



คำถาม-คำตอบ

ประเด็นด้านการบัญชีสำหรับรายการ share-based payments

จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

จากความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (“IFRS 2”) ทำให้นักบัญชี ผู้สอบบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้องมักจะมีคำถามอยู่เสมอๆ ว่า รายการใดอยู่ในขอบเขตของ IFRS 2 ซึ่งอาจจะทำให้กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงจัดทำเอกสารฉบับนี้ขึ้นเพื่อตอบคำถามและชี้แจงขอบเขตและวิธีการบัญชีของรายการที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว โดยอ้างอิงจากข้อกำหนดของ IFRS 2 และ Basis for Conclusion (“BC”) ของ International Financial Reporting Standard no.2 Share-based Payments (“IFRS 2”) ด้วย

คำถาม ข้อ 1

เหตุโดยย่อหน้า 2 ของ IFRS 2 จึงระบุว่า ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 นี้ให้รวมกรณีที่กิจการไม่สามารถระบุสินค้าหรือบริการได้อย่างเฉพาะเจาะจง ทั้ง ๆ ที่หากระบุไม่ได้ว่า กิจการได้รับอะไร ก็ควรที่จะไม่มีรายการบัญชีใดให้รับรู้ และเหตุใดจึงต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจงเป็นค่าใช้จ่าย

คำตอบ

การกำหนดขอบเขตของ IFRS 2 มีเหตุผลอธิบายเพิ่มเติมอยู่ใน BC ของ IFRS 2 ย่อหน้า BC18A-18D โดยมีใจความสำคัญดังนี้ International Accounting Standards Board (“IASB”) ได้พัฒนา IFRS 2 โดยมีข้อสรุปว่า กรรมการของกิจการควรต้องคาดว่า จะได้รับสินค้าหรือบริการบางอย่าง เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนที่กิจการออก (หรือหนี้สินที่เกิดขึ้น) เนื่องจากถ้ากิจการออกตราสารทุนซึ่งมีมูลค่า แต่ไม่ได้รับสิ่งตอบแทน ก็นับว่า กรรมการของกิจการดังกล่าวได้ละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ของตนที่มีต่อผู้ถือหุ้นของกิจการ (BC37) จึงมีความหมายโดยนัยว่า กิจการไม่จำเป็นต้องระบุให้ได้อย่างเฉพาะเจาะจงว่า กิจการได้รับสินค้าหรือบริการอะไรเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนที่กิจการออก จึงจะสรุปได้ว่า กิจการได้รับ (หรือจะได้รับ) สินค้าหรือบริการเป็นการแลกเปลี่ยน ประกอบกับย่อหน้า 8 ของ IFRS 2 กำหนดว่า ในกรณีที่สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ ให้กิจการรับรู้รายการนั้นเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น IASB จึงมีข้อสรุปว่า

ขอบเขตของ IFRS 2 ครอบคลุมถึงรายการที่กิจการไม่สามารถระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจงถึงสินค้าหรือบริการที่ได้รับบางส่วนหรือทั้งหมดด้วย

เหตุผลบางส่วนที่กล่าวถึงข้างต้นมีการสะท้อนอยู่ใน TFRS 2 ย่อหน้า 13ก ที่กำหนดว่า ในสถานการณ์ที่กิจการได้รับสิ่งตอบแทนที่ระบุได้ในมูลค่าที่ดูเสมือนว่าต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกเพื่อแลกเปลี่ยน โดยปกติมักเป็นข้อบ่งชี้ว่า กิจการได้รับ (หรือจะได้รับ) สิ่งตอบแทนอื่น (กล่าวคือ สินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้) เข้ามาด้วย ซึ่งในสถานการณ์ดังกล่าวกิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้ ด้วยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออก (หรือหนี้สินที่เกิดขึ้น) และมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับที่สามารถระบุได้ ณ วันที่ให้สิทธิ

การกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามย่อหน้า 13ก นั้น BC ของ IFRS 2 ย่อหน้า BC128A-128H ได้ให้เหตุผลอธิบายประกอบ มีใจความว่า IFRS 2 สันนิษฐานว่า สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์สามารถเปรียบเทียบกันได้กับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนจากรายการดังกล่าว โดย IASB เห็นว่า ไม่มีความจำเป็นหรือเหมาะสมที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมของทั้งสิ่งตอบแทนที่ได้รับและของตราสารทุนจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์สำหรับทุกรายการที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการจากบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน เว้นแต่จะเป็นกรณีที่สิ่งตอบแทนที่ได้รับดูเสมือนมีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งในกรณีนี้กิจการอาจจำเป็นต้องวัดมูลค่าของทั้งสององค์ประกอบข้างต้น เพื่อที่จะวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้จากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ตัวอย่างสำหรับกรณีของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจง เช่น บริษัทจดทะเบียน (“บจ.”) ขายหุ้นแบบเฉพาะเจาะจง (Private Placement หรือ PP) ในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้น รายการดังกล่าวถือว่าอยู่ในขอบเขตของ TFRS 2 และ บจ. ที่ออกหุ้นก็ต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับส่วนต่างราคาในงวดที่เกิดรายการ เนื่องจากการออกหุ้นของ บจ. นั้นมีข้อสันนิษฐานว่าหุ้นของ บจ. ทุกหุ้นมีมูลค่า บจ. จึงควรได้รับสิ่งตอบแทน (เช่น เงินสด) ในมูลค่าที่สามารถเปรียบเทียบกันได้กับมูลค่าของหุ้นที่ออกให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่กลุ่มผู้ถือหุ้นเดิม¹ ดังนั้น ในกรณีที่ บจ. ออกหุ้นโดยได้รับเงินสดในมูลค่าต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออก จึงมีข้อสันนิษฐานว่า บจ. นั้นได้รับสินค้าหรือบริการอย่างอื่นที่ไม่สามารถระบุได้ ทำให้ บจ. ต้องบันทึกค่าใช้จ่ายสำหรับส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออก และเงินสดที่ได้รับจากการออกหุ้น

¹ TFRS 2 ไม่ครอบคลุมถึงการที่กิจการให้สิทธิผู้ถือตราสารทุนเดิมกลุ่มหนึ่งที่จะสามารถได้รับตราสารทุนของกิจการเพิ่ม เช่น การให้สิทธิแก่ผู้ถือหุ้นเดิมในลักษณะ right offering

คำถาม ข้อ 2

ก่อนที่กิจการจะขออนุญาตขายหุ้นแก่ผู้ลงทุนทั่วไป (“IPO”) ผู้ถือหุ้นของกิจการอาจมีการจัดสรรหุ้นที่ตนถืออยู่ (“หุ้นเดิม”) ให้กับสมาชิกในครอบครัว หรือผู้ใกล้ชิด ในราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม เช่น ราคาพาร์ การจัดสรรหุ้นดังกล่าวให้แก่บุคคลกลุ่มใหม่นั้น ถือว่าเป็นรายการ share-based payment หรือไม่

คำตอบ

TFRS 2 ย่อหน้า 3ก ระบุว่า รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อาจจะชำระโดยกิจการอื่นในกลุ่ม หรือผู้ถือหุ้นของกลุ่มกิจการ ในนามของกิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการ เว้นแต่รายการดังกล่าวจะสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์เป็นอย่างอื่นนอกเหนือจากการชำระค่าสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการนั้น จากย่อหน้า 3ก จะเห็นได้ว่า TFRS 2 ไม่ได้กำหนดขอบเขตเฉพาะหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ที่กิจการเป็นผู้ออกเท่านั้น แต่รวมถึงหุ้นเดิมของผู้ถือหุ้นด้วย และทำให้รายการที่ผู้ถือหุ้นของกิจการได้นำหุ้นที่ตนเป็นเจ้าของไปจ่ายเพื่อตอบแทนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับ ถือว่าอยู่ในขอบเขตของ TFRS 2 และกิจการต้องบันทึกรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ด้วย

BC ของ IFRS 2 ในย่อหน้า BC19-22 ขยายความเพิ่มเติมว่า ในบางกรณีกิจการอาจไม่ได้เป็นผู้ออกหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น (share options) โดยตรง แต่ผู้ถือหุ้นของกิจการอาจเป็นผู้โอนหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่น ซึ่งสำหรับรายการลักษณะดังกล่าว กิจการจะเป็นผู้ได้รับสินค้าหรือบริการ โดยผู้ที่ชำระค่าตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการนั้นเป็นผู้ถือหุ้น

อย่างไรก็ดี ในบางกรณีการโอนหุ้นของผู้ถือหุ้นอาจไม่เป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ถ้าเป็นการแนชต์ว่าผู้ถือหุ้นโอนหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เป็นการตอบแทนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับ หรือก็คือชัดเจนว่าการโอนหุ้นของผู้ถือหุ้นดังกล่าวไม่ได้เป็นการทำการแทนกิจการ

ตัวอย่างของรายการที่ไม่ใช่การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เช่น ผู้ถือหุ้นโอนหุ้นของตนให้แก่พนักงานเพื่อเป็นการชำระหนี้ส่วนตวระหว่างผู้ถือหุ้นและพนักงานผู้นั้น หรือผู้ถือหุ้นโอนหุ้นของตนให้แก่สมาชิกในครอบครัวเพื่อเป็นการแบ่งมรดกและไม่มีข้อมูลอื่นที่บ่งชี้ว่าสมาชิกในครอบครัวรายดังกล่าวได้รับหุ้นอันเนื่องมาจากเหตุที่เคยได้ให้ (หรือคาดว่าจะให้) สินค้าหรือบริการใดๆ แก่กิจการ
