกับอนุพันธ์ ตัวอย่างเช่น สัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า อาจซื้อขายได้ทันทีโดยใช้เงินสดเนื่องจากสัญญาดังกล่าวมีการจดทะเบียนในตลาดและอาจเปลี่ยนมือได้หลายครั้ง อย่างไรก็ตาม คู่สัญญาที่ซื้อและขายสัญญานั้นโดยแท้จริงแล้วได้ตกลงซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์อ้างอิงที่ระบุไว้ในสัญญา การที่สามารถซื้อหรือขายด้วยเงินสด ความสะดวกสบายในการซื้อขาย และความเป็นไปได้ที่จะเจรจาต่อรองเพื่อส่งมอบเงินสดแทนการรับหรือส่งมอบสินค้า ไม่ได้ทำให้ลักษณะสำคัญของสัญญาเปลี่ยนแปลงไปจนทำให้สัญญานั้นสามารถถือเป็นเครื่องมือทางการเงิน อย่างไรก็ตาม สัญญาซื้อหรือสัญญาขายรายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงินบางสัญญาที่สามารถชำระโดยการหักลบหรือการแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินกัน หรือสัญญาที่รายการที่ไม่เป็นรายการทางการเงินที่ใช้อ้างอิงนั้นเป็นรายการที่พร้อมจะเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ในทันที ถือว่าอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เหมือนกับ

- สัญญาเป็นเครื่องมือทางการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 8)
- 21 ยกเว้นเฉพาะข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สัญญาซื้อหรือส่งมอบสินทรัพย์ที่มีตัวตนไม่ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งและไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เว้นแต่จะมีการเลื่อนการจ่ายชำระเงินให้ออกไปเป็นวันหลังจากวันที่มีการส่งมอบสินทรัพย์นั้น ซึ่งกรณีนี้เป็นการซื้อหรือขายสินค้าเป็นเงินสด
- 22 สัญญาบางสัญญาอาจเป็นสัญญาที่อ้างอิงกับราคาสินค้าโภคภัณฑ์โดยไม่มีการรับหรือส่งมอบสินค้านั้น สัญญาดังกล่าวกำหนดให้มีการชำระราคาระหว่างกันเป็นเงินสดด้วยจำนวนเงินที่กำหนดขึ้นตามวิธีการคำนวณที่ระบุไว้ในสัญญาแทนที่จะจ่ายด้วยจำนวนเงินที่คงที่ ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินต้นของหุ้นกู้อาจคำนวณจากราคาตลาดของน้ำมัน ณ วันที่หุ้นกู้ครบกำหนด คุณด้วยปริมาณน้ำมันที่เป็นจำนวนหน่วยคงที่ จำนวนเงินต้นนั้นจึงถูกอ้างอิงกับราคาสินค้าโภคภัณฑ์ แต่การชำระราคาจะทำด้วยเงินสดเท่านั้น สัญญาดังกล่าวถือเป็นเครื่องมือทางการเงิน
- 23 เครื่องมือทางการเงินตามคำนิยามรวมถึงสัญญาที่ทำให้เกิดสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินที่ไม่ใช่หนี้สินทางการเงินนอกเหนือจากสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน เครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นมักให้สิทธิแก่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งในการเลือกแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน ตัวอย่างเช่น หุ้นกู้ที่อ้างอิงกับราคาน้ำมัน อาจให้สิทธิกับผู้ถือที่จะได้รับดอกเบี้ยเป็นงวดๆ ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง และจะได้รับเงินสดเป็นจำนวนเงินที่ระบุไว้แน่นอนจำนวนหนึ่ง ณ วันที่สัญญาครบกำหนด โดยที่ผู้ถือมีสิทธิเลือกที่จะเปลี่ยนจำนวนเงินต้นเป็นน้ำมันในปริมาณที่ระบุไว้แน่นอนจำนวนหนึ่ง การตัดสินใจในการเลือกที่ใช้สิทธิเลือกนั้นจะเปลี่ยนแปลงตามสถานการณ์ขึ้นอยู่กับมูลค่ายุติธรรมของน้ำมันและอัตราการแลกเปลี่ยนเงินสดเป็นน้ำมัน (ราคาแลกเปลี่ยน) ตามที่ระบุไว้ในหุ้นกู้ ความตั้งใจของผู้ถือหุ้นกู้ในการใช้สิทธิเลือกนั้นไม่มีผลกระทบต่อเนื้อหาขององค์ประกอบของสินทรัพย์ สินทรัพย์ทางการเงินของผู้ถือและหนี้สินทางการเงินของผู้ถือทำให้หุ้นกุดังกล่าวเป็นเครื่องมือทางการเงิน แม้ว่าจะก่อให้เกิดสินทรัพย์และหนี้สินประเภทอื่นด้วย
- 24 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

การแสดงรายการ

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (ย่อหน้าที่ 15 ถึง 27)

การไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (ย่อหน้าที่ 17 ถึง 20)

- 25 กิจการอาจออกหุ้นบุริมสิทธิโดยกำหนดให้ผู้ถือมีบุริมสิทธิหลายรูปแบบ ในการพิจารณาว่าหุ้นบุริมสิทธิเป็นหนี้สินทางการเงินหรือเป็นตราสารทุนที่กิจการออก กิจการผู้ออกต้องประเมินจากสิทธิที่ระบุในหุ้นบุริมสิทธิเพื่อพิจารณาว่าหุ้นนั้นมีลักษณะพื้นฐานของหนี้สินทางการเงิน

หรือไม่ ตัวอย่างเช่น หุ้นบุริมสิทธิที่ให้สิทธิในการไถ่ถอน ณ วันใดวันหนึ่งที่กำหนดไว้ หรือตามที่ผู้ถือเลือกถือเป็นหนี้สินทางการเงินเนื่องจากผู้ออกมีภาระผูกพันที่จะโอนสินทรัพย์ทางการเงินให้กับผู้ถือหนี้สิน การที่ผู้ออกไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในการไถ่ถอนหุ้นบุริมสิทธิตามสัญญา ไม่ว่าจะเกิดจากผู้ออกไม่สามารถหาเงินทุนมาจ่ายได้ หรือการจ่ายไม่สามารถทำได้เนื่องจากข้อจำกัดทางกฎหมาย หรือผู้ออกไม่มีกำไรหรือสำรองที่เพียงพอก็ตาม ก็ไม่ทำให้ภาระผูกพันนั้นหมดไป สิทธิของผู้ออกที่สามารถเลือกที่จะไถ่ถอนหุ้นเป็นเงินสดไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินตามคำนิยาม เนื่องจากผู้ออกไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะโอนสินทรัพย์ทางการเงินให้กับผู้ถือเพราะการไถ่ถอนนั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ออกแต่เพียงผู้เดียว อย่างไรก็ตาม ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ออกตัดสินใจใช้สิทธิที่จะไถ่ถอนหุ้น โดยการแจ้งให้ผู้ถือทราบอย่างเป็นทางการถึงความตั้งใจที่จะไถ่ถอนหุ้นนั้น

- 26 ถ้าหุ้นบุริมสิทธิเป็นประเภทที่ไถ่ถอนไม่ได้ การจัดประเภทหุ้นบุริมสิทธินี้ควรต้องพิจารณาจากสิทธิอย่างอื่นที่หุ้นนั้นมีอยู่ การจัดประเภทต้องพิจารณาจากเนื้อหาของรายการและคำนิยามของหนี้สินทางการเงินและตราสารทุน หุ้นบุริมสิทธิจะถือเป็นตราสารทุนหากการจ่ายผลตอบแทนให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (ไม่ว่าจะเป็นหุ้นบุริมสิทธิประเภทสะสมหรือไม่สะสม) ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ออกเพียงผู้เดียว ปัจจัยต่อไปนี้ ไม่มีผลต่อการจัดประเภทของหุ้นบุริมสิทธิเป็นตราสารทุน หรือหนี้สินทางการเงิน

- 26.1 ประวัติการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นในอดีต
- 26.2 ความตั้งใจในการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นในอนาคต
- 26.3 ผลกระทบทางลบต่อราคาหุ้นสามัญของกิจการผู้ออก ถ้ากิจการไม่มีการจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (เนื่องจากการจำกัดการจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นสามัญ ถ้าไม่มีการจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ)
- 26.4 จำนวนเงินสำรองของผู้ออก
- 26.5 ความคาดหวังต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการในช่วงเวลาหนึ่ง หรือ
- 26.6 การที่กิจการสามารถหรือไม่สามารถมีอิทธิพลต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการในช่วงเวลาหนึ่ง

การชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก (ย่อหน้าที่ 21 ถึง 24)

- 27 ตัวอย่างต่อไปนี้ แสดงถึงการจัดประเภทสัญญาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก
- 27.1 สัญญาที่มีการจ่ายชำระโดยกิจการจะได้รับ หรือส่งมอบหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนหุ้นที่ระบุไว้แน่นอน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนในอนาคต หรือโดยการแลกเปลี่ยนหุ้นของกิจการในจำนวนหุ้นที่ระบุไว้แน่นอนกับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินในจำนวนเงินที่ระบุไว้แน่นอน ถือเป็นตราสารทุนประเภทหนึ่ง (ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 22ก) ซึ่งในกรณีนี้ สิ่งตอบแทนจ่ายหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับตามสัญญาจะถูกบวกเพิ่มหรือหักออกโดยตรงจากส่วนของเจ้าของ ตัวอย่างเช่น การออกสัญญาสิทธิเลือกที่จะซื้อหรือจะขายหุ้น ซึ่งให้สิทธิในการซื้อหุ้นในจำนวนหุ้นที่ระบุไว้แน่นอนของกิจการด้วยเงินสดในจำนวนเงินที่ระบุไว้แน่นอน อย่างไรก็ตาม ถ้าสัญญาระบุให้

กิจการซื้อ (หรือไถ่ถอน) หุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ณ วันที่ที่กำหนดไว้หรือเมื่อต้องการ กิจการต้องรับรู้หนี้สินทางการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของราคาไถ่ถอน (ยกเว้นเครื่องมือทางการเงินที่มีลักษณะตามเงื่อนไขทุกข้อในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ตัวอย่างเช่น ภาระผูกพันของกิจการภายใต้สัญญาฟอร์เวิร์ดในการซื้อคืนหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนเงินที่ระบุไว้แน่นอน

- 27.2 ภาระผูกพันของกิจการที่จะซื้อคืนหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกด้วยเงินสด ทำให้เกิดหนี้สินทางการเงินจำนวนเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่จะซื้อคืนนั้น แม้ว่าจำนวนหุ้นที่กิจการจำเป็นต้องซื้อคืนนั้นจะมีจำนวนไม่แน่นอน หรือภาระผูกพันดังกล่าวอาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขว่าคู่สัญญาจะไถ่ถอนหุ้นหรือไม่ (ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ตัวอย่างหนึ่งของเงื่อนไขดังกล่าวคือ สัญญาสิทธิที่จะซื้อหรือจะขายที่ออกโดยกำหนดให้กิจการต้องซื้อหุ้นคืนด้วยเงินสด เมื่อคู่สัญญามีการใช้สิทธินั้น
- 27.3 สัญญาที่กำหนดให้มีการจ่ายชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน แม้ว่าจำนวนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่นที่จะได้รับหรือจ่ายจากการชำระราคานั้นจะขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดของตราสารทุนที่กิจการออก (ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง) ตัวอย่างเช่น สัญญาสิทธิเลือกที่จะซื้อหุ้นด้วยการชำระเงินสดสุทธิ
- 27.4 สัญญาที่จะจ่ายชำระด้วยหุ้นของกิจการในจำนวนหุ้นที่ผันแปรซึ่งมีการเทียบมูลค่าเท่ากับจำนวนเงินที่แน่นอนหรือจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอ้างอิงตัวแปรใดตัวแปรหนึ่ง (เช่น ราคาโภคภัณฑ์) ถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ตัวอย่างเช่น การขายสัญญาสิทธิที่จะซื้อทองคำ ซึ่งเมื่อมีการใช้สิทธิ กิจการจะชำระราคาสุทธิด้วยการส่งมอบหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออกจำนวนหนึ่งที่มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าของสิทธิดังกล่าว สัญญาดังกล่าวนี้อาจถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน แม้ว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นจะมีมูลค่าที่ผันแปรตามราคาหุ้นของกิจการเอง แทนที่จะแปรผันตามราคาทองคำ เช่นเดียวกันกับสัญญาอีกประเภทหนึ่งที่ชำระราคาด้วยจำนวนหุ้นที่กำหนดไว้แน่นอนของกิจการ แต่สิทธิที่ติดอยู่กับหุ้นนั้นอาจมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งมีผลทำให้มูลค่าการชำระราคาจะเท่ากับจำนวนเงินคงที่จำนวนหนึ่งหรือจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของตัวแปรอ้างอิง สัญญานี้อาจถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน

เงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 25)

- 28 ย่อหน้าที่ 25 กำหนดไว้ว่า ถ้าส่วนหนึ่งของเงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นกำหนดให้สามารถจ่ายชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นนั้น (หรือด้วยวิธีอื่นใดที่ทำให้เกิดหนี้สินทางการเงิน) ไม่เป็นธุรกรรมที่จะเกิดขึ้นจริง เงื่อนไขการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าวไม่มีผลต่อการจัดประเภทของเครื่องมือทางการเงิน ดังนั้นสัญญาที่กำหนดให้มีการจ่ายชำระเป็นเงินสดหรือหุ้นของกิจการที่เป็นจำนวนหุ้นผันแปร เมื่อมีเหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้น แต่เหตุการณ์นั้นมีโอกาสน้อยมากที่จะเกิดขึ้น หรือเป็นเหตุการณ์ที่ไม่ปกติเป็นอย่างมาก และแทบไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้น สัญญาดังกล่าวถือเป็นตราสารทุน เช่นเดียวกับการจ่ายชำระด้วยหุ้นของกิจการในจำนวนหุ้นที่แน่นอน ซึ่งลักษณะการจ่ายชำระอาจขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ แต่สถานการณ์นั้นไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นจริง การจัดประเภทสัญญาดังกล่าวเป็นตราสารทุนนั้นจึงเหมาะสม

วิธีปฏิบัติในงบการเงินรวม

- 29 ในงบการเงินรวม กิจการต้องแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (กล่าวคือส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นอื่นในส่วนของเจ้าของและกำไรของบริษัทย่อย) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ในการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน (หรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงิน) ในงบการเงินรวม กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไขและข้อตกลงทุกประการระหว่างบริษัทในกลุ่มและผู้ถือเครื่องมือทางการเงินนั้น ในการพิจารณาว่าทั้งกลุ่มบริษัทนั้นมีภาระผูกพันในการส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือชำระราคาด้วยวิธีอื่นใดที่จะทำให้เกิดหนี้สินทางการเงินหรือไม่ ถ้าบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทออกเครื่องมือทางการเงิน และบริษัทใหญ่หรือบริษัทอื่นในกลุ่มมีข้อตกลงเพิ่มเติมโดยตรงกับผู้ถือเครื่องมือทางการเงินนั้น (เช่น การค้ำประกัน) กลุ่มบริษัทอาจไม่มีสิทธิในการกำหนดการจัดสรรกำไรหรือการไถ่ถอน ถึงแม้ว่าบริษัทย่อยนั้นอาจจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวอย่างเหมาะสมในงบการเงินเฉพาะของบริษัทย่อย โดยมีได้คำนึงถึงข้อตกลงเพิ่มเติมนั้น แต่ก็ควรมีการพิจารณาผลกระทบของข้อตกลงดังกล่าวระหว่างบริษัทในกลุ่มและผู้ถือเครื่องมือทางการเงินเพื่อให้แน่ใจว่า งบการเงินรวมได้แสดงถึงผลกระทบที่สะท้อนภาพรวมของกลุ่มบริษัทแล้ว หากปรากฏว่ามีภาระผูกพันหรือมีเงื่อนไขการจ่ายชำระคืนเครื่องมือทางการเงินดังกล่าว (หรือส่วนประกอบของเครื่องมือทางการเงินที่อยู่ภายใต้ภาระผูกพันนั้น) จะต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงินในงบการเงินรวม
- 29ก เครื่องมือทางการเงินบางประเภททำให้กิจการมีภาระผูกพันตามสัญญาในการจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง การจัดประเภทตามย่อหน้าดังกล่าวเป็นการยกเว้นตามหลักการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การยกเว้นดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงการจัดประเภทส่วนได้เสียที่

ไม่มีอำนาจควบคุมในการเงินรวม เพราะฉะนั้นเครื่องมือทางการเงินที่ถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ในการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งส่วนประกอบที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องถูกจัดเป็นหนี้สินในการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

เครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ย่อหน้าที่ 28 ถึง 32)

- 30 ย่อหน้าที่ 28 ใช้ปฏิบัติกับผู้ออกเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีอนุพันธ์ย่อหน้าที่ 28 ไม่ครอบคลุมถึงเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในมุมมองของผู้ถือ กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน สำหรับการจัดประเภทรายการและวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นเครื่องมือทางการเงินแบบผสมในมุมมองของผู้ถือ
- 31 รูปแบบเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่ใช้โดยทั่วไป คือ ตราสารหนี้ที่แฝงสิทธิในการแปลงสภาพ เช่น หุ้นกู้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของผู้ออก โดยไม่มีลักษณะของอนุพันธ์แฝงอื่นอีก ย่อหน้าที่ 28 นี้กำหนดให้ผู้ออกเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวต้องแสดงองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของแยกออกจากกันในการแสดงฐานะการเงิน ดังนี้
- 31.1 ภาระผูกพันของผู้ออกที่จะต้องจ่ายดอกเบี้ยเป็นงวด ๆ และจ่ายเงินต้น ถือเป็นหนี้สินทางการเงินตราบเท่าที่เครื่องมือทางการเงินนั้นยังไม่ทำการแปลงสภาพ ณ วันที่รับรู้เริ่มแรก มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน คือ มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตตามสัญญาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เหมาะสมสำหรับเครื่องมือทางการเงินที่มีฐานะเครดิตและมีกระแสเงินสดที่คล้ายคลึงกัน อีกทั้งต้องมีระยะเวลาที่เหมือนกัน แต่ไม่มีสิทธิเลือกแปลงสภาพรวมอยู่
- 31.2 ตราสารทุนคือสัญญาสิทธิแฝงที่ให้สิทธิเลือกที่จะแปลงสภาพหนี้สินให้เป็นส่วนของเจ้าของ สิทธินี้มีมูลค่า ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแม้จะอยู่ในสถานการณ์ที่อาจทำให้ผู้ถือไม่ใช่สิทธิก็ตาม
- 32 เมื่อมีการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิแปลงสภาพ ณ วันครบกำหนด กิจการจะต้องตัดรายการองค์ประกอบของหนี้สินและบันทึกเป็นส่วนของเจ้าของ โดยองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของที่บันทึกในครั้งแรกยังคงแสดงเป็นส่วนของเจ้าของ (ถึงแม้ว่าจะมีการโอนรายการนั้นไปยังรายการอีกประเภทหนึ่งในส่วนของเจ้าของก็ตาม) และจะไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงสภาพเกิดขึ้น ณ วันครบกำหนด
- 33 เมื่อกิจการมีการทำให้เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิแปลงสภาพนั้นหมดไปก่อนวันครบกำหนด โดยการไถ่ถอนก่อนกำหนด หรือมีการซื้อคืน โดยไม่ทำให้สิทธิการแปลงสภาพที่มีอยู่เดิมเปลี่ยนแปลง กิจการจะต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนจ่ายและต้นทุนการทำรายการจากการซื้อคืนหรือการไถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวให้กับองค์ประกอบของหนี้สินและส่วนของเจ้าของ ณ วันที่เกิดรายการ วิธีที่ใช้ในการปันส่วนสิ่งตอบแทนจ่ายและต้นทุนการทำรายการให้กับส่วนประกอบต่างๆ จะต้องใช้วิธีเดียวกับการปันส่วนเดิมที่ใช้กับการปันส่วนจำนวนเงินที่กิจการ

ได้รับเมื่อมีการออกเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิแปลงสภาพให้กับแต่ละส่วนประกอบตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28 ถึง 32

34 เมื่อมีการปันส่วนสิ่งตอบแทน ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจะรับรู้ตามหลักการบัญชีที่ใช้กับองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ ดังนี้

34.1 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และ

34.2 จำนวนสิ่งตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น จะรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น

35 กิจการอาจแก้ไขเงื่อนไขในเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิแปลงสภาพเพื่อให้เกิดการแปลงสภาพก่อนกำหนด เช่น การเสนออัตราส่วนการแปลงค่าที่ดีกว่า หรือให้สิ่งตอบแทนเพิ่มเติมหากมีการแปลงสภาพก่อนวันที่กำหนด ความแตกต่างที่เกิดขึ้น (ในวันที่เงื่อนไขถูกแก้ไข) ระหว่างมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินจะได้รับจากการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินภายใต้เงื่อนไขใหม่กับมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงินจะได้รับภายใต้เงื่อนไขเดิม ต้องรับรู้เป็นผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน

หุ้นทุนซื้อคืน (ย่อหน้าที่ 33 และ 34)

36 ตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกจะไม่ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน ไม่ว่าเหตุผลของการซื้อหุ้นคืนจะเป็นอย่างไร ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้กิจการที่ซื้อตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกคืนกลับมา นั้นหักตราสารทุนดังกล่าวออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น อย่างไรก็ตาม หากกิจการถือหุ้นทุนที่กิจการออกแทนบุคคลอื่น เช่น สถาบันการเงินที่ถือหุ้นทุนของตนเองในนามของลูกค้า จะถือเป็นการถือหุ้นในลักษณะตัวแทน และเป็นผลให้การถือดังกล่าวไม่ต้องบันทึกในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ

ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรและขาดทุน (ย่อหน้าที่ 35 ถึง 41)

37 ตัวอย่างดังต่อไปนี้เป็นตัวอย่งเพื่อประกอบกับการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 35 สำหรับเครื่องมือทางการเงินแบบผสม สมมติให้หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสม มีกำหนดไถ่ถอนเป็นเงินสดภายใน 5 ปี แต่เงินปันผลที่เกี่ยวข้องจะได้รับการกำหนดจ่ายโดยขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการก่อนวันไถ่ถอน เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจัดเป็นเครื่องมือทางการเงินแบบผสม โดยองค์ประกอบของหนี้สินมีจำนวนเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ไถ่ถอน การตัดจำหน่ายส่วนต่ำกว่ามูลค่าที่เกิดจากการคำนวณมูลค่าปัจจุบันจะรับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายในกำไรหรือขาดทุน ส่วนการจ่ายเงินปันผลที่เกิดจากองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นจะรับรู้เป็นการจัดสรรกำไรหรือขาดทุน วิธีปฏิบัติจะคล้ายกันในกรณีที่การไถ่ถอนที่ไม่มีการกำหนดไว้แน่นอน แต่ขึ้นอยู่กับสิทธิของผู้ถือที่จะเลือก หรือถ้าหุ้นนั้นถูกกำหนดให้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ โดยได้จำนวนหุ้นสามัญผันแปรเท่ากับจำนวนเงินที่แน่นอนจำนวนหนึ่งหรือ

จำนวนที่เปลี่ยนแปลงไปตามตัวแปรอ้างอิงตัวใดตัวหนึ่ง (เช่น สินค้าโภคภัณฑ์) อย่างไรก็ตาม ถ้าเงินปันผลที่ไม่ได้จ่ายถูกรวมเข้าไปในจำนวนเงินได้ก่อน เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นหนี้สิน และเงินปันผลนั้นจะต้องถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายด้วย

การหักกลบลบสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 42 ถึง 50)

38 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

เกณฑ์ที่กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในปัจจุบันในการนำจำนวนที่รับรู้มาหักกลบลบหนี้กัน (ย่อหน้าที่ 42.1)

- 38ก สิทธิตามกฎหมายในการหักกลบลบหนี้ อาจใช้ประโยชน์ได้ในปัจจุบันหรืออาจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต (เช่น สิทธิอาจถูกเรียกหรือใช้สิทธิเมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างในอนาคต เช่น การไม่ชำระเงินตามสัญญา การผิดนัดชำระหนี้ หรือการล้มละลายของหนึ่งในคู่สัญญา) ถึงแม้ว่าสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบลบหนี้ไม่ได้ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต สิทธิดังกล่าวอาจใช้บังคับตามกฎหมายได้ในการดำเนินธุรกิจตามปกติ หรือเมื่อเกิดการไม่ชำระเงินตามสัญญา หรือเกิดการผิดนัดชำระหนี้ หรือการล้มละลายของคู่สัญญาคนใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่าย
- 38ข เพื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 42.1 กิจการต้องมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบลบหนี้กัน โดยเงื่อนไขต่อไปนี้คือสิทธิในการหักกลบลบหนี้
- 38ข.1 ต้องไม่ใช่สิทธิที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต และ
- 38ข.2 ต้องเป็นสิทธิตามกฎหมายซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกสถานการณ์ต่อไปนี้
- 38ข.2.1 การดำเนินธุรกิจตามปกติ
- 38ข.2.2 การไม่ชำระเงินตามสัญญา
- 38ข.2.3 การผิดนัดชำระหนี้หรือการล้มละลายของกิจการและคู่สัญญาทุกราย
- 38ค ลักษณะและขอบเขตของสิทธิในการหักกลบลบหนี้รวมถึงเงื่อนไขที่ติดมากับการใช้สิทธิ และการมีอยู่ของเหตุการณ์การไม่ชำระเงินตามสัญญา การผิดนัดชำระหนี้ หรือการล้มละลาย อาจไม่เหมือนกันในแต่ละเขตอำนาจทางกฎหมาย ดังนั้นจึงไม่อาจสันนิษฐานได้ว่าสิทธิในการหักกลบลบหนี้สามารถใช้ประโยชน์ได้สำหรับการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามปกติ ตัวอย่างเช่น กฎหมายล้มละลายหรือกฎหมายเกี่ยวกับการผิดนัดชำระหนี้ ขอบเขตอำนาจทางกฎหมายอาจห้ามหรือจำกัดสิทธิในการหักกลบลบหนี้เมื่อเกิดการล้มละลายหรือการผิดนัดชำระหนี้ในบางสถานการณ์
- 38ง กฎหมายที่บังคับใช้กับความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญา (ตัวอย่างเช่น เงื่อนไขตามสัญญา กฎหมายว่าด้วยสัญญา หรือการไม่ชำระเงินตามสัญญา การผิดนัดชำระหนี้ หรือการล้มละลายที่ใช้บังคับกับคู่สัญญา) จำเป็นต้องได้รับการพิจารณาให้แน่ใจว่าสิทธิในการหักกลบลบหนี้ใช้ในการดำเนินงานที่เป็นไปตามปกติของธุรกิจ ในเหตุการณ์การไม่ชำระเงินตามสัญญา ผิดนัดชำระหนี้ หรือล้มละลายของกิจการและของคู่สัญญาทั้งหมด (ตามที่ระบุไว้ในภาคผนวกย่อหน้าที่ 38ข.2)

เกณฑ์ที่กิจการตั้งใจที่จะจ่ายชำระจำนวนที่รับรู้ได้ด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจที่จะรับประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน (ย่อหน้าที่ 42.2)

- 38จ เพื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 42.2 กิจการต้องตั้งใจที่จะจ่ายชำระจำนวนที่รับรู้ได้ด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจที่จะรับประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน แม้ว่ากิจการอาจมีสิทธิที่จะจ่ายชำระด้วยยอดสุทธิ และอาจรับประโยชน์จากสินทรัพย์และชำระหนี้สินแยกต่างหากจากกันได้
- 38ฉ หากกิจการสามารถจ่ายชำระในลักษณะดังกล่าวซึ่งเป็นผลที่เทียบเท่ากับการจ่ายชำระสุทธิ ถือว่าเป็นไปตามเกณฑ์การจ่ายชำระในย่อหน้าที่ 42.2 ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อและก็ต่อเมื่อวิธีการจ่ายชำระขั้นต้นมีลักษณะที่กำจัดหรือส่งผลให้เกิดความเสี่ยงด้านเครดิตและสภาพคล่องที่ไม่มีนัยสำคัญ และจะดำเนินการกับลูกหนี้และเจ้าหนี้ในกระบวนการหรือวงจรจ่ายชำระเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ระบบการจ่ายชำระขั้นต้นซึ่งมีคุณสมบัติทั้งหมดดังต่อไปนี้ จึงจะเป็นไปตามเกณฑ์การจ่ายชำระด้วยยอดสุทธิในย่อหน้าที่ 42.2
- 38ฉ.1 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งมีสิทธิในการหักกลบลูกดำเนินการ ณ เวลาเดียวกัน
- 38ฉ.2 เมื่อสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่ถูกดำเนินการ คู่สัญญาจะถูกผูกมัดให้ปฏิบัติตามภาระผูกพันสำหรับการจ่ายชำระ
- 38ฉ.3 ไม่มีกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้นจากสินทรัพย์และหนี้สินที่เปลี่ยนแปลงไปเมื่อถูกดำเนินการ (ยกเว้นกรณีที่มีการดำเนินการล้มเหลว ดูย่อหน้าที่ 38ฉ.4)
- 38ฉ.4 สินทรัพย์และหนี้สินที่มีหลักประกันเป็นหลักทรัพย์จะถูกชำระโดยการโอนหลักทรัพย์หรือโดยระบบที่คล้ายกัน (ตัวอย่างเช่น การส่งมอบเมื่อเทียบเท่ากับการจ่ายชำระ) ดังนั้น หากการโอนหลักทรัพย์ล้มเหลว การดำเนินการของลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ที่เกี่ยวข้องซึ่งมีหลักทรัพย์ค้ำประกันจะล้มเหลวเช่นกัน (และในทางกลับกัน)
- 38ฉ.5 ธุรกรรมใดๆ ที่ล้มเหลว ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 38ฉ.4 จะถูกดำเนินการอีกครั้งจนกว่าการจ่ายชำระจะเสร็จสิ้น
- 38ฉ.6 การจ่ายชำระจะดำเนินการผ่านสำนักชำระเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น ธนาคาร ธนาคารกลาง หรือ ศูนย์รับฝากหลักทรัพย์) และ
- 38ฉ.7 วงเงินสินเชื่อระหว่างวันซึ่งมีไว้เพื่อให้มีวงเงินเบิกเกินบัญชีเพียงพอสำหรับการดำเนินการจ่ายชำระ ณ วันที่มีการจ่ายชำระสำหรับแต่ละคู่สัญญา และมีความแน่นอนที่วงเงินสินเชื่อระหว่างวันจะถูกใช้ก่อน เมื่อมีการร้องขอ
- 39 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเป็นพิเศษสำหรับเครื่องมือสังเคราะห์ เครื่องมือสังเคราะห์เป็นกลุ่มของเครื่องมือทางการเงินที่กิจการถือไว้เพื่อทำให้มีลักษณะประหนึ่งว่าเป็นเครื่องมือทางการเงินอีกประเภทหนึ่ง ตัวอย่างเช่น เงินกู้ระยะยาวที่มีอัตราดอกเบี้ยลอยตัวที่มีส่วนประกอบของสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย ซึ่งทำให้ได้รับการชำระเงินจากการจ่ายเงินที่

เป็นอัตราดอกเบี้ยลอยตัว และการจ่ายเงินด้วยอัตราดอกเบี้ยคงที่ ทำให้เครื่องมือทางการเงินมีลักษณะเหมือนหนี้สินระยะยาวที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่ เครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทที่รวมกันเป็นเครื่องมือสังเคราะห์ดังกล่าวประกอบด้วยสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาที่มีเวลาและเงื่อนไขต่าง ๆ ของตัวเอง โดยเครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทนั้นสามารถโอนหรือชำระราคาแยกต่างหากจากกันได้ เครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทที่ประกอบกันนั้นมีความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ดังนั้น เมื่อเครื่องมือทางการเงินหนึ่งในเครื่องมือสังเคราะห์มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ ขณะที่อีกเครื่องมือทางการเงินหนึ่งเป็นหนี้สิน เครื่องมือทางการเงินทั้งสองต้องไม่นำมาหักกลบกกันและต้องไม่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการด้วยจำนวนสุทธิ ถ้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อของการหักกลบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

40



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ที่ปรึกษา
รองศาสตราจารย์ ดร.กนกพร	นาคทัต	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
นางสาวรสา	กาญจนสาย	กรรมการ
นางสาวยุวณูช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	กรรมการ
นางสุวิมล	กฤตยาเกียรติ	กรรมการ
นางอุณากร	พลดีธาดา	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวชญาณิน	เกิดผลงาม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	กรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางมลฉัตร	เอี้ยวพิทยากุล)	กรรมการ
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นายประวิทย์	ตันตราจินต์)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวังค์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

นางณัฐสรค์

สโรชนันท์จัน

ผู้ช่วยเลขานุการ

นายเทวา

ตำแหน่ง

ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

ดร.ศุภมิตร	เดชมนตรีกุล	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางเกล็ดนที	มโนสันต์)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางมลจินี	เอี้ยวพิทยากุล)	ที่ปรึกษา
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(ดร.อรพินท์	เสริมประภาศิลป์)	ที่ปรึกษา
(นางสายชล	เพียรวิริยะ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาววิระยา	เจริญกัลป์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวลลิตา	ภัทรแสงไทย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมธนาคารไทย		
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมประกันชีวิตไทย		
(นางสิริลักษณ์	รัตนไชย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย		
(นางพรณี	วรุณจิณสถิต)	ที่ปรึกษา
(นางสาวพรทิพย์	ดาวสง่า)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวนิดาพร	อัครธีระเกียรติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางวิเรชา	สันตะพันธุ์)	อนุกรรมการ
(นางสุนันท์	อุปรมัย)	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาถ	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร	ศรีจันทเพชร	อนุกรรมการ
นางสาวกมลทิพย์	เกตุทัต	อนุกรรมการ
นางสาวชวนา	วิวัฒน์พนชาติ	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

นายธนิต	เจริญจันทร์	อนุกรรมการ
นายธนากร	ฝึกไฝผล	อนุกรรมการ
นางปราณี	ภาชีผล	อนุกรรมการ
นางสาวผ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	อนุกรรมการ
นางสายฝน	อินทร์แก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นายสมบุญ	โมจนกุล)	อนุกรรมการและเลขานุการ
(นางสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการ
นายมงคล	สมผล	ผู้ช่วยเลขานุการ
ผู้แทนจากสภาวิชาชีพบัญชี		ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

นางสาววรพร	ประภาศิริกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรัทธินันท์ชวัลย์	อนุกรรมการ
นางสาวกฤตยากร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นางสาววิไลวรรณ	กาญจนกันติ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวถนอมทรัพย์	โสภณศิริกุล)	อนุกรรมการ
(นางสาวทศวรรณ	บุษปะเกษ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
นายภาณุพงศ์	ศิริอัครกรกุล	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายอุดม	ธนรัตน์พงศ์	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายวีระเดช	เตชะวรินทร์เลิศ	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2560-2563

นางสาววันดี	สิ่วรวัฒน์	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.ธารินี	พงศ์สุพัฒน์	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรพรรณ	ยลระบิล	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอมอร	ใจเก่งกิจ	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
ดร.พิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
นางสาวธัญลักษณ์	เกตุแก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเฉลิมพงศ์	ตั้งบริบูรณ์รัตน์)	อนุกรรมการ
(ดร.จารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวแววไล	มณีไพโรจน์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
นางสาวสุนิศา	เจริญศิลป์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติไอฟาร	อนุกรรมการและเลขานุการ
ดร.ธนาถ	รักษาพล	ผู้ช่วยเลขานุการ
นางสาวสุธีรา	หงษ์มณี	ผู้ช่วยเลขานุการ