ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2
เรื่อง
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IFRS 2: Share – Based Payments (Bound volume 2009))

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทนำ

เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 1 กิจการมักให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงานหรือบุคคลต่าง ๆ โครงการให้หุ้นและโครงการให้สิทธิซื้อหุ้นเป็นลักษณะทั่วไปอย่างหนึ่งของค่าตอบแทนที่ให้กับพนักงานที่เป็นผู้อำนวยการ ผู้บริหารอาวุโส และพนักงานอื่นอีกมาก บางกิจการออกหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพื่อจ่ายให้ผู้ให้บริการ เช่น ผู้ให้บริการวิชาชีพ

บทนำ 2 ก่อนการนำเสนอมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และวัดมูลค่ารายการลักษณะนี้ จึงมีการพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้น

คุณลักษณะที่สำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

บทนำ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการรับรู้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงานหรือบุคคลอื่น ๆ ในงบการเงินไม่ว่าการจ่ายนั้นจะอยู่ในรูปของเงินสด สินทรัพย์อื่นหรือตราสารทุนของกิจการ รายการที่เข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยไม่มีข้อยกเว้น นอกจากรายการที่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้แล้ว

บทนำ 4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหลักการวัดมูลค่าและเงื่อนไขเฉพาะสำหรับประเภทของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไว้ 3 ประเภท:

4.1 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่จ่ายชำระด้วยตราสารทุน โดยกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (ทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น)

4.2 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่จ่ายชำระด้วยเงินสด โดยกิจการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการโดยการก่อหนี้สินกับผู้จัดหาสินค้าหรือบริการตามจำนวนเงินที่อิงตามราคา (หรือมูลค่า) หุ้นของกิจการหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ และ

4.3 รายการที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ และตามเงื่อนไขของข้อตกลงได้ให้ทางเลือกแก่กิจการหรือผู้จัดหาสินค้าหรือบริการเหล่านั้นในการเลือกว่าจะให้กิจการจ่ายชำระรายการด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน

บทนำ 5 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องโดยทางตรง ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการเหล่านั้น และการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ นอกจากนี้

5.1 สำหรับรายการที่เกิดขึ้นกับพนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เนื่องจากโดยปกติแล้วเป็นไปไม่ได้ที่กิจการจะประมาณมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับจากพนักงานได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออก ให้วัดมูลค่า ณ วันที่กิจการออกให้

5.2 สำหรับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) มีข้อสันนิษฐานที่โต้แย้งได้ ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมดังกล่าววัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้า หรือคู่สัญญาให้บริการ ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่ง หากข้อสันนิษฐานไม่เป็นจริง รายการดังกล่าวจะวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยวัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาได้ให้บริการ

5.3 สำหรับสินค้าหรือบริการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดว่า เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานทั้งหมดจะนำมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาดจะไม่ถูกนำมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิ ณ วันวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้อง (ตามที่กำหนดไว้ข้างต้น) แต่เงื่อนไขการได้รับสิทธิจะนำมาพิจารณาโดยการปรับปรุงจำนวนตราสารทุนที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของรายการ เพื่อว่าท้ายสุด จำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนจากตราสารทุนที่ออกให้จะขึ้นอยู่กับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้น ตามเกณฑ์การสะสม จะไม่มีการรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหากตราสารทุนที่ออกให้ยังไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากความล้มเหลวในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด)

5.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้อ้างอิงกับราคาตลาด (ถ้ามี) และให้นำเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้มาพิจารณาด้วย หากไม่มีราคาตลาด ให้ประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าเพื่อประมาณราคาของตราสารทุนที่ควรจะเป็น ณ วันที่วัดมูลค่า โดยเป็นรายการที่มีการต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ไม่มีความเกี่ยวข้องกันระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจ

5.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินยังมีข้อกำหนดสำหรับกรณีที่มีการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของสิทธิหรือหุ้นที่ออกให้ (เช่น มีการกำหนดราคาของสิทธิใหม่) หรือมีการยกเลิกการให้ หรือมีการซื้อคืนหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ หรือเปลี่ยนแทนด้วยการให้ตราสารทุนใหม่ ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปแล้วมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิด้วยมูลค่า

ยุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุง การยกเลิก หรือการจ่ายชำระตราสารทุนที่ออกให้แก่พนักงาน

บทนำ 6 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ และหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด และ ณ วันที่จ่ายชำระ จนกว่าจะชำระหนี้สินเสร็จสิ้น โดยการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

บทนำ 7 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ตามเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ให้กิจการหรือคู่สัญญาเลือกว่ากิจการจะจ่ายชำระรายการด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องรับรู้รายการหรือองค์ประกอบของรายการเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หาก (และตามข้อเท็จจริง) กิจการมีหนี้สินเกิดขึ้นซึ่งจะชำระเป็นเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ที่ชำระด้วยตราสารทุน หาก (และตามข้อเท็จจริง) หนี้สินดังกล่าวไม่เกิดขึ้น

บทนำ 8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ

8.1 ลักษณะและขอบเขตของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

8.2 วิธีกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หรือมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด และ

8.3 ผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดและต่อฐานะการเงินของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ 1- บทนำ 8**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2-6**
การรับรู้รายการ	**7-9**
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน	**10-29**
ภาพรวม	**10-13**
รายการที่ได้รับบริการแล้ว	**14-15**
รายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้	**16-25**
การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้	16-18
วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิ	19-21
วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน	21ก
วิธีปฏิบัติสำหรับคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว	22
ภายหลังวันที่ได้รับสิทธิ	23
กรณีที่ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ	24-25
การปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของตราสารทุนที่ออกให้ รวมถึงการยกเลิกและการชำระ	26-29
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด	30-33
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด	34-43
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ	35-40
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการเลือกวิธีการชำระ	41-43
การเปิดเผยข้อมูล	44-52
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	53-59
วันถือปฏิบัติ	60
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	

สงวนลิขสิทธิ์ เพื่อประโยชน์ราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 62 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาดำถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการรายงานทางการเงินของกิจการที่มีการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กำหนดให้กิจการแสดงผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีการให้สิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน

ขอบเขต

2. กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในการบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ทุกรายการได้แก่

   2.1 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน โดยกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (ทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น)

   2.2 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด โดยกิจการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการโดยการก่อหนี้สินต่อคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามจำนวนเงินที่อ้างอิงตามราคา (หรือมูลค่า) หุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ และ

   2.3 รายการที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ และเงื่อนไขของข้อตกลงได้ให้กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการสามารถเลือกว่าจะให้กิจการชำระด้วยเงินสดหรือออกตราสารทุนให้

   ยกเว้นรายการตามย่อหน้าที่ 5 และ 6

3. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ การที่ผู้ถือหุ้นของกิจการโอนตราสารทุนของกิจการให้กับบุคคลต่าง ๆ ที่ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการกับกิจการ (รวมถึงพนักงาน) ถือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หากไม่ปรากฏว่าการโอนตราสารดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เป็นอย่างอื่นนอกเหนือจากการจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่กิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงกรณีการโอนตราสารทุนของบริษัทใหญ่ หรือตราสารทุนของกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกันให้กับบุคคลต่าง ๆ ที่ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการกับกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการออกหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่นในฐานะเป็นผู้ถือตราสารทุนของกิจการไม่ถือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ตัวอย่างเช่น หากกิจการให้สิทธิผู้ถือตราสารทุนกลุ่มหนึ่งที่จะสามารถได้รับตราสารทุนของกิจการเพิ่ม ณ ระดับราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนนั้น และพนักงานได้รับสิทธิดังกล่าวเนื่องจากเป็นผู้ถือตราสารทุนในกลุ่มนั้น การให้หรือการใช้สิทธิดังกล่าวไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5. ตามย่อหน้าที่ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งกิจการได้รับสินค้าหรือบริการ โดยสินค้าให้หมายรวมถึง สินค้าคงเหลือ วัสดุสิ้นเปลือง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน อย่างไรก็ดี มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับรายการที่กิจการได้รับสินค้าที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้น ตราสารทุนที่ออกให้ในการรวมธุรกิจเพื่อแลกเปลี่ยนกับอำนาจควบคุมในกิจการของผู้ถูกซื้อจึงไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ตราสารทุนที่ออกให้พนักงานของกิจการผู้ถูกซื้อในฐานะพนักงาน (เช่น เพื่อแลกกับบริการที่กิจการจะได้รับต่อไป) ยังอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ การยกเลิก การเปลี่ยน หรือการปรับปรุงข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เนื่องจากการรวมธุรกิจ หรือการปรับโครงสร้างทุน ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นเดียวกัน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้แนวทางในการกำหนดว่าตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนไปเพื่อแลกเปลี่ยนกับการควบคุมกิจการของผู้ถูกซื้อ (ดังนั้นจึงอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ) (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเป็นผลตอบแทนสำหรับบริการต่อเนื่องที่จะรับรู้ในงวดหลังการรวมธุรกิจ (ดังนั้นจึงอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้)

6. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการตามสัญญาภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 8 – 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และย่อหน้าที่ 5 – 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การรับรู้รายการ

7. **กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการได้รับสินค้าหรือบริการแล้ว กิจการต้องรับรู้ส่วนทุนที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น หากเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หรือรับรู้หนี้สิน หากเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด**

8. **หากสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่าย**

9. โดยปกติ ค่าใช้จ่ายเกิดจากการใช้สินค้าหรือบริการ ตัวอย่างเช่น บริการมักถูกใช้ประโยชน์ทันทีทำให้มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อคู่สัญญาให้บริการ ส่วนสินค้ามักใช้ประโยชน์ในช่วงเวลาหนึ่ง เช่น สินค้าคงเหลือจะขายได้ในช่วงเวลาต่อมา ทำให้มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อขายหรือได้ใช้ประโยชน์ อย่างไรก็ดี บางครั้ง กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายก่อนจะขายหรือใช้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการ เนื่องจากสินค้าหรือบริการนั้นไม่เข้าเงื่อนไขที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้รับสินค้ามาเป็นส่วนหนึ่งของขั้นวิจัยของโครงการเพื่อพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ แม้ว่าสินค้าเหล่านั้นยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ แต่มิได้เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

ภาพรวม

10. **สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ และการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องโดยทางตรง ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นและการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อม โดยอ้างอิง*กับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้**

11. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 กับรายการที่มีกับพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน[+] กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เนื่องจาก โดยทั่วไป กิจการจะไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 12 มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเหล่านั้นต้องวัด ณ วันที่ให้สิทธิ

12. โดยปกติ หุ้น สิทธิซื้อหุ้น หรือตราสารทุนอื่นที่ออกให้พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนทั้งชุดเพิ่มจากเงินเดือนและผลประโยชน์ของพนักงานอื่น ๆ บริการที่ได้รับมักไม่สามารถวัดมูลค่าโดยตรง ว่าเป็นองค์ประกอบส่วนใดของค่าตอบแทนทั้งชุดที่ให้กับพนักงาน และอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของค่าตอบแทนทั้งชุดแยกเป็นอิสระได้โดยไม่วัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้โดยตรง นอกจากนี้ บางครั้ง หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงการจ่าย

---

* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำว่า อ้างอิง แทนที่จะใช้คำว่า ด้วย เนื่องจากในที่สุดรายการจะถูกวัดมูลค่าด้วยการคูณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ระบุในย่อหน้าที่ 11 หรือ 13 (ตามแต่กรณี) ด้วยจำนวนของตราสารทุนที่ได้รับสิทธิดังที่อธิบายในย่อหน้าที่ 19[4].

[+] ส่วนที่เหลือของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการที่อ้างอิงถึงพนักงาน ให้รวมถึงบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกันด้วย

โบนัสมากกว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนพื้นฐาน ตัวอย่างเช่น เป็นสิ่งจูงใจให้พนักงานยังรักษาสภาพการเป็นพนักงานของกิจการ หรือให้รางวัลพนักงานที่พยายามปรับปรุงผลการดำเนินงานของกิจการให้ดีขึ้น การที่กิจการยอมจ่ายผลตอบแทนเป็นหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มจากค่าตอบแทนอื่นนั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้ได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้น แต่การประมาณมูลค่ายุติธรรมของประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นค่อนข้างยาก และเนื่องจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับโดยตรงทำได้ยาก กิจการจึงต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการของพนักงานที่ได้รับโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

13. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 กับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน มีข้อสันนิษฐานที่โต้แย้งได้ ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมดังกล่าววัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้า หรือคู่สัญญาให้บริการ ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่ง หากกิจการต้องปฏิบัติต่างจากข้อสันนิษฐาน เนื่องจากไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาได้ให้บริการ

รายการที่ได้รับบริการแล้ว

14. หากตราสารทุนที่ออกให้ได้รับสิทธิทันที คู่สัญญาย่อมไม่จำเป็นต้องให้บริการตลอดช่วงเวลาที่กำหนดก่อนจะได้รับสิทธิในตราสารทุนนั้นอย่างไม่มีเงื่อนไข หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น ให้สันนิษฐานว่ากิจการได้รับมอบบริการจากคู่สัญญาเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่กิจการออกให้แล้ว ในกรณีนี้ ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับทั้งจำนวนพร้อมกับรับรู้การเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้อง

15. หากตราสารทุนที่ให้ยังไม่ได้รับสิทธิจนกว่าคู่สัญญาจะให้บริการตามช่วงเวลาที่กำหนด กิจการต้องสันนิษฐานว่า คู่สัญญาจะให้บริการเพื่อให้ได้รับตราสารทุนในอนาคตระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ กิจการต้องบันทึกบริการดังกล่าวในระยะเวลาให้ได้รับสิทธิพร้อมกับรับรู้การเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

    15.1 หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นที่มีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานต่อไปจนครบ 3 ปี กิจการต้องสันนิษฐานว่า บริการจากพนักงานจะเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการจะได้รับในอนาคตตลอดช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ 3 ปีนั้น

    15.2 หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นภายใต้เงื่อนไขที่ต้องมีผลสำเร็จของงาน และยังคงต้องเป็นพนักงานของกิจการอยู่จนกระทั่งเงื่อนไขผลงานนั้นบรรลุ และความยาวของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิขึ้นอยู่กับว่าเงื่อนไขผลงานจะบรรลุเมื่อใด กิจการต้องสันนิษฐานว่า บริการจากพนักงานจะเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการจะได้รับในอนาคต ตลอดช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธินั้น และกิจการต้องประมาณระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิ โดยอ้างอิงกับเงื่อนไขผลงานที่น่าจะเป็นจริงมากที่สุด หากเงื่อนไขผลงานเป็นเงื่อนไขทางตลาด การประมาณระยะเวลาให้ได้รับสิทธิต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และต้องไม่ปรับปรุงมูลค่าที่ประมาณขึ้นแล้วในภายหลัง แต่หากเงื่อนไขผลงานไม่ใช่

เงื่อนไขทางตลาด กิจการต้องปรับปรุงการประมาณระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าระยะเวลาให้ได้รับสิทธิแตกต่างจากที่ประมาณไว้เดิม

รายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

16. สำหรับรายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่วัดมูลค่า โดยอ้างอิงกับราคาตลาดของตราสารทุน (ถ้ามี) โดยพิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ซึ่งได้ออกตราสารทุนให้ (ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 – 22)

17. หากตราสารทุนนั้นไม่มีราคาตลาด กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้โดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าเพื่อประมาณราคาของตราสารทุนเหล่านั้น ณ วันที่วัดมูลค่า ในลักษณะของการต่อรองที่เป็นอิสระและทั้งสองฝ่ายเต็มใจและทราบข้อมูลเท่ากัน เทคนิคการวัดมูลค่าต้องสอดคล้องกับวิธีการวัดมูลค่าที่ใช้สำหรับการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินที่เป็นที่ยอมรับทั่วไป และต้องครอบคลุมปัจจัยและข้อสมมติที่ผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจใช้พิจารณาในการกำหนดราคา (ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19–22)

18. ภาคผนวก ข มีแนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น ซึ่งให้ความสำคัญกับเงื่อนไขและข้อกำหนดเฉพาะที่เป็นคุณลักษณะทั่วไปของการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน

วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิ

19. การให้ตราสารทุนอาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ต้องทำให้เป็นไปตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น การให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงาน โดยปกติจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่พนักงานจะยังเป็นพนักงานของกิจการในช่วงเวลาที่กำหนด ซึ่งบางครั้งอาจต้องบรรลุเงื่อนไขผลงานด้วย เช่น กิจการต้องมีการเติบโตของกำไรตามที่กำหนดไว้ หรือราคาหุ้นของกิจการต้องสูงขึ้นถึงระดับที่กำหนด กิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ซึ่งอยู่นอกเหนือเงื่อนไขทางตลาดมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า แต่ต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิมาปรับปรุงจำนวนตราสารทุนที่รวมอยู่ในจำนวนที่วัดมูลค่า เพื่อให้ท้ายที่สุด มูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับที่รับรู้เป็นสิ่งตอบแทนของตราสารทุนที่ออกให้ ต้องอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามเกณฑ์สะสม กิจการจะไม่รับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากตราสารทุนที่ออกให้ไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากพนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ เช่น คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติตามช่วงเวลาการให้บริการที่กำหนด หรือไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขผลงาน ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21

20. ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 กิจการต้องรับรู้จำนวนสินค้าหรือบริการที่ได้รับตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ โดยอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิที่เป็นประมาณการที่ดีที่สุด และปรับปรุงประมาณการนั้น (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิแตกต่างจากประมาณการเดิม ณ วันที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการจำนวนหุ้นให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในท้ายสุด โดยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21

21. กิจการต้องนำเงื่อนไขทางตลาด เช่น ราคาหุ้นเป้าหมายที่ใช้เป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ หรือความสามารถใช้สิทธิ มาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้น สำหรับการให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขทางตลาด กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่น ๆ ได้ทั้งหมด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ยังเป็นพนักงานในช่วงเวลาการให้บริการที่กำหนด) โดยไม่คำนึงว่าเงื่อนไขทางตลาดจะบรรลุหรือไม่

วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน

21ก ในทำนองเดียวกันกิจการต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานทั้งหมดในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้น สำหรับการให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ยังเป็นพนักงานในช่วงเวลาการให้บริการที่กำหนด) โดยไม่คำนึงว่าจะเข้าเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานหรือไม่

วิธีปฏิบัติสำหรับคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว

22. สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว กิจการต้องไม่นำคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้วมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ ณ วันที่วัดมูลค่า แต่สิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทนต้องบันทึกเป็นสิทธิซื้อหุ้นใหม่ที่ออกให้ เมื่อกิจการออกสิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทนให้ในภายหลัง

ภายหลังวันที่ได้รับสิทธิ

23. กิจการที่รับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 – 22 และการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้อง ต้องไม่ปรับปรุงส่วนของเจ้าของทั้งหมดอีกภายหลังวันที่ได้รับสิทธิ ตัวอย่างเช่น กิจการต้องไม่กลับรายการบริการที่ได้รับจากพนักงานที่ได้รับรู้ไปแล้ว หากภายหลังกิจการริบตราสารทุนที่พนักงานได้รับสิทธิแล้ว หรือกรณีสิทธิซื้อหุ้นที่ไม่มีการใช้สิทธิ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้ไม่ได้ทำให้กิจการหมดโอกาสที่จะรับรู้รายการที่โอนภายในส่วนทุน เช่น การโอนจากองค์ประกอบที่เป็นทุนประเภทหนึ่งเป็นทุนอีกประเภทหนึ่ง

กรณีที่ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

24. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 – 23 ใช้เมื่อกิจการถูกกำหนดให้วัดมูลค่าการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ กรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่ง หากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ณ วันที่วัดมูลค่า ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 – 22 เฉพาะกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่งนี้ กิจการต้องดำเนินการดังนี้แทน

24.1 วัดมูลค่าตราสารทุนตามมูลค่าที่แท้จริง เริ่มตั้งแต่วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ และวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานต่อ ๆ มา และวันที่ชำระครั้งสุดท้าย ผลการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่แท้จริงรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน สำหรับการให้สิทธิซื้อหุ้น ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระครั้งสุดท้ายเมื่อมีการใช้สิทธิ หรือริบสิทธิซื้อหุ้น (เช่น เมื่อสิ้นสุดการจ้าง) หรือสิ้นสุดเวลาการใช้สิทธิซื้อหุ้น (เช่น สิทธิซื้อหุ้นหมดกำหนดการใช้สิทธิ)

24.2 รับรู้สินค้าหรือบริการโดยอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด หรือ (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) เมื่อมีการใช้สิทธิในที่สุด ในการใช้ข้อกำหนดนี้กับสิทธิซื้อหุ้น กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ตามย่อหน้าที่ 14 และ 15 ยกเว้นข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 15.2 เมื่อไม่ได้ใช้เงื่อนไขทางตลาด จำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิต้องอ้างอิงกับจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการนี้ (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิต่างจากประมาณการเดิม ณ วันที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ภายหลังจากวันที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องโอนกลับจำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากสิทธิซื้อหุ้นถูกริบในภายหลัง หรือสิ้นสุดกำหนดการใช้สิทธิซื้อหุ้น

25. หากกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 – 29 เนื่องจากการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดใด ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ ได้นำมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามวิธีมูลค่าที่แท้จริงที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการจ่ายชำระด้วยตราสารทุน ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24

25.1 หากการจ่ายชำระเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ กิจการต้องบันทึกการจ่ายชำระเป็นการเร่งระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ และต้องรับรู้จำนวนค่าสินค้าและบริการทันทีแทนที่จะต้องทยอยรับรู้บริการที่จะได้รับตลอดระยะเวลาที่เหลืออยู่ของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ

25.2 การจ่ายชำระด้วยเงินต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนตราสารทุน กล่าวคือ เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ เว้นแต่ตามเนื้อหาแล้วการจ่ายนั้นสูงกว่ามูลค่าที่แท้จริงของตราสารทุน ซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน ส่วนเกินดังกล่าวต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

การปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ รวมถึงการยกเลิกและการชำระ

26. กิจการอาจต้องปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจต้องลดราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้พนักงาน (เช่น คำนวณราคาสิทธิซื้อหุ้นใหม่) ซึ่งทำให้มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นเหล่านั้นสูงขึ้น ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 27 – 29 สำหรับผลกระทบของการปรับปรุงให้แสดงในรูปของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงาน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดต้องใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้กับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงานด้วย โดยวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ในกรณีหลังนั้น การอ้างอิงตามย่อหน้าที่ 27 – 29 ณ วันที่ให้สิทธิต้องอ้างอิงถึงวันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการให้แทน

27. กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับด้วยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิ หากตราสารทุนนั้นไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด) ที่กำหนด ณ วันที่ให้สิทธิเป็นอย่างน้อย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้โดยไม่ต้องพิจารณาการปรับปรุงเงื่อนไขหรือข้อกำหนดใด ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ หรือการยกเลิก หรือการชำระตราสารทุนที่ออกให้ นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของรายการปรับปรุงที่เพิ่มมูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือรายการที่เป็นประโยชน์ให้กับพนักงาน ข้อแนะนำในการปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้แสดงอยู่ในภาคผนวก ข

28. หากกิจการยกเลิกหรือชำระตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ (ยกเว้น ยกเลิกการให้โดยริบสิทธิเมื่อไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ)

    28.1 กิจการต้องบันทึกการยกเลิก หรือการชำระเสมือนเป็นการเร่งระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ และต้องรับรู้บริการที่ได้รับทันทีแทนที่จะต้องรับรู้ตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่

    28.2 รายการจ่ายใด ๆ ให้พนักงานเพื่อการยกเลิกหรือชำระการให้สิทธิ ต้องรับรู้ในลักษณะเดียวกับการซื้อคืนส่วนทุน กล่าวคือ เป็นรายการหักจากส่วนทุน ยกเว้น รายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ที่วัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน รายการที่จ่ายเกินนั้นให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ได้รวมส่วนของหนี้สินไว้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินในวันที่มีการยกเลิกหรือวันที่มีการชำระ การจ่ายใด ๆ ที่มีเพื่อการชำระหนี้สินต้องบันทึกเหมือนการยกเลิกหนี้สินดังกล่าว

    28.3 หากมีการออกตราสารทุนใหม่ให้พนักงาน และ ณ วันที่ออกตราสารทุนใหม่ให้ กิจการกำหนดว่าตราสารทุนที่ออกใหม่นั้นเป็นตราสารทุนที่ทดแทนตราสารทุนที่ยกเลิก กิจการต้องบันทึกการออกตราสารทุนทดแทนนั้นในลักษณะเดียวกับการปรับปรุงตราสารทุนที่ให้เมื่อเริ่มแรกตามย่อหน้าที่ 27 และตามแนวปฏิบัติในภาคผนวก ข มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ให้ คือ ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนทดแทนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของตราสารทุนที่ยกเลิก ณ วันที่ออกตราสารทุนทดแทน มูลค่ายุติธรรมสุทธิของตราสารทุนที่ยกเลิก คือ มูลค่ายุติธรรม ณ เวลาก่อนยกเลิกโดยทันที หักด้วยจำนวนที่จ่ายให้พนักงานเพื่อยกเลิกตราสารทุนที่รับรู้เป็นรายการหักจากส่วนทุนตามย่อหน้าที่ 28.2 ข้างต้น หากกิจการไม่ได้กำหนดว่าตราสารทุนใหม่

เป็นตราสารทุนทดแทนสำหรับตราสารทุนที่ยกเลิก กิจการต้องบันทึกตราสารทุนใหม่เป็นรายการออกตราสารทุนให้ใหม่

28ก หากกิจการหรือคู่สัญญาสามารถเลือกที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน กิจการต้องปฏิบัติต่อความล้มเหลวของกิจการหรือคู่สัญญาในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิให้มีผลเสมือนการยกเลิกสิทธิ

29. หากกิจการซื้อคืนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิแล้ว รายการที่จ่ายให้พนักงานต้องบันทึกเป็นรายการหักจากส่วนทุน ยกเว้นรายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ซื้อคืนที่วัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน รายการที่จ่ายเกินนั้นให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

30. **สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้มาและหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และวันที่มีการชำระ จนกว่าจะชำระหนี้สินเสร็จสิ้น การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด**

31. ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นแก่พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของชุดค่าตอบแทน ซึ่งทำให้พนักงานมีสิทธิได้รับเงินสดในอนาคต (แทนที่จะได้รับตราสารทุน) โดยอ้างอิงกับราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นจากระดับราคาที่กำหนดตลอดช่วงเวลาหนึ่งที่กำหนดไว้ หรือกิจการอาจให้สิทธิพนักงานที่จะได้รับเงินสดในอนาคตโดยให้สิทธิที่จะได้หุ้น (รวมถึงหุ้นที่จะออกเมื่อใช้สิทธิซื้อหุ้น) ที่สามารถไถ่ถอนได้ ไม่ว่าจะเป็นแบบบังคับ (เช่น เมื่อสิ้นสุดการจ้าง) หรือตามที่พนักงานเลือก

32. กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นเมื่อพนักงานให้บริการ ตัวอย่างเช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่พนักงานได้รับสิทธิทันที และไม่ต้องปฏิบัติงานให้บริการในช่วงเวลาที่กำหนดเพื่อให้ได้รับสิทธิรับเงินสด หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น กิจการต้องสันนิษฐานว่ากิจการได้รับบริการจากพนักงานเพื่อแลกกับสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ออกให้แล้ว ดังนั้น กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นทันที หากสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นไม่ได้รับสิทธิจนกว่าพนักงานจะได้ปฏิบัติงานตามระยะเวลาให้บริการที่กำหนด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายตามที่พนักงานให้บริการในช่วงเวลานั้น

33. หนี้สินต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก และทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน จนกระทั่งหนี้สินถูกชำระ ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น โดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น พิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นและบริการที่พนักงานให้จนถึงขณะนั้น

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด

34. **สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้เลือกว่า กิจการหรือคู่สัญญาสามารถเลือกชำระรายการด้วยเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องรับรู้รายการหรือองค์ประกอบของรายการนั้นเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หากกิจการมีหนี้สินเกิดขึ้นซึ่งจะชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หากหนี้สินดังกล่าวไม่เกิดขึ้น**

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ

35. หากกิจการให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะเลือกว่าการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระด้วยเงินสด[1] หรือด้วยการออกตราสารทุน ให้ถือว่ากิจการให้เครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน (เช่น สิทธิของคู่สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยเงินสด) และองค์ประกอบที่เป็นทุน (เช่น สิทธิของคู่สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยการออกตราสารทุนไม่ใช่ด้วยเงินสด) สำหรับรายการกับคู่สัญญาอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถวัดได้โดยตรง กิจการต้องวัดมูลค่าองค์ประกอบที่เป็นทุนของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมด้วยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับกับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ณ วันที่ได้รับสินค้าหรือบริการ

36. สำหรับรายการอื่น ๆ รวมถึงรายการกับพนักงาน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม ณ วันที่วัดมูลค่า โดยคำนึงถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ เกี่ยวกับสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือตราสารทุนที่ให้

37. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 36 กิจการต้องเริ่มวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินก่อน แล้วจึงวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุน โดยคำนึงถึงการที่คู่สัญญาต้องสละสิทธิที่จะรับเงินสดเพื่อไปรับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมเป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบทั้งสองประเภท อย่างไรก็ตาม การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งคู่สัญญามีทางเลือกที่จะให้ชำระมักถูกจัดโครงสร้างมาแล้ว มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกที่จะชำระทางหนึ่งจึงเหมือนกับของทางเลือกอื่น ตัวอย่างเช่น คู่สัญญาอาจเลือกทางเลือกที่จะรับสิทธิซื้อหุ้นหรือสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นเป็นเงินสด ในกรณีดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนเป็นศูนย์ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจึงเท่ากับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม หากมูลค่ายุติธรรมของทางเลือกแต่ละทางเลือกที่จะชำระแตกต่างกัน มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนย่อมมากกว่าศูนย์ ซึ่งเป็นกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะมากกว่ามูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน

38. กิจการต้องบันทึกสินค้าหรือบริการที่ได้รับแยกตามองค์ประกอบแต่ละประเภทของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม สำหรับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและ

[1] ในย่อหน้าที่ 35 – 43 รายการที่อ้างอิงถึงเงินสดให้รวมถึงสินทรัพย์อื่นของกิจการด้วย

หนี้สินที่จะชำระสินค้าหรือบริการ เมื่อคู่สัญญาได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระเป็นเงินสด (ย่อหน้าที่ 30 – 33) สำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุน (ถ้ามี) กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและทุนที่เพิ่มขึ้นเมื่อคู่สัญญาได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน (ย่อหน้าที่ 10 – 29)

39. ณ วันที่ชำระ กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม หากกิจการออกตราสารทุนเพื่อชำระแทนการจ่ายเงินสด หนี้สินจะโอนตรงไปเป็นทุน ในฐานะที่เป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้

40. หากกิจการจ่ายเงินสดเพื่อชำระแทนการออกตราสารทุน ให้ถือว่าการจ่ายนั้นเป็นการชำระหนี้สินทั้งจำนวน สำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุนที่เคยรับรู้มาในอดีตยังคงอยู่ในส่วนของทุนต่อไป เมื่อคู่สัญญาเลือกที่จะรับเงินสดเพื่อการชำระทำให้คู่สัญญาหมดสิทธิที่จะได้รับตราสารทุน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้ไม่ได้ทำให้กิจการหมดโอกาสที่จะรับรู้รายการที่โอนภายในส่วนทุน เช่น การโอนจากองค์ประกอบที่เป็นทุนประเภทหนึ่งเป็นทุนอีกประเภทหนึ่ง

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการเลือกวิธีการชำระ

41. สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการเลือกว่าจะชำระด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสดหรือไม่ และบันทึกการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้สอดคล้องกัน กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสด หากทางเลือกที่จะชำระด้วยตราสารทุนไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (เช่น เพราะมีข้อห้ามทางกฎหมายไม่ให้กิจการออกหุ้น) หรือกิจการมีแนวปฏิบัติในอดีตหรือมีนโยบายชัดเจนที่จะชำระด้วยเงินสด หรือปกติจะชำระด้วยเงินสดเมื่อใดก็ตามที่คู่สัญญาขอให้ชำระด้วยเงินสด

42. หากกิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระด้วยเงินสด กิจการต้องบันทึกรายการตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดตามย่อหน้าที่ 30 – 33

43. หากไม่มีภาระผูกพันดังกล่าว กิจการต้องบันทึกรายการค้าตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามย่อหน้าที่ 10 – 29 เมื่อการชำระมีลักษณะดังนี้

    43.1 หากกิจการเลือกชำระด้วยเงินสด เงินสดที่จ่ายต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนส่วนทุน กล่าวคือเป็นรายการหักจากส่วนทุน ยกเว้นที่จะกล่าวในย่อหน้าที่ 43.3 ต่อไป

    43.2 หากกิจการเลือกชำระด้วยการออกตราสารทุน กิจการไม่ต้องบันทึกรายการอื่นอีก (เว้นแต่การโอนองค์ประกอบของทุนประเภทหนึ่งไปเป็นทุนอีกประเภท (ถ้ามี)) ยกเว้นที่จะกล่าวในย่อหน้าที่ 43.3 ต่อไป

    43.3 หากกิจการเลือกทางเลือกที่ชำระด้วยมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่า ณ วันที่ชำระ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเพิ่มสำหรับมูลค่าส่วนเกิน เช่น ผลต่างระหว่างเงินสดที่จ่ายกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่จะต้องออกให้หากเลือกทางเลือกเดิม หรือผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสาร

ทุนที่ออกให้กับจำนวนเงินสดที่จะต้องจ่ายหากเลือกทางเลือกเดิม แล้วแต่กิจการจะเลือกทางเลือกใด

การเปิดเผยข้อมูล

44. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะและขอบเขตของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

45. เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44 กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

45.1 คำอธิบายข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์แต่ละประเภทที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาต่าง ๆ ระหว่างงวด รวมถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของข้อตกลงแต่ละข้อ อาทิ ข้อกำหนดของการได้รับสิทธิ งวดเวลานานที่สุดของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และวิธีการชำระ (เช่น เป็นเงินสดหรือตราสารทุน) กิจการที่มีประเภทของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เหมือนกันในเนื้อหาสาระอาจรวมข้อมูลเหล่านี้ หากการเปิดเผยข้อมูลแยกตามข้อตกลงไม่จำเป็นในการทำให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44

45.2 จำนวนและราคาใช้สิทธิถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้นสำหรับกลุ่มสิทธิซื้อหุ้นต่าง ๆ คือ:

45.2.1 ยอดคงเหลือยกมาต้นงวด

45.2.2 กลุ่มที่ออกให้ระหว่างงวด

45.2.3 กลุ่มที่ริบคืนมาระหว่างงวด

45.2.4 กลุ่มที่ใช้สิทธิระหว่างงวด

45.2.5 กลุ่มที่สิ้นสุดระยะเวลาใช้สิทธิระหว่างงวด

45.2.6 ยอดคงเหลือยกไปปลายงวด และ

45.2.7 กลุ่มที่ยังสามารถใช้สิทธิได้ ณ ปลายงวด

45.3 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้วระหว่างงวด ให้เปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันใช้สิทธิ หากสิทธิซื้อหุ้นถูกใช้สิทธิแล้วตามหลักเกณฑ์ปกติตลอดงวด กิจการอาจเปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างงวดแทน

45.4 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือปลายงวด ให้เปิดเผยช่วงของราคาใช้สิทธิและระยะเวลาคงเหลือตามสัญญาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หากช่วงของราคาใช้สิทธิกว้าง สิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือต้องแบ่งเป็นช่วงราคาที่ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการประมาณจำนวนและจังหวะเวลาของหุ้นที่อาจออกเพิ่มเติมและเงินสดที่อาจได้รับจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นนั้น

46. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด

47. หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 46 อย่างน้อยที่สุดกิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้

47.1 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ระหว่างงวด ให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง:

47.1.1 แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นและข้อมูลที่นำมาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึงราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ราคาใช้สิทธิ ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง อายุของสิทธิซื้อหุ้น เงินปันผลที่คาดหวัง อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง และข้อมูลอื่นที่นำมาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึง วิธีที่ใช้และข้อสมมติที่กำหนดขึ้นเพื่อรวมผลกระทบของการคาดการณ์การใช้สิทธิก่อนครบกำหนด;

47.1.2 วิธีกำหนดความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง รวมถึงคำอธิบายว่าความผันผวนของหุ้นที่คาดหวังได้อิงกับความผันผวนของหุ้นในอดีตเพียงใด และ

47.1.3 การนำคุณลักษณะอื่นของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำคุณลักษณะอื่นมารวมคำนวณ เช่น เงื่อนไขทางตลาด

47.2 สำหรับตราสารทุนอื่นที่ให้สิทธิระหว่างงวด (เช่น ตราสารทุนอื่นที่มิใช่สิทธิซื้อหุ้น) จำนวนและมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของตราสารทุนเหล่านั้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง

47.2.1 หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ตามหลักเกณฑ์ของราคาตลาดที่สามารถสังเกตได้ ต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้กำหนดมูลค่ายุติธรรม

47.2.2 การนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมคำนวณ และ

47.2.3 การนำคุณลักษณะอื่นของตราสารทุนที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำคุณลักษณะอื่นมารวมคำนวณ

47.3 สำหรับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีการปรับปรุงระหว่างงวด

47.3.1 คำอธิบายรายการที่ปรับปรุง

47.3.2 มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ออกให้ (ซึ่งเป็นผลของรายการที่ปรับปรุง); และ

47.3.3 ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ออกให้ที่สอดคล้องกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 47.1 และ 47.2 ข้างต้นเมื่อมีรายการดังกล่าว

48. หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างงวดได้โดยทางตรง กิจการต้องเปิดเผยวิธีกำหนดมูลค่ายุติธรรม เช่น มูลค่ายุติธรรมกำหนดด้วยราคาตลาดของสินค้าหรือบริการหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

49. หากกิจการปฏิบัติต่างจากข้อสันนิษฐานในย่อหน้าที่ 13 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและอธิบายว่าเหตุใดจึงปฏิบัติต่างจากข้อสันนิษฐาน

50. **กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดและฐานะการเงินของกิจการ**

51. เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 50 อย่างน้อยที่สุดกิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้

    51.1 จำนวนค่าใช้จ่ายรวมที่รับรู้ในงวดที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ และต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที รวมถึงการเปิดเผยแยกว่าส่วนของค่าใช้จ่ายรวมที่เกิดจากรายการต่าง ๆ ที่บันทึกเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

    51.2 สำหรับหนี้สินที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์:

        51.2.1 มูลค่าตามบัญชีรวม ณ สิ้นงวด

        51.2.2 มูลค่าที่แท้จริงรวม ณ สิ้นงวดของหนี้สินที่คู่สัญญามีสิทธิเรียกเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ได้รับสิทธิภายในสิ้นงวด (เช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ได้รับสิทธิแล้ว)

52. หากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ทำให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44 46 และ 50 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามที่จำเป็นที่จะทำให้สอดคล้องกับหลักการดังกล่าว

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

53. ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์มาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับตราสารทุน สิทธิซื้อตราสารทุน หรือเครื่องมือทางการเงินที่ออกหรือปรับปรุง ซึ่งได้รับอนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554

54. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน แต่ไม่บังคับให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับการให้ตราสารทุนอื่น หากกิจการเปิดเผยเป็นการสาธารณะถึงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเหล่านั้นที่กำหนด ณ วันที่วัดมูลค่า

55. สำหรับรายการให้ตราสารทุนทุกรายการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบย้อนหลัง และปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำมาแสดงด้วย (ถ้าปฏิบัติได้)

56. สำหรับรายการให้ตราสารทุนทุกรายการที่ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (เช่น ตราสารทุนที่ออกให้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554) กิจการยังคงต้องเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 44 และ 45

57. หากหลังจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการปรับปรุงเงื่อนไขหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ของการออกตราสารทุนให้ ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้ถือปฏิบัติ กิจการยังต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 – 29 เพื่อบันทึกรายการปรับปรุงเหล่านั้น

58. (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

59. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังกับหนี้สินรายการอื่นที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เช่น หนี้สินที่ชำระระหว่างงวดที่มีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบ

วันถือปฏิบัติ

60. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัตสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

61. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) แก้ไขย่อหน้าที่ 5 กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการได้ถือปฏิบัติตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในงวดบัญชีก่อนแล้ว การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวต้องถือปฏิบัติกับงวดบัญชีก่อนด้วย (เพิ่มเติมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้))

62. กิจการต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับการแก้ไขต่อไปนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554

    62.1 ข้อกำหนดที่ระบุในย่อหน้าที่ 21ก เป็นไปตามวิธีปฏิบัติของเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน

    62.2 การปรับปรุงคำนิยามของ “การได้รับสิทธิ” และ “เงื่อนไขการได้รับสิทธิ” ได้รวมอยู่ในภาคผนวก ก

    62.3 การแก้ไขในย่อหน้าที่ 28 และ 28ก ได้รวมเรื่องการยกเลิกเงื่อนไขการได้รับสิทธิ

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด	**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการ**โดยมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้กับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการด้วยจำนวนเงินที่อิงกับราคา (หรือมูลค่า) ของหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ
พนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน	บุคคลที่ให้บริการกับกิจการเป็นเฉพาะบุคคล ไม่ว่าจะเป็นบุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งดังนี้ 1) บุคคลที่เป็นพนักงานตามวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือทางภาษี 2) บุคคลที่ทำงานกับกิจการภายใต้แนวทางที่เป็นลักษณะเดียวกับบุคคลที่เป็นพนักงานตามวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือทางภาษี หรือ 3) บริการที่ได้รับมีลักษณะเดียวกับบริการที่พนักงานเป็นผู้ให้บริการ ตัวอย่างเช่น คำนิยามนี้รวมถึงฝ่ายบริหาร เช่น พนักงานที่มีอำนาจบังคับบัญชาและหน้าที่ความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ รวมถึงกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหาร (non-executive director)
ตราสารทุน	สัญญาที่เป็นหลักฐานของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ส่วนที่เหลือของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมด[2]
ตราสารทุนที่ออกให้	สิทธิ (ทั้งที่มีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข) ใน**ตราสารทุน**ของกิจการที่ออกให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งภายใต้**ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน	**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับ**ตราสารทุน**ของกิจการ (รวมทั้งหุ้นหรือ**สิทธิซื้อหุ้น**)
มูลค่ายุติธรรม	จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ชำระหนี้สิน หรือ**ตราสารทุนที่ออก**ให้สามารถแลกเปลี่ยนระหว่างบุคคลฝ่ายต่าง ๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรอบรู้และเต็มใจ
วันที่ให้สิทธิ	วันที่กิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ตกลงกันตามข้อตกลงเรื่อง**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์** เมื่อกิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งทราบเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ตามข้อตกลงนั้นร่วมกัน ณ

[2] แม่บทการบัญชีให้นิยามของหนี้สินว่าเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต การชำระภาระผูกพันเป็นผลให้เกิดกระแสไหลออกของทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (เช่น กระแสไหลออกของเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการ)

	วันที่ให้สิทธิ กิจการให้สิทธิกับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือ**ตราสารทุน**ของกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ให้สำเร็จ หากข้อตกลงนั้นขึ้นอยู่กับ**กระบวนการที่ต้องอนุมัติ** (เช่น อนุมัติโดยผู้ถือหุ้น) วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่ที่ข้อตกลงได้รับอนุมัติแล้ว
มูลค่าที่แท้จริง	ผลต่างระหว่าง**มูลค่ายุติธรรม**ของหุ้นที่คู่สัญญามีสิทธิ (ทั้งที่มีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข) ถือหุ้น หรือสิทธิที่จะได้รับหุ้น และราคา (ถ้ามี) ที่คู่สัญญาต้องจ่ายเพื่อให้ได้หุ้น ตัวอย่างเช่น **สิทธิซื้อหุ้น**ที่ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 15 บาท ขณะที่หุ้นมี**มูลค่ายุติธรรม**เท่ากับ 20 บาท มูลค่าที่แท้จริงเท่ากับ 5 บาท
เงื่อนไขทางตลาด	เงื่อนไขที่ราคาใช้สิทธิ การได้รับสิทธิ หรือความสามารถในการใช้สิทธิตาม**ตราสารทุน**ที่ขึ้นอยู่กับราคาตลาดของ**ตราสารทุน**ของกิจการ เช่น ราคาหุ้น หรือจำนวนเงินตาม**มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิซื้อหุ้น**อยู่ ณ ระดับราคาที่กำหนด หรือบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ ซึ่งอ้างอิงกับราคาตลาดของ**ตราสารทุน**ของกิจการที่เกี่ยวข้องกับดัชนีราคาตลาดของ**ตราสารทุน**ของกิจการอื่น
วันที่วัดมูลค่า	วันที่ที่วัด**มูลค่ายุติธรรม**ของ**ตราสารทุนที่ออก**ให้ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับรายการที่เกี่ยวกับ**พนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการให้ลักษณะเดียวกัน** วันที่วัดมูลค่า คือ **วันที่ให้สิทธิ** สำหรับรายการกับบุคคลอื่นนอกเหนือจากพนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) วันที่วัดมูลค่า คือวันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ
คุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว	คุณลักษณะที่กิจการจะออกสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มเติมเมื่อผู้ถือสิทธิซื้อหุ้นใช้สิทธิตาม**สิทธิซื้อหุ้น**เดิมเพื่อให้กิจการออกหุ้น ณ ระดับราคาใช้สิทธิโดยไม่ได้รับชำระเป็นเงินสด
สิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทน	**สิทธิซื้อหุ้นที่ออก**ให้ใหม่เมื่อมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นเดิม ณ ระดับราคาใช้**สิทธิเพื่อให้กิจการออกหุ้น**ให้
ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	ข้อตกลงระหว่างกิจการกับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ที่จะทำ**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์** ซึ่งทำให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการเป็นจำนวนที่อิงกับราคาหุ้นของกิจการหรือ**ตราสารทุน**อื่นของกิจการหรือได้รับ**ตราสารทุน**ของกิจการเมื่อได้ปฏิบัติตาม**เงื่อนไขการได้รับสิทธิ**แล้ว

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	รายการที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับ**ตราสารทุน**ของกิจการ (รวมทั้งหุ้นและ**สิทธิซื้อหุ้น**) หรือได้รับสินค้าหรือบริการโดยก่อให้เกิดหนี้สินที่ต้องชำระให้คู่สัญญาเป็นค่าสินค้าหรือบริการ โดยจำนวนเงินจะอ้างอิงกับราคาหุ้นหรือ**ตราสารทุน**อื่นของกิจการ
สิทธิซื้อหุ้น	สัญญาที่ให้ผู้ถือสิทธิได้รับหุ้นของกิจการ ณ ระดับราคาที่กำหนดไว้แน่นอนในช่วงระยะเวลาที่กำหนด แต่ไม่ใช่ภาระผูกพันที่จะต้องใช้สิทธินั้น
ได้รับสิทธิ	เป็นผู้มีสิทธิ ภายใต้ข้อตกลงของ**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์** สิทธิที่คู่สัญญาจะได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่นหรือ**ตราสารทุน**ของกิจการได้รับสิทธิเมื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ และอีกฝ่ายหนึ่งพึงพอใจในการปฏิบัติตาม**เงื่อนไขการได้รับสิทธิ**ดังกล่าว
เงื่อนไขการได้รับสิทธิ	เงื่อนไขที่ใช้พิจารณาว่ากิจการได้รับบริการที่คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จเพื่อให้ได้สิทธิที่จะได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือ**ตราสารทุน**ของกิจการหรือไม่ ภายใต้ข้อตกลงของ**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์** เงื่อนไขการได้รับสิทธิอาจเป็นอย่างหนึ่งอย่างใด คือ เงื่อนไขการบริการหรือเงื่อนไขผลงาน เงื่อนไขการบริการกำหนดให้คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด เงื่อนไขผลงานกำหนดให้คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ภายในเวลาที่กำหนด (เช่น ต้องทำให้กำไรของกิจการสูงขึ้นตลอดช่วงเวลาที่กำหนดไว้) ซึ่งเงื่อนไขการดำเนินงานอาจรวมไปถึง **เงื่อนไขทางตลาด**
ระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ	ระยะเวลาระหว่างที่ต้องปฏิบัติตาม**เงื่อนไขการได้รับสิทธิ**ภายใต้**ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**ให้สำเร็จ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

ข1. ย่อหน้าที่ 2 – 41 ของภาคผนวกนี้อธิบายการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้โดยนำเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เป็นคุณลักษณะทั่วไปของการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานมาพิจารณา อย่างไรก็ตาม คุณลักษณะไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะที่เสนอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ นอกจากนี้ เนื่องจากประเด็นการวัดมูลค่าที่อธิบายต่อไปเน้นเกี่ยวกับหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้กับพนักงาน โดยสมมติว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นวัด ณ วันที่ให้สิทธิ อย่างไรก็ตาม ประเด็นการวัดมูลค่าที่จะอธิบายต่อไป (เช่น การความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง) ได้นำมาใช้พิจารณาการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากพนักงาน ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ

หุ้น

ข2. สำหรับหุ้นที่ออกให้พนักงาน มูลค่ายุติธรรมของหุ้นต้องวัดมูลค่า ณ ราคาตลาดของหุ้นของกิจการ (หรือราคาตลาดโดยประมาณหากหุ้นของบริษัทไม่ได้จำหน่ายแก่สาธารณะชน) และปรับปรุงโดยคำนึงถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของหุ้นที่ออกให้ (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ซึ่งไม่นำมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 19 – 21)

ข3. ตัวอย่างเช่น หากพนักงานไม่ได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ปัจจัยนี้ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้ ในทำนองเดียวกัน หากหุ้นมีข้อจำกัดในการโอนหลังจากวันที่ได้รับสิทธิ ปัจจัยนี้ต้องนำมาพิจารณาเฉพาะกรณีที่ข้อจำกัดหลังได้รับสิทธิกระทบต่อราคาที่ผู้ลงทุนที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายซื้อหุ้น ตัวอย่างเช่น หากหุ้นนั้นซื้อขายอยู่ในตลาดซื้อขายคล่อง ข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังได้รับสิทธิอาจมีผลเพียงเล็กน้อยต่อราคาหุ้นที่ผู้ลงทุนในตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายซื้อหุ้นนั้น ข้อจำกัดการโอนหุ้นหรือข้อจำกัดอื่นที่เกิดระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิไม่ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิของหุ้นที่ออกให้ เพราะข้อจำกัดเหล่านั้นมีที่มาจากเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่มีอยู่ ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 – 21

สิทธิซื้อหุ้น

ข4. ในหลายกรณี สิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน ไม่มีราคาตลาด เพราะสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ไม่ได้ใช้กับสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขาย หากไม่มีสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขายที่มีเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ เหมือนกับสิทธิซื้อหุ้นของกิจการ ให้คำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้โดยประมาณการจากแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น

ข5. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่ผู้ลงทุนที่มีความรอบรู้และเต็มใจในตลาดจะพิจารณาในการเลือกแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นมาใช้ ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นพนักงานจำนวนมากมีระยะเวลาใช้สิทธินานและมักสามารถใช้สิทธิได้ระหว่างวันที่ให้สิทธิกับวันสิ้นสุดระยะเวลาการใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นนั้น และมักมีการใช้สิทธิตั้งแต่ช่วงแรก ปัจจัยเหล่านี้ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ สำหรับหลายกิจการ ปัจจัยเหล่านี้ทำให้กิจการไม่สามารถใช้สูตรของ Black Scholes และ Merton เนื่องจากสูตรดังกล่าวไม่ให้นำความน่าจะเป็นที่จะใช้สิทธิก่อนสิ้นสุดระยะเวลาการใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นมาพิจารณา และแบบจำลองนี้อาจไม่สะท้อนถึงผลกระทบของการใช้สิทธิเร็วกว่ากำหนดได้อย่างเพียงพอ แบบจำลองนี้ยังไม่อนุญาตสำหรับความน่าจะเป็นที่ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวังและข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองอื่นอาจแตกต่างกันตามระยะเวลาการให้ใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้น อย่างไรก็ตาม สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุตามสัญญาค่อนข้างสั้น หรือต้องมีการใช้สิทธิภายในระยะเวลาไม่นานหลังจากวันที่ได้รับสิทธิ กิจการอาจไม่ต้องนำปัจจัยข้างต้นมาพิจารณา ในกรณีดังกล่าว สูตรของ Black Scholes และ Merton อาจให้มูลค่าที่มีสาระสำคัญเท่ากับแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่มีความยืดหยุ่นกว่า

ข6. อย่างน้อยที่สุด แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น ต้องนำปัจจัยเหล่านี้มาพิจารณา:

ข6.1 ราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้น

ข6.2 อายุของสิทธิซื้อหุ้น

ข6.3 ราคาปัจจุบันของหุ้นที่อ้างอิง

ข6.4 ความผันผวนของราคาหุ้นที่คาดหวัง

ข6.5 เงินปันผลที่คาดหวังจากหุ้น (หากมีการจัดสรร) และ

ข6.6 อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยงสำหรับอายุของสิทธิซื้อหุ้น

ข7. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยอื่นที่ผู้เกี่ยวข้องในตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจลงทุนจะใช้พิจารณาในการกำหนดราคาหุ้น (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิและคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้วซึ่งไม่ให้นำมาพิจารณาในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 19 – 22)

ข8. ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้พนักงานโดยปกติจะไม่สามารถใช้สิทธิระหว่างช่วงเวลาที่ระบุไว้ (เช่น ระหว่างระยะเวลาให้ได้สิทธิ หรือระหว่างช่วงเวลาที่หน่วยงานกำกับหลักทรัพย์กำหนด) ปัจจัยนี้ต้องนำมาพิจารณาในกรณีที่แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่นำมาใช้อาจสมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นจะใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ตลอดอายุของสิทธิซื้อหุ้นดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากกิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิได้เมื่อสิ้นสุดอายุเท่านั้น การไม่สามารถใช้สิทธิระหว่างระยะเวลาให้ได้สิทธิ (หรือระยะเวลาอื่นในระหว่างอายุของสิทธิซื้อหุ้น) ไม่ต้องนำมาปรับปรุง เนื่องจากแบบจำลองได้สมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถใช้สิทธิได้ในช่วงเวลาดังกล่าว

ข9. ปัจจัยอีกประการหนึ่งที่สิทธิซื้อหุ้นที่ให้กับพนักงานมักมีให้ คือ ความน่าจะเป็นที่จะใช้สิทธิซื้อหุ้นเร็ว ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ หรือพนักงานต้องใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิแล้วทั้งหมดเมื่อหมดสภาพการจ้าง ผลกระทบจากการใช้สิทธิเร็วที่คาดไว้ต้องนำมาพิจารณา ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ข16 – ข21

ข10. ปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งผู้เกี่ยวข้องในตลาดที่มีความรอบรู้และความเต็มใจจะไม่นำมาพิจารณาในการกำหนดราคาของสิทธิซื้อหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ต้องไม่นำไปรวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ที่ออกให้ ตัวอย่างเช่น สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้พนักงาน ปัจจัยที่กระทบต่อมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่เกิดจากมุมมองของพนักงานแต่ละคนไม่เกี่ยวข้องกับการประมาณราคาที่ผู้เกี่ยวข้องในตลาดที่มีความรอบรู้และความเต็มใจจะกำหนดขึ้น

ข้อมูลที่ใช้ในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น

ข11. ในการประมาณค่าความผันผวนและเงินปันผลที่คาดหวังของหุ้นอ้างอิง วัตถุประสงค์คือเพื่อประมาณความคาดหวังของราคาของสิทธิซื้อหุ้นที่เจรจาต่อรองหรือซื้อขายแลกเปลี่ยนในตลาดในสถานการณ์ปัจจุบัน เช่นเดียวกัน การประมาณผลกระทบของการใช้สิทธิซื้อหุ้นของพนักงานเร็ว วัตถุประสงค์คือเพื่อประมาณความคาดหวังของบุคคลภายนอกที่สามารถเข้าถึงข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติกรรมการใช้สิทธิของพนักงานที่พัฒนาขึ้นโดยอ้างอิงจากข้อมูลที่มี ณ วันให้สิทธิ

ข12. ค่าความผันผวนของหุ้น เงินปันผลและพฤติกรรมการใช้สิทธิมักมีช่วงของความคาดหวังในอนาคตที่สมเหตุสมผล ดังนั้น ต้องคำนวณค่าคาดหวังโดยถ่วงน้ำหนักแต่ละค่าด้วยความน่าจะเป็นที่แต่ละค่าจะเกิดขึ้น

ข13. ความคาดหวังในอนาคตมักมีพื้นฐานจากประสบการณ์และต้องปรับปรุงหากคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าอนาคตจะแตกต่างจากอดีต ในบางสถานการณ์ ปัจจัยที่ระบุได้อาจชี้ว่าประสบการณ์ในอดีตที่ไม่ได้ปรับปรุงเป็นตัวพยากรณ์ที่ไม่ดีสำหรับประสบการณ์ในอนาคต ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่มีสายงานทางธุรกิจ 2 สายงานที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน จำหน่ายสายงานทางธุรกิจที่เสี่ยงน้อยกว่า ความผันผวนในอดีตจะไม่ใช่ข้อมูลที่ดีที่สุดในการกำหนดความคาดหวังที่สมเหตุสมผลในอนาคต

ข14. ในสถานการณ์อื่น ๆ อาจไม่มีข้อมูลในอดีตอยู่ ตัวอย่างเช่น กิจการที่เข้ามาจดทะเบียนใหม่จะมีข้อมูลความผันผวนของราคาหลักทรัพย์ (ถ้ามี) อยู่น้อย ซึ่งจะอภิปรายถึงกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนหรือจดทะเบียนใหม่ในภายหลัง

ข15. สรุป กิจการต้องไม่ประมาณค่าความผันผวน พฤติกรรมการใช้สิทธิ และเงินปันผล อย่างง่ายโดยมีพื้นฐานเพียงจากข้อมูลในอดีต โดยไม่พิจารณาว่าประสบการณ์ในอดีตเรื่องใดเป็นค่าพยากรณ์ที่สมเหตุสมผลของประสบการณ์ในอนาคต

การใช้สิทธิเร็วที่คาดหวัง

ข16. พนักงานมักใช้สิทธิซื้อหุ้นเร็วด้วยเหตุผลต่าง ๆ เช่น ตามปกติสิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือ ทำให้พนักงานมักใช้สิทธิซื้อหุ้นเร็วเพราะเป็นทางเดียวที่พนักงานจะล้างสถานะของตน เช่นเดียวกัน พนักงานที่สิ้นสุดการจ้างมักจำเป็นต้องใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิแล้วภายในช่วงเวลาสั้น ๆ มิฉะนั้นจะถูกริบสิทธิ ปัจจัยนี้ทำให้พนักงานใช้สิทธิเร็ว ปัจจัยอื่นที่ทำให้ใช้สิทธิเร็ว เช่น การหลีกเลี่ยงความเสี่ยงและการขาดการกระจายความมั่งคั่ง

ข17. วิธีพิจารณาผลกระทบของการใช้สิทธิเร็วที่คาดหวังขึ้นอยู่กับแบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้ ตัวอย่างเช่น การใช้สิทธิเร็วที่คาดหวังอาจถูกนำมาพิจารณาโดยการใช้ประมาณการอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวัง (สำหรับสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน อายุของสิทธิซื้อหุ้น หมายถึงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ให้สิทธิจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิซื้อหุ้น) เป็นข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น (เช่น สูตรของ Black Scholes และ Merton) หรือการใช้สิทธิเร็วอาจพิจารณานำเข้าแบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นแบบทวินามหรือแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นอื่นที่ใช้อายุของสัญญาเป็นข้อมูลนำเข้า

ข18. ปัจจัยที่ใช้ประมาณการใช้สิทธิเร็วรวมถึง

ข18.1 ระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ เพราะสิทธิซื้อหุ้นมักไม่ให้ใช้สิทธิจนกว่าจะสิ้นสุดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ดังนั้น การกำหนดความสำคัญของการใช้สิทธิเร็วในการกำหนดมูลค่าจึงขึ้นอยู่กับข้อสมมติว่า สิทธิซื้อหุ้นนั้นจะได้รับสิทธิ ความสำคัญของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิอภิปรายอยู่ในย่อหน้าที่ 19 – 21

ข18.2 ระยะเวลาเฉลี่ยที่สิทธิซื้อหุ้นที่คล้ายกันคงเหลืออยู่ในอดีต

ข18.3 ราคาของหุ้นอ้างอิง ประสบการณ์อาจชี้ว่าพนักงานมีแนวโน้มจะใช้สิทธิซื้อหุ้นเมื่อราคาหุ้นไปถึงระดับราคาหนึ่งที่สูงกว่าราคาใช้สิทธิ

ข18.4 ระดับของพนักงานภายในองค์กร เช่น ประสบการณ์อาจชี้ว่า พนักงานระดับสูงมีแนวโน้มจะใช้สิทธิซื้อหุ้นช้ากว่าพนักงานระดับล่าง (อธิบายในย่อหน้าที่ ข21)

ข18.5 ค่าความผันผวนที่คาดหวังของหุ้นอ้างอิง โดยเฉลี่ยพนักงานมีแนวโน้มที่จะใช้สิทธิซื้อหุ้นของหุ้นที่มีความผันผวนสูงก่อนหุ้นที่มีความผันผวนต่ำ

ข19. ตามย่อหน้าที่ ข17 ผลกระทบจากการใช้สิทธิเร็วให้นำมาพิจารณาโดยประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นเพื่อเป็นข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น เมื่อประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้กลุ่มพนักงาน กิจการควรประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นของกลุ่มพนักงานถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักกลุ่มย่อย ตามข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติกรรมการใช้สิทธิของพนักงาน (ดูรายละเอียดต่อไป)

ข20. การแยกสิทธิซื้อหุ้นตามกลุ่มของพนักงานที่มีพฤติกรรมการใช้สิทธิลักษณะเดียวกันมีความสำคัญอย่างยิ่ง มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นไม่ได้มีความสัมพันธ์แบบเส้นตรงกับเงื่อนไขของสิทธิซื้อหุ้น มูลค่าเพิ่มขึ้นในอัตราที่ลดลงเมื่อระยะเวลาของสิทธิซื้อหุ้นนานขึ้น ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่มีข้อสมมติทุกอย่างเท่ากัน แม้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 2 ปีจะมีมูลค่ามากกว่าสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 1 ปี แต่มูลค่าไม่ได้มากกว่า 1 เท่า หมายความว่า การประมาณมูลค่าสิทธิซื้อหุ้นตามเกณฑ์ของอายุสิทธิซื้อหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักภายในกลุ่มที่มีอายุของสิทธิซื้อหุ้นต่างกันจะมีมูลค่าเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ การแยกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้เป็นกลุ่มย่อย โดยแต่ละกลุ่มมีอายุของสิทธิซื้อหุ้นใกล้เคียงกัน นำมาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก จะลดมูลค่าที่เกินจริงลง

ข21. ข้อพิจารณาในลักษณะเดียวกับข้างต้นจะใช้เมื่อใช้แบบจำลองทวินามหรือแบบจำลองลักษณะเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ประสบการณ์ของกิจการที่ให้สิทธิซื้อหุ้นครอบคลุมพนักงานทุกระดับอาจชี้ว่าผู้บริหารระดับสูงมีแนวโน้มที่จะถือสิทธิซื้อหุ้นไว้นานกว่าผู้บริหารระดับกลาง และพนักงานระดับล่างมีแนวโน้มที่จะใช้สิทธิก่อนพนักงานระดับอื่น นอกจากนี้ พนักงานที่ได้รับการสนับสนุนหรือถูกกำหนดให้ต้องถือตราสารทุนรวมถึงสิทธิซื้อหุ้นไว้ขั้นต่ำจำนวนหนึ่ง โดยเฉลี่ยจะใช้สิทธิซื้อหุ้นช้ากว่าพนักงานที่ไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ การแยกสิทธิซื้อหุ้นตามกลุ่มพนักงานที่มีลักษณะการใช้สิทธิคล้ายกันจะทำให้การประมาณมูลค่ายุติธรรมรวมของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้ได้แม่นยำกว่า

ค่าความผันผวนที่คาดหวัง

ข22. ค่าความผันผวนที่คาดหวังเป็นตัววัดจำนวนเงินของราคาที่คาดหวังที่ผันผวนไประหว่างงวดเวลาหนึ่ง ตัววัดของความผันผวนที่ใช้ในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นคือค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานประจำปีของอัตราผลตอบแทนสะสมของหุ้นที่ต่อเนื่องตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ค่าความผันผวนปกติจะแสดงในรูปของค่ารายปีที่ใช้ในการคำนวณที่สามารถเปรียบเทียบกันได้โดยไม่ขึ้นกับงวดเวลาอื่นเช่น ค่าสังเกตของราคารายวัน รายสัปดาห์หรือรายเดือน

ข23. อัตราผลตอบแทน (ซึ่งอาจเป็นบวกหรือลบ) ของหุ้นในช่วงเวลาหนึ่งวัดว่า ผู้ลงทุนจะได้รับผลประโยชน์จากเงินปันผลหรือการเพิ่มค่า (ลดค่า) ของราคาหุ้น

ข24. ค่าความผันผวนที่คาดหวังรายปี คือ ช่วงซึ่งอัตราผลตอบแทนประจำปีสะสมต่อเนื่องมักถูกคาดว่าจะอยู่ระหว่างประมาณ 2 ใน 3 ของช่วงเวลา ตัวอย่างเช่น หุ้นที่มีอัตราผลตอบแทนที่คาดหวังสะสมต่อเนื่อง 12% จะมีค่าความผันผวน 30% หมายความว่า ค่าความน่าจะเป็นที่อัตราผลตอบแทนของหุ้นนี้ในช่วง 1 ปีจะอยู่ระหว่าง –18% (12% – 30%) และ 42% (12% + 30%) อยู่ประมาณ 2/3 หากราคาหุ้นเป็น 100 บาท ณ ต้นปีและไม่มีการจ่ายเงินปันผล ราคาหุ้น ณ สิ้นปีที่คาดหวังจะอยู่ระหว่าง 83.53 บาท (100 บาท x $e^{-0.18}$) และ 152.20 บาท (100 บาท x $e^{0.42}$) อยู่ประมาณ 2/3 ของช่วงเวลา

ข25. ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวังรวมถึง

ข25.1 ค่าความผันผวนตามนัยจากสิทธิซื้อหุ้นที่ซื้อขายกันที่มีต่อหุ้นของกิจการหรือตราสารอื่นที่ซื้อขายกันของกิจการที่มีคุณลักษณะของสิทธิซื้อหุ้น (เช่น หนี้แปลงสภาพได้) (ถ้ามี)

ข25.2 ค่าความผันผวนในอดีตของหุ้นตลอดช่วงเวลาล่าสุดที่สอดคล้องกับค่าคาดหวังของสิทธิซื้อหุ้น (โดยพิจารณาถึงอายุสัญญาของสิทธิซื้อหุ้นที่เหลืออยู่และผลกระทบของการใช้สิทธิก่อนกำหนดที่คาดหวัง)

ข25.3 ความยาวนานของระยะเวลาที่หุ้นของกิจการได้ซื้อขายกับสาธารณชน กิจการที่จดทะเบียนใหม่อาจมีค่าความผันผวนในอดีตสูงเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่จดทะเบียนมานานกว่า แนวทางที่แนะนำสำหรับกิจการใหม่จะอธิบายในส่วนต่อไป

ข25.4 แนวโน้มที่ค่าความผันผวนจะผันกลับไปสู่ค่าเฉลี่ย เช่น ระดับโดยเฉลี่ยในระยะยาว และปัจจัยอื่นที่ชี้ว่า ค่าความผันผวนที่คาดหวังในอนาคตอาจแตกต่างจากค่าความผันผวนในอดีต ตัวอย่างเช่น หากราคาหุ้นของกิจการอาจผันผวนผิดปกติในช่วงเวลาหนึ่งที่อาจระบุได้ เพราะล้มเหลวในการประมูลเพื่อซื้อกิจการหรือมีการปรับโครงสร้างครั้งใหญ่ ช่วงเวลานั้นต้องไม่นำมาพิจารณาในการคำนวณค่าความผันผวนประจำปีเฉลี่ยในอดีต

ข25.5 ช่วงของค่าสังเกตของราคาที่เหมาะสมและปกติ ค่าสังเกตของราคามักสม่ำเสมอตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้ราคาปิดของแต่ละสัปดาห์หรือราคาสูงสุดของสัปดาห์ แต่ต้องไม่ใช้ราคาปิดบางสัปดาห์และสัปดาห์ที่เหลือใช้ราคาสูงสุด นอกจากนี้ค่าสังเกตของราคาต้องเป็นเงินสกุลเดียวกับราคาใช้สิทธิ

กิจการที่จดทะเบียนใหม่

ข26. ตามย่อหน้าที่ ข25 กิจการต้องพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตของราคาหุ้นตลอดช่วงเวลาล่าสุดที่สอดคล้องกับเงื่อนไขของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวัง หากกิจการที่จดทะเบียนใหม่ยังไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับค่าความผันผวนในอดีตเพียงพอ กิจการต้องคำนวณค่าความผันผวนในอดีตในช่วงเวลาที่นานที่สุดที่หุ้นนั้นมีกิจกรรมซื้อขาย กิจการสามารถพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตของกิจการที่คล้ายกันในช่วงเวลาที่เปรียบเทียบกันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการที่จดทะเบียนเพียง 1 ปีและให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวังเฉลี่ย 5 ปีต้องพิจารณารูปแบบและระดับของค่าความผันผวนที่คาดหวังของกิจการในอุตสาหกรรมเดียวกันที่มีหุ้นซื้อขายให้สาธารณชนมา 6 ปี

กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียน

ข27. กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนจะไม่มีข้อมูลในอดีตเพื่อใช้พิจารณาเมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวัง ปัจจัยบางประการที่กำหนดไว้ต่อไปต้องนำมาพิจารณาแทน

ข28. ในบางกรณี กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนที่ออกสิทธิซื้อหุ้นหรือหุ้นให้พนักงาน (หรือบุคคลอื่น) เป็นประจำ อาจต้องกำหนดตลาดภายในสำหรับหุ้น ค่าความผันผวนสำหรับราคาหุ้นเหล่านี้สามารถพิจารณาได้เมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวัง

ข29. กิจการอาจสามารถเลือกพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตหรือโดยนัยของกิจการที่จดทะเบียนที่คล้ายกันที่มีข้อมูลราคาหุ้นหรือราคาสิทธิซื้อหุ้นอยู่ที่ใช้เมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวังได้ กรณีนี้จะเหมาะสมเมื่อกิจการสามารถอ้างอิงมูลค่าของหุ้นตามราคาของหุ้นของกิจการที่จดทะเบียนที่คล้ายกัน

ข30. หากกิจการไม่สามารถอ้างอิงการประมาณมูลค่าหุ้นของกิจการตามราคาหุ้นของกิจการที่จดทะเบียนที่คล้ายกัน และเลือกใช้วิธีคำนวณมูลค่าหุ้นอีกวิธีหนึ่ง กิจการสามารถประมาณราคาหุ้นได้จากค่าความผันผวนที่คาดหวังที่สอดคล้องกับวิธีคำนวณมูลค่านั้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดมูลค่าของหุ้นตามเกณฑ์สินทรัพย์สุทธิหรือกำไร กิจการสามารถพิจารณาค่าความผันผวนของมูลค่าสินทรัพย์สุทธินั้นหรือตามกำไร

เงินปันผลที่คาดหวัง

ข31. เงินปันผลที่คาดหวังจะนำมาพิจารณาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นหรือไม่ ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่คู่สัญญามีสิทธิได้รับเงินปันผลหรือสิ่งเทียบเท่าเงินปันผล

ข32. ตัวอย่างเช่น หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นและมีสิทธิได้รับเงินปันผลของหุ้นอ้างอิงหรือเงินปันผลเทียบเท่า (ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสดหรือลดราคาใช้สิทธิ) ระหว่างวันที่ให้สิทธิถึงวันที่ใช้สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นที่ให้ต้องมีมูลค่าเสมือนว่าหุ้นอ้างอิงนั้นไม่ได้จ่ายเงินปันผล คือ เงินปันผลที่คาดหวังต้องเท่ากับศูนย์

ข33. ในกรณีเดียวกัน เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันให้สิทธิแก่พนักงาน ต้องไม่ปรับปรุงเงินปันผลที่คาดหวังหากพนักงานได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ

ข34. ในกรณีตรงข้าม หากพนักงานไม่ได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ (หรือก่อนการใช้สิทธิในกรณีของสิทธิซื้อหุ้น) การประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันให้สิทธิแก่พนักงานต้องนำเงินปันผลที่คาดหวังมาพิจารณามูลค่าด้วย กล่าวคือ เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ให้นำเงินปันผลที่คาดหวังมาพิจารณาในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ให้นำมูลค่าปัจจุบันของเงินปันผลที่คาดหวังที่จะจ่ายระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิมาลดมูลค่ายุติธรรมของหุ้น

ข35. แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นโดยปกติต้องมีข้อมูลอัตราผลตอบแทนเงินปันผลที่คาดหวัง อย่างไรก็ดี แบบจำลองเหล่านี้อาจปรับปรุงโดยใช้จำนวนเงินปันผลที่คาดหวังแทนอัตราผลตอบแทน กิจการอาจเลือกใช้อัตราผลตอบแทนที่คาดหวังหรือผลตอบแทนที่คาดหวังที่จะจ่ายให้อย่างใดอย่างหนึ่ง หากกิจการเลือกใช้ผลตอบแทนที่คาดหวังที่จะจ่ายให้ต้องพิจารณารูปแบบของเงินปันผลที่เพิ่มขึ้นในอดีต ตัวอย่างเช่น หากปกตินโยบายของกิจการจะเพิ่มเงินปันผลให้ 3% ต่อปี การประมาณมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นต้องไม่สมมติว่า จำนวนเงินปันผลจะคงที่ตลอดอายุของสิทธิซื้อหุ้น หากไม่มีหลักฐานสนับสนุนข้อสมมติดังกล่าว

ข36. โดยปกติข้อสมมติเกี่ยวกับเงินปันผลที่คาดหวังต้องใช้ข้อมูลที่เผยแพร่แก่สาธารณชนเป็นเกณฑ์ กิจการที่ไม่จ่ายเงินปันผลและไม่มีแผนที่จะจ่ายต้องสมมติว่าอัตราผลตอบแทนเงินปันผลเป็นศูนย์ อย่างไรก็ดี กิจการที่เริ่มตั้งใหม่ที่ไม่มีประวัติการจ่ายเงินปันผลอาจคาดว่าจะเริ่มจ่ายเงินปันผลระหว่างอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน กิจการเหล่านี้ต้องใช้อัตราผลตอบแทนเงินปันผลเฉลี่ยที่ผ่านมา (หรือศูนย์) และค่าเฉลี่ยอัตราผลตอบแทนเงินปันผลของกิจการกลุ่มที่จะนำมาเปรียบเทียบกันได้อย่างเหมาะสม

อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง

ข37. อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง หมายถึง อัตราผลตอบแทนของตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นซึ่งราคาใช้สิทธิเป็นสกุลเงินของประเทศนั้น โดยอายุของตราสารที่เหลืออยู่เท่ากับอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่า (ใช้อายุของสิทธิซื้อหุ้นและพิจารณาผลกระทบของการใช้สิทธิเร็ว) หากไม่มีตราสารของรัฐบาลที่มีลักษณะดังกล่าวหรือสภาพแวดล้อมชี้ให้เห็นว่าตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นมีความหมายไม่เหมือนกับอัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง

(เช่น เศรษฐกิจที่ภาวะเงินเฟ้อสูง) อาจใช้อัตราผลตอบแทนของตราสารอื่นที่เหมาะสมแทน นอกจากนี้ ต้องใช้อัตราผลตอบแทนของตราสารอื่นแทนหากผู้เกี่ยวข้องในตลาดใช้อัตราดังกล่าว แทนอัตราผลตอบแทนของตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุเท่ากับสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่า

ผลกระทบของโครงสร้างทางการเงิน

ข38. ตามปกติบุคคลที่ 3 ซึ่งไม่ใช่กิจการเป็นผู้ออกสิทธิซื้อหุ้นเพื่อค้า เมื่อมีการใช้สิทธิซื้อหุ้น ผู้ออกจะส่งมอบหุ้นที่ได้มาจากผู้ที่ถือหุ้นให้กับผู้ถือสิทธิซื้อหุ้น ดังนั้นการใช้สิทธิซื้อหุ้นลักษณะนี้จึงไม่เกิดผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิ

ข39. ในทางตรงกันข้าม เมื่อกิจการออกสิทธิซื้อหุ้น กิจการจะออกหุ้นใหม่เมื่อมีการใช้สิทธิ (ไม่ว่าจะออกหุ้นใหม่จริงหรือในเนื้อหาสาระของรายการเสมือนออกหุ้นใหม่โดยซื้อหุ้นคืนมาและถือเป็นหุ้นทุนซื้อคืนไว้ให้กับผู้ใช้สิทธิ) เนื่องจากหุ้นที่ออกจะมีราคาเท่ากับราคาใช้สิทธิ ไม่ใช่ราคาตลาดของหุ้น ณ วันใช้สิทธิ จึงอาจเกิดผลปรับลดต่อราคาหุ้น ดังนั้น ผู้ถือสิทธิซื้อหุ้นจะไม่ได้รับกำไรจากการใช้สิทธิมากเหมือนกับการใช้สิทธิซื้อหุ้นเพื่อค้าซึ่งไม่เกิดผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิ

ข40. ในกรณีนี้ มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้จะได้รับผลกระทบหรือไม่ ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น จำนวนหุ้นใหม่ที่ออกเพื่อการใช้สิทธิซื้อหุ้นเปรียบเทียบกับจำนวนหุ้นที่ออกอยู่แล้ว นอกจากนี้ หากตลาดคาดว่าจะมีการให้สิทธิซื้อหุ้น ตลาดอาจคำนึงถึงผลกระทบการปรับลดที่อาจเกิดขึ้นต่อราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ

ข41. อย่างไรก็ดี กิจการต้องพิจารณาว่า ผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นในอนาคตจะมีผลกระทบต่อการประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันให้สิทธิ แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นสามารถปรับโดยคำนึงถึงผลกระทบการปรับลดที่อาจเกิดขึ้นด้วย

การปรับปรุงข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

ข42. ย่อหน้าที่ 27 กำหนดว่า โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้หรือการยกเลิกหรือการชำระด้วยตราสารทุน อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับโดยวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้ตราสารทุน หากตราสารทุนนั้นไม่ได้รับสิทธิเพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (เงื่อนไขอื่นนอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด) ได้ ณ วันที่ให้สิทธิ นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการปรับปรุงเงื่อนไขที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เพิ่มขึ้นหรือเพิ่มประโยชน์แก่พนักงาน

ข43. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 27

ข43.1 หากการปรับปรุงเงื่อนไขต่าง ๆ ทำให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเพิ่ม (เช่น โดยลดราคาใช้สิทธิ) จากการวัดมูลค่าทันทีทั้งก่อนและหลังการปรับปรุง กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ให้ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มเป็นผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ปรับปรุงกับมูลค่ายุติธรรมเดิมของตราสารทุนที่ประมาณ ณ วันที่ปรับปรุง หากการ

ปรับปรุงเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มให้รวมในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลาจากวันที่ปรับปรุงถึงวันที่ได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ปรับปรุงเพิ่มจากจำนวนที่อ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิตราสารเดิม หากการปรับปรุงเกิดขึ้นหลังวันที่ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ได้ต้องรับรู้ทันทีหรือตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิหากพนักงานต้องให้บริการในระยะเวลาเพิ่มเติมจนเสร็จและได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ปรับปรุงอย่างไม่มีเงื่อนไข

ข43.2 กรณีการปรับปรุงเงื่อนไขต่างๆ ทำให้จำนวนตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มขึ้น กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มที่วัดมูลค่า ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไขในการวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับสำหรับตราสารทุนที่ออกให้เช่นเดียวกับย่อหน้าที่ ข43.1 ตัวอย่างเช่น หากการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มต้องนำมารวมในการวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ปรับปรุงเงื่อนไขจนถึงวันที่ที่คู่สัญญาได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ออกเพิ่มให้เพิ่มเติมจากจำนวนเงินเดิมตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันให้สิทธิ ซึ่งจะรับรู้ตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิครั้งแรกที่เหลืออยู่

ข43.3 หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน ตัวอย่างเช่น โดยการลดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ หรือโดยการปรับปรุงหรือขจัดเงื่อนไขผลงาน (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด และการเปลี่ยนแปลงทำให้ต้องรับรู้รายการให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ ข43.1 ข้างต้น) กิจการต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ปรับปรุงมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 19 – 21

ข44. นอกจากนี้ หากกิจการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขหรือข้อกำหนดต่างๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ในลักษณะที่ลดมูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์กับพนักงาน กิจการยังต้องบันทึกบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้เสมือนว่าไม่มีการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้น (นอกจากการยกเลิกตราสารทุนที่ออกให้บางส่วนหรือทั้งหมดซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 28) ตัวอย่างเช่น

ข44.1 หากการปรับปรุงเงื่อนไขต่างๆ ลดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ วัดทันทีก่อนและหลังการปรับปรุงเงื่อนไข กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขที่ลดมูลค่ายุติธรรมมาพิจารณา แต่ต้องวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ให้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ออกตราสารทุนที่ให้เป็นเกณฑ์

ข44.2 หากการปรับปรุงเงื่อนไขลดจำนวนของตราสารทุนที่ออกให้พนักงาน จำนวนที่ลดลงดังกล่าวให้รับรู้เป็นการยกเลิกส่วนของตราสารทุนที่ออกให้ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28

ข44.3 หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน เช่น โดยเพิ่มระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ หรือโดยปรับหรือเพิ่มเงื่อนไขผลงาน (นอกเหนือจาก

เงื่อนไขทางตลาดที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้าที่ ข44.1 ข้างต้น) กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 19 – 21

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แนวปฏิบัติในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ มาใช้

คำแนะนำนี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

คำนิยามของวันที่ให้สิทธิ

แนวปฏิบัติ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้นิยามของวันที่ให้สิทธิว่า คือ วันที่กิจการและพนักงาน (หรือบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) เห็นด้วยตามข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการและคู่สัญญาเห็นชอบเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดของข้อตกลง ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการต้องหารือกับคู่สัญญาเรื่องสิทธิที่จะชำระด้วยเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการ โดยมีเงื่อนไขว่าสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่กำหนด (ถ้ามี) หากข้อตกลงขึ้นอยู่กับกระบวนการอนุมัติ (ตัวอย่างเช่น อนุมัติโดยผู้ถือหุ้น) วันที่ให้สิทธิคือวันที่กิจการได้รับอนุมัติให้ให้สิทธิ

แนวปฏิบัติ 2 วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่ทั้ง 2 ฝ่ายเห็นด้วยกับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ คำว่า “เห็นด้วย” ใช้ในความหมายที่ใช้ทั่วไป ซึ่งหมายความว่า ต้องมีทั้งข้อเสนอและการยอมรับข้อเสนอนั้น ดังนั้น วันที่ฝ่ายหนึ่งเสนอข้อเสนอให้อีกฝ่ายหนึ่งยังไม่ถือเป็นวันที่ให้สิทธิ วันที่ให้สิทธิต้องเป็นวันที่อีกฝ่ายยอมรับข้อเสนอ ในบางสถานการณ์ คู่สัญญาเห็นด้วยกับข้อตกลงอย่างชัดเจนโดยลงนามในสัญญา ขณะที่บางสถานการณ์ ข้อตกลงอาจไม่ชัดเจน เช่น ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงาน ข้อตกลงของพนักงานมีหลักฐานสนับสนุนเมื่อพนักงานเริ่มให้บริการ

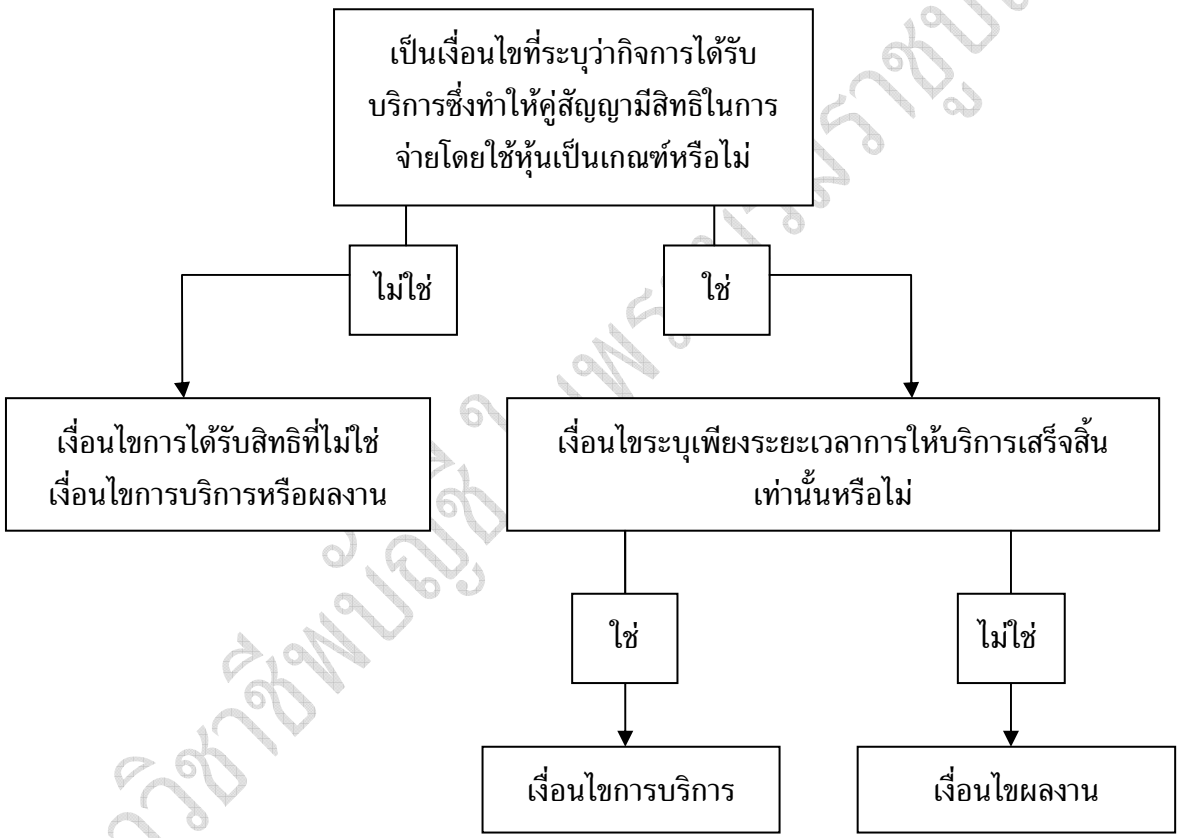
แนวปฏิบัติ 3 นอกจากนี้ เมื่อทั้ง 2 ฝ่ายเห็นด้วยกับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ทั้ง 2 ฝ่ายต้องเห็นชอบร่วมกันเรื่องเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของข้อตกลง ดังนั้น หากทั้ง 2 ฝ่ายยอมรับเงื่อนไขและข้อกำหนดบางเรื่อง ณ วันใดวันหนึ่ง และยอมรับเงื่อนไขและข้อกำหนดที่เหลือในภายหลัง ให้ถือว่าวันที่ทั้ง 2 ฝ่ายเห็นด้วยกับเงื่อนไขและข้อกำหนดทั้งหมดเป็นวันที่ให้สิทธิ ตัวอย่างเช่น หากกิจการตกลงออกสิทธิซื้อหุ้นให้พนักงานคนหนึ่ง แต่ราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นจะกำหนดโดยคณะกรรมการพิจารณาค่าตอบแทนที่จะประชุมกันทุก 3 เดือน วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่คณะกรรมการพิจารณาค่าตอบแทนกำหนดราคาใช้สิทธิ

แนวปฏิบัติ 4 ในบางกรณี วันที่ให้สิทธิอาจเกิดขึ้นหลังจากที่พนักงานที่ได้รับตราสารทุนให้บริการกับกิจการแล้ว ตัวอย่างเช่น หากการให้ตราสารทุนต้องได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้น วันที่ให้สิทธิอาจเกิดขึ้นหลังจากที่พนักงานให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดว่า กิจการต้องรับรู้บริการเมื่อได้รับบริการแล้ว ในสถานการณ์เช่นนี้กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิ (เช่น ประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน) เพื่อรับรู้บริการที่ได้รับ

ระหว่างวันที่เริ่มให้บริการจนถึงวันที่ให้สิทธิ เมื่อกำหนดวันที่ให้สิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการที่เคยทำไว้ก่อนเพื่อให้จำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับ ณ วันที่ให้สิทธิเป็นไปตามเกณฑ์ของมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิในที่สุด

คำนิยามของเงื่อนไขการได้รับสิทธิ

แนวปฏิบัติ 4ก มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ให้นิยามของเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ว่าเป็นเงื่อนไขที่กำหนดว่ากิจการได้รับบริการซึ่งทำให้คู่สัญญามีสิทธิได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการ ภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์หรือไม่ แผนผังต่อไปนี้แสดงแนวการประเมินเงื่อนไขว่าเป็นเงื่อนไขการให้บริการหรือผลงาน หรือเป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน



วันที่วัดมูลค่าสำหรับรายการกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน

แนวปฏิบัติ 5 สำหรับรายการกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) ซึ่งวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ

แนวปฏิบัติ 6 หากสินค้าหรือบริการนั้นมีการส่งมอบมากกว่า 1 วัน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ในแต่ละวันเมื่อได้รับสินค้าหรือบริการ กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวเมื่อวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ณ วันนั้น

แนวปฏิบัติ 7 อย่างไรก็ดี ในบางกรณีสามารถใช้ค่าประมาณของมูลค่ายุติธรรมได้ ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้รับบริการต่อเนื่องตลอดระยะเวลา 3 เดือน และราคาหุ้นของกิจการไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญตลอดช่วงเวลานั้น กิจการสามารถใช้ราคาหุ้นเฉลี่ยตลอดระยะเวลา 3 เดือนในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ได้

ข้อตกลงในช่วงการเปลี่ยนแปลง

แนวปฏิบัติ 8 ย่อหน้าที่ 54 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) สนับสนุน (แต่ไม่บังคับ) ให้กิจการใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับการให้ตราสารทุนรายการอื่น ๆ (เช่น การให้ตราสารทุนนอกเหนือจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 53 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หากกิจการเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเหล่านั้นที่วัดมูลค่า ณ วันที่วัดมูลค่าต่อสาธารณชน ตัวอย่างเช่น ตราสารทุนดังกล่าวรวมถึงตราสารทุนที่กิจการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีการเงินของประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 123 เรื่อง การบัญชีสำหรับค่าตอบแทนที่ใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ตัวอย่าง

รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

แนวปฏิบัติ 9 สำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนซึ่งอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่ากิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการได้รับสิทธิ นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด[3] มาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า (เช่น วันที่ให้สิทธิ สำหรับรายการกับพนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) แต่กิจการต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิมาร่วมพิจารณาโดยปรับปรุงจำนวนตราสารทุนที่รวมในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินของรายการดังกล่าว เพื่อว่าท้ายสุด จำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนจากตราสารทุนที่ออกให้จะขึ้นอยู่กับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้น ตามเกณฑ์การสะสม จะไม่มีการรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหากตราสารทุนที่ออก

[3] ในข้อความส่วนที่เหลือของย่อหน้านี้ได้กล่าวถึงการอภิปรายเรื่องเงื่อนไขการได้รับสิทธิไม่รวมเงื่อนไขทางตลาด ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ให้ยังไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากความล้มเหลวในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ เช่น คู่สัญญาไม่สามารถให้บริการตามระยะเวลาที่กำหนดได้ หรือเงื่อนไขผลงานไม่บรรลุตามเป้าหมาย วิธีการบัญชีแบบนี้เรียกว่า วิธีการปรับปรุงรายการ ณ วันที่ให้สิทธิ เพราะจำนวนตราสารทุนที่นำมารวมในการกำหนดมูลค่าของรายการจะต้องปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนผลลัพธ์ของเงื่อนไขการได้รับสิทธิ แต่ไม่ต้องปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเหล่านั้น มูลค่ายุติธรรมให้ประมาณขึ้น ณ วันที่ให้สิทธิ (สำหรับรายการกับพนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) และไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าในภายหลัง ดังนั้น กิจการไม่ต้องนำการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนหลังจากวันที่ให้สิทธิมาร่วมพิจารณาในการกำหนดมูลค่าของรายการ (นอกจากกรณีที่วัดมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่โอนให้หากมีการปรับปรุงการให้ตราสารทุนในภายหลัง)

แนวปฏิบัติ 10 ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเหล่านี้ ย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กำหนดให้กิจการรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ โดยใช้การประมาณที่ดีที่สุดถึงจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ และปรับปรุงประมาณการนั้น (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิแตกต่างจากประมาณการที่ผ่านมา ณ วันที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด (ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 เกี่ยวกับเงื่อนไขทางตลาด)

แนวปฏิบัติ 11 ในตัวอย่างด้านล่าง สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ทั้งหมดได้รับสิทธิ ณ เวลาเดียวกันเมื่อสิ้นสุดงวดเวลาที่กำหนด ในบางสถานการณ์ สิทธิซื้อหุ้นหรือตราสารทุนอื่นที่ออกให้อาจได้รับสิทธิแบบทยอยให้ตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ตัวอย่างเช่น สมมติพนักงานคนหนึ่งได้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ ซึ่งจะทยอยได้รับสิทธิครั้งละ 25 สิทธิ ณ วันสิ้นปีทุกปีเป็นเวลา 4 ปีถัดไป ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติกับสิทธิที่ทยอยให้นี้เป็นการให้สิทธิซื้อหุ้นที่แยกจากกันในแต่ละครั้งที่ให้สิทธิ เพราะสิทธิซื้อหุ้นที่ทยอยให้แต่ละครั้งมีระยะเวลาให้ได้รับสิทธิแตกต่างกัน ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แต่ละครั้งจึงแตกต่างกัน (เพราะช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่ยาวนานต่างกันมีผลกระทบ ตัวอย่างเช่น กระทบต่อจังหวะเวลาของกระแสเงินสดที่เกิดจากการใช้สิทธิซื้อหุ้น)

ตัวอย่างที่ 1
ที่มา กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานให้แก่กิจการตลอดช่วงเวลา 3 ปีถัดไป กิจการประมาณว่ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิเป็น 15 บาท

ตัวอย่างที่ 1

ตามเกณฑ์ความน่าจะเป็นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการประมาณว่าพนักงานร้อยละ 20 จะลาออกระหว่างงวด 3 ปี และจะต้องริบสิทธิซื้อหุ้นส่วนนี้

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

สถานการณ์ที่ 1

หากทุกอย่างเป็นไปตามคาด กิจการรับรู้จำนวนเงินต่อไปนี้ระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้น

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x 15 บาท x 1/3 ปี	200,000	200,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x 15 บาท x 2/3 ปี) – 200,000 บาท	200,000	400,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x 15 บาท x 3/3 ปี) – 400,000 บาท	200,000	600,000

สถานการณ์ที่ 2

ระหว่างปีที่ 1 มีพนักงาน 20 คนลาออก กิจการปรับปรุงประมาณการของพนักงานที่จะลาออกตลอด 3 ปี จากร้อยละ 20 (พนักงาน 100 คน) เป็นร้อยละ 15 (พนักงาน 75 คน) ระหว่างปีที่ 2 มีพนักงาน 22 คนลาออกเพิ่ม กิจการปรับปรุงประมาณการของพนักงานที่จะลาออกตลอด 3 ปีจากร้อยละ 15 เป็นร้อยละ 12 (พนักงาน 60 คน) ระหว่างปีที่ 3 มีพนักงาน 15 คนลาออกเพิ่ม ดังนั้น พนักงาน 57 คนถูกริบสิทธิซื้อหุ้นระหว่าง 3 ปี และสิทธิซื้อหุ้นที่เหลือ 44,300 สิทธิ (พนักงาน 443 คน x 100 สิทธิต่อพนักงาน 1 คน) ได้รับสิทธิเมื่อสิ้นปีที่ 3

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 85% x 15 บาท x 1/3 ปี	212,500	212,500
2	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 88% x 15 บาท x 2/3 ปี) – 212,500 บาท	227,500	440,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 44,300 สิทธิ x 15 บาท) – 440,000 บาท	224,500	664,500

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แนวปฏิบัติ 12 ตัวอย่างที่ 1 สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ตามเงื่อนไขที่พนักงานต้องปฏิบัติงานตลอดระยะเวลาที่กำหนด ในบางกรณี สิทธิซื้อหุ้นหรือหุ้นที่ออกให้อาจขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่พนักงานต้องปฏิบัติงานให้ผลงานสำเร็จตามเป้าหมาย ตัวอย่างที่ 2 3 และ 4 แสดงแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้โดยมีเงื่อนไขผลงาน (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด ซึ่งอภิปรายในแนวปฏิบัติ 13 และแสดงในตัวอย่างที่ 5 และ 6) ในตัวอย่างที่ 2 ระยะเวลาให้ได้รับสิทธิจะผันแปรไปตามการที่พนักงานปฏิบัติงานได้ตามเงื่อนไขผลงาน ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการประมาณระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่คาดหวัง โดยใช้ผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดของการปฏิบัติตามเงื่อนไขผลงาน และปรับปรุงประมาณการนั้น (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิมีแนวโน้มว่าจะแตกต่างจากประมาณการเดิม

ตัวอย่างที่ 2

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขผลงาน ซึ่งมีระยะเวลาให้ได้รับสิทธิแตกต่างกัน

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้หุ้น 100 หุ้นแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานให้แก่กิจการตลอดช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ พนักงานจะได้รับสิทธิในหุ้น ณ สิ้นปีที่ 1 หากกำไรของกิจการเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 18 และ ณ สิ้นปีที่ 2 หากกำไรเฉลี่ยของกิจการเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 13 ตลอด 2 ปี และ ณ สิ้นปีที่ 3 หากกำไรเฉลี่ยของกิจการเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 10 ตลอด 3 ปี มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ ต้นปีที่ 1 เท่ากับ 30 บาทต่อหุ้น ซึ่งเท่ากับราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการไม่คาดว่าจะจ่ายเงินปันผลตลอด 3 ปี

ณ สิ้นปีที่ 1 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 14 และพนักงานลาออก 30 คน กิจการคาดว่ากำไรจะเพิ่มในอัตราเดิมในปีที่ 2 ดังนั้น กิจการคาดว่าพนักงานจะได้รับสิทธิในหุ้น ณ สิ้นปีที่ 2 ตามเกณฑ์ความน่าจะเป็นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการคาดว่าพนักงานจะลาออกเพิ่ม 30 คนระหว่างปีที่ 2 ดังนั้น คาดว่าพนักงาน 440 คนจะได้รับสิทธิในหุ้น 100 หุ้นต่อคน ณ สิ้นปีที่ 2

ณ สิ้นปีที่ 2 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 10 ดังนั้น พนักงานจะไม่ได้รับสิทธิในหุ้น ณ สิ้นปีที่ 2 และพนักงาน 28 คนลาออกในระหว่างปี กิจการคาดว่าพนักงานจะลาออกเพิ่มอีก 25 คนในระหว่างปีที่ 3 และกำไรของกิจการจะเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 6 ทำให้ได้อัตรากำไรเพิ่มขึ้นเฉลี่ยเป็นร้อยละ 10 ต่อปี ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานลาออก 23 คน และกำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 8 ทำให้อัตรากำไรเพิ่มขึ้นเฉลี่ยเป็นร้อยละ 10.67 ต่อปี ดังนั้น พนักงาน 419 คนได้รับหุ้น 100 หุ้นต่อคน ณ สิ้นปีที่ 3

ตัวอย่างที่ 2

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	พนักงาน 440 คน x 100 หุ้น x 30 บาท x 1/2	660,000	660,000
2	(พนักงาน 417 คน x 100 หุ้น x 30 บาท x 2/3)– 660,000 บาท	174,000	834,000
3	(พนักงาน 419 คน x 100 หุ้น x 30 บาท x 3/3)– 834,000 บาท	423,000	1,257,000

ตัวอย่างที่ 3

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขผลงาน ซึ่งจำนวนตราสารทุนแตกต่างกัน

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ A ให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานในฝ่ายขายแต่ละคน ๆ ละ 100 สิทธิ พนักงานจะได้รับสิทธิซื้อหุ้นนี้ ณ สิ้นปีที่ 3 โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานยังคงเป็นพนักงานของกิจการ และปริมาณขายสินค้าชนิดนั้นต้องเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 5 ต่อปีโดยเฉลี่ย หากปริมาณขายของสินค้าชนิดนั้นเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยระหว่างร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 10 ต่อปี พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ หากปริมาณขายของสินค้าชนิดนั้นเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 15 ต่อปี พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 200 สิทธิ หากปริมาณขายของสินค้าชนิดนั้นเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ยตั้งแต่ร้อยละ 15 ต่อปีขึ้นไป พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ

ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการประมาณว่าสิทธิซื้อหุ้นมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 20 บาทต่อสิทธิ กิจการประมาณปริมาณขายของสินค้าว่าจะเพิ่มขึ้นเฉลี่ยระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 15 ต่อปี ดังนั้น คาดว่าพนักงานแต่ละคนที่ยังปฏิบัติงานถึงสิ้นปีที่ 3 จะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 200 สิทธิ กิจการประมาณจากเกณฑ์ความน่าจะเป็นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักว่า พนักงานร้อยละ 20 จะลาออกก่อนสิ้นปีที่ 3

ณ สิ้นปีที่ 1 พนักงานลาออก 7 คน และกิจการยังคงคาดว่าพนักงานประมาณ 20 คนจะลาออกภายในสิ้นปีที่ 3 ดังนั้น กิจการคาดว่าพนักงาน 80 คนจะยังปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปี ปริมาณขายเพิ่มขึ้นร้อยละ 12 และกิจการคาดว่าอัตราการเพิ่มขึ้นนี้จะต่อเนื่องตลอดระยะเวลา 2 ปีต่อไป

ณ สิ้นปีที่ 2 พนักงานลาออกเพิ่ม 5 คน ทำให้มีพนักงานลาออกแล้ว 12 คน กิจการคาดว่ามีพนักงานอีกเพียง 3 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 3 ดังนั้น กิจการคาดว่าพนักงานทั้งหมด 15 คนจะลาออกระหว่าง 3 ปี และ 85 คนจะยังปฏิบัติงานอยู่ ปริมาณขายเพิ่มขึ้นร้อยละ 18 ทำให้อัตราเฉลี่ยเป็นร้อยละ 15 ในช่วง 2 ปี

ตัวอย่างที่ 3

กิจการคาดว่าปริมาณขายมีอัตราเฉลี่ยตั้งแต่ร้อยละ 15 หรือมากกว่า ตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปี ดังนั้น คาดว่าพนักงานขายแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3

ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานลาออกเพิ่ม 2 คน ทำให้มีพนักงานลาออก 14 คนตลอดเวลา 3 ปี และมีพนักงานปฏิบัติงานอยู่ 86 คน ปริมาณขายมีอัตราเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 16 ตลอดระยะเวลา 3 ปี ดังนั้น พนักงาน 86 คนได้รับสิทธิซื้อหุ้นคนละ 300 สิทธิ

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	พนักงาน 80 คน x สิทธิซื้อหุ้น 200 สิทธิ x 20 บาท x 1/3	106,667	106,667
2	(พนักงาน 85 คน x สิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ x 20 บาท x 2/3) – 106,667 บาท	233,333	340,000
3	(พนักงาน 86 คน x สิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ x 20 บาท x 3/3) – 340,000 บาท	176,000	516,000

ตัวอย่างที่ 4

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขผลงาน ซึ่งราคาใช้สิทธิที่ผันแปรได้

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ A ให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง 10,000 สิทธิ โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นผู้บริหารที่ปฏิบัติงานอยู่กับกิจการถึงสิ้นปีที่ 3 ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 40 บาท อย่างไรก็ดี ราคาใช้สิทธิจะลดลงเป็น 30 บาท หากกำไรของกิจการเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 10 โดยเฉลี่ยตลอดช่วงเวลา 3 ปี

ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการประมาณว่าสิทธิซื้อหุ้นที่มีราคาใช้สิทธิ 30 บาท มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 16 บาทต่อสิทธิ หากราคาใช้สิทธิเป็น 40 บาท กิจการประมาณว่าสิทธิซื้อหุ้นมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 12 บาทต่อสิทธิ

ในระหว่างปีที่ 1 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 12 และกิจการคาดว่ากำไรจะเพิ่มในอัตรานี้ตลอดช่วงเวลา 2 ปีต่อไป ดังนั้น กิจการจึงคาดว่าจะบรรลุเป้าหมายกำไร และสิทธิซื้อหุ้นจะมีราคาใช้สิทธิเท่ากับ 30 บาท

ในระหว่างปีที่ 2 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 13 และกิจการคาดว่าจะยังคงบรรลุเป้าหมายกำไร

ในระหว่างปีที่ 3 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 3 ดังนั้นกิจการไม่บรรลุเป้าหมายกำไร ผู้บริหารปฏิบัติงานกับกิจการครบ 3 ปี และถือว่าปฏิบัติตามเงื่อนไขการบริการ ทั้งนี้ เนื่องจากกิจการไม่บรรลุเป้าหมายกำไร สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิที่ได้รับสิทธิจึงมีราคาใช้สิทธิเท่ากับ 40 บาท

ตัวอย่างที่ 4

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

เนื่องจากราคาใช้สิทธิผันแปรไปขึ้นอยู่กับเงื่อนไขผลงานซึ่งไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด ผลกระทบของเงื่อนไขผลงาน (เช่น ความน่าจะเป็นที่ราคาใช้สิทธิอาจเท่ากับ 40 บาท และความน่าจะเป็นที่ราคาใช้สิทธิอาจเท่ากับ 30 บาท) จะไม่นำมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ แต่กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ภายใต้สถานการณ์แต่ละสถานการณ์ (เช่น ราคาใช้สิทธิเป็น 40 บาท และราคาใช้สิทธิเป็น 30 บาท) และปรับปรุงมูลค่าของรายการเพื่อสะท้อนผลลัพธ์ของเงื่อนไขผลงานในท้ายสุด ดังที่แสดงต่อไปนี้

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x 16 บาท x 1/3	53,333	53,333
2	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x 16 บาท x 2/3) – 53,333 บาท	53,334	106,667
3	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x 12 บาท x 3/3) – 106,667 บาท	13,333	120,000

แนวปฏิบัติ 13 ย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้นำเงื่อนไขทางตลาด เช่น ราคาเป้าหมายของหุ้นเป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (หรือความสามารถในการใช้สิทธิ) มาร่วมพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้น กิจการที่ให้ตราสารทุนโดยมีเงื่อนไขทางตลาด ต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่นทั้งหมด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ปฏิบัติงานตามระยะเวลาการให้บริการที่กำหนดไว้) โดยไม่ต้องพิจารณาว่าได้บรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่ ตัวอย่างที่ 5 แสดงข้อกำหนดนี้

ตัวอย่างที่ 5

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขทางตลาด

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง 10,000 สิทธิ โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นผู้บริหารที่ปฏิบัติงานอยู่กับกิจการถึงสิ้นปีที่ 3 อย่างไรก็ดี สิทธิซื้อหุ้นนี้ไม่สามารถใช้สิทธิหากราคาหุ้นไม่เพิ่มจาก 50 บาท ณ ต้นปีที่ 1 เป็นราคาที่สูงกว่า 65 บาท ณ สิ้นปีที่ 3 หากราคาหุ้นสูงกว่า 65 บาท ณ สิ้นปีที่ 3 สิทธิซื้อหุ้นสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ระหว่างช่วงเวลา 7 ปีต่อไป กล่าวคือ ภายในสิ้นปีที่ 10

ตัวอย่างที่ 5

กิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาใช้สิทธิแบบทวินาม ซึ่งพิจารณาถึงความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะเพิ่มสูงกว่า 65 บาท ณ สิ้นปีที่ 3 (และดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นจะสามารถใช้สิทธิได้) และความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะไม่สูงกว่า 65 บาท ณ สิ้นปีที่ 3 (และดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นจะถูกริบสิทธิ) กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่มีเงื่อนไขทางตลาดเท่ากับ 24 บาทต่อสิทธิ

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

เนื่องจากย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่นทั้งหมด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ปฏิบัติงานตามระยะเวลาการให้บริการที่กำหนดไว้) โดยไม่ต้องพิจารณาว่าได้บรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดความแตกต่างไม่ว่าราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ ความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะไม่เป็นไปตามเป้าหมายได้นำไปร่วมพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ดังนั้น หากกิจการคาดว่าผู้บริหารจะยังเป็นพนักงานอยู่ถึง 3 ปี และผู้บริหารได้ปฏิบัติเช่นนั้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 2 และ 3 ดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x 24 บาท x 1/3	80,000	80,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x 24 บาท x 2/3) – 80,000 บาท	80,000	160,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x 24 บาท x 3/3) – 160,000 บาท	80,000	240,000

ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินเหล่านี้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าบรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่ อย่างไรก็ดี หากผู้บริหารลาออกในระหว่างปีที่ 2 (หรือปีที่ 3) จำนวนที่รับรู้ในปีที่ 1 (และปีที่ 2) ต้องมีการกลับรายการในปีที่ 2 (หรือปีที่ 3) เนื่องจากเงื่อนไขการบริการ ซึ่งแตกต่างจากเงื่อนไขทางตลาดไม่ต้องนำมารวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ แต่เงื่อนไขการบริการต้องนำมาพิจารณาโดยปรับปรุงจำนวนเงินของรายการเพื่อให้คำนวณมาจากจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด ตามย่อหน้าที่ 19 และ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

แนวปฏิบัติ 14 ในตัวอย่างที่ 5 ผลลัพธ์ของเงื่อนไขทางตลาดไม่เปลี่ยนแปลงช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ อย่างไรก็ดี หากช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับว่าเงื่อนไขผลงานบรรลุเมื่อใด ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการสันนิษฐานว่าบริการที่พนักงานจะส่งมอบเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้จะ

ได้รับในอนาคตตลอดช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ กิจการต้องประมาณช่วงระยะเวลาที่คาดหวังของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ณ วันที่ได้รับสิทธิ โดยอิงจากผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดของเงื่อนไขผลงาน หากเงื่อนไขผลงานเป็นเงื่อนไขทางตลาด การประมาณช่วงระยะเวลาคาดหวังของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และไม่ต้องปรับปรุงอีกในภายหลัง ตัวอย่างที่ 6 แสดงข้อกำหนดนี้

ตัวอย่างที่ 6

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขทางตลาด ซึ่งช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิแตกต่างกัน

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ ให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 10 ปีแก่ผู้บริหารอาวุโส 10 คน ๆ ละ 10,000 สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นนี้จะได้รับสิทธิและสามารถใช้สิทธิได้ทันที หากราคาหุ้นของกิจการเพิ่มจาก 50 บาท เป็น 70 บาท โดยมีเงื่อนไขว่าผู้บริหารต้องเป็นพนักงานของกิจการที่ปฏิบัติงานอยู่จนราคาหุ้นเป็นไปตามเป้าหมาย

กิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาใช้สิทธิแบบทวินาม ซึ่งพิจารณาถึงความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมายระหว่างช่วงอายุของสิทธิซื้อหุ้น 10 ปี และความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะไม่เป็นไปตามเป้าหมาย กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ 25 บาทต่อสิทธิ ตามแบบจำลองนี้ กิจการกำหนดฐานนิยมของวันที่ได้รับสิทธิที่เป็นไปได้ไว้ที่ 5 ปี กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ในบรรดาผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้ ผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดของเงื่อนไขทางตลาดคือ ราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมาย ณ สิ้นปีที่ 5 ดังนั้น กิจการประมาณว่าระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่คาดหวังคือ 5 ปี กิจการยังประมาณด้วยว่า ผู้บริหาร 2 คนจะลาออกภายในสิ้นปีที่ 5 ดังนั้น จึงคาดว่าสิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ (สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x ผู้บริหาร 8 คน) จะได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 5

ตลอดช่วงปีที่ 1 – 4 กิจการยังประมาณว่าผู้บริหาร 2 คนจะลาออกภายในสิ้นปีที่ 5 อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารทั้งสิ้น 3 คนลาออกในปีที่ 3 4 และ 5 ปีละ 1 คน ราคาหุ้นเป็นไปตามเป้าหมาย ณ สิ้นปีที่ 6 ผู้บริหารอีก 1 คนลาออกระหว่างปีที่ 6 ก่อนที่ราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมาย

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่คาดหวัง ตามที่ประมาณ ณ วันที่ให้สิทธิ และกำหนดให้กิจการไม่ต้องปรับปรุงประมาณการดังกล่าว ดังนั้น กิจการรับรู้บริการที่ได้รับจากผู้บริหารตลอดปีที่ 1 – 5 ดังนั้น มูลค่าของรายการจะอิงจากสิทธิซื้อหุ้น 70,000 สิทธิ (สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x ผู้บริหาร 7 คนที่ยังเป็นพนักงานของกิจการ ณ สิ้นปีที่ 5)

แม้ผู้บริหารอีก 1 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 6 กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการ เพราะผู้บริหารได้ปฏิบัติตามระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่คาดหวังแล้ว ณ สิ้นปีที่ 5 ดังนั้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 – 5 ดังนี้:

ตัวอย่างที่ 6

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x 25 บาท x 1/5	400,000	400,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x 25 บาท x 2/5) – 400,000 บาท	400,000	800,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x 25 บาท x 3/5) – 800,000 บาท	400,000	1,200,000
4	(สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x 25 บาท x 4/5) – 1,200,000 บาท	400,000	1,600,000
5	(สิทธิซื้อหุ้น 70,000 สิทธิ x 25 บาท) – 1,600,000 บาท	150,000	1,750,000

แนวปฏิบัติ 15 ย่อหน้าที่ 26 – 29 และย่อหน้าที่ ข42 – ข44 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีข้อกำหนดที่ใช้ในกรณีที่มีการคำนวณราคาสิทธิซื้อหุ้นใหม่ (หรือกรณีกิจการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์) ตัวอย่างที่ 7 – 9 แสดงตัวอย่างตามข้อกำหนดเหล่านี้บางส่วน

ตัวอย่างที่ 7

การให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีการปรับปรุงราคาอีกภายหลัง

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปีต่อไป กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิเท่ากับ 15 บาท กิจการประมาณโดยใช้ความน่าจะเป็นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นเกณฑ์ว่า พนักงาน 100 คนจะลาออกระหว่างงวด 3 ปี และถูกริบสิทธิที่จะได้รับสิทธิซื้อหุ้น

สมมติว่า พนักงานจำนวน 40 คน ลาออกระหว่างปีที่ 1 และสิ้นปีที่ 1 ราคาหุ้นของกิจการลดลง และกิจการปรับปรุงราคาสิทธิซื้อหุ้น และสิทธิซื้อหุ้นที่ปรับปรุงราคานั้นได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3 กิจการประมาณว่าพนักงานอีก 70 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 2 และ 3 ดังนั้นจำนวนพนักงานที่คาดว่าจะลาออกระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ 3 ปีมีจำนวน 110 คน ระหว่างปีที่ 2 พนักงานอีก 35 คนลาออก และกิจการประมาณว่าพนักงานอีก 30 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 3 ทำให้จำนวนพนักงานที่คาดว่าจะลาออกตลอดช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิเท่ากับ 105 คน ระหว่างปีที่ 3 พนักงาน 28 คนลาออก ดังนั้นจำนวนพนักงานที่กิจการเลิกจ้างระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิเท่ากับ 103 คน พนักงาน 397 คนที่เหลือได้รับสิทธิซื้อหุ้นซึ่งได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3

ตัวอย่างที่ 7

กิจการประมาณว่า ณ วันที่ปรับปรุงราคาใหม่ มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นเดิมแต่ละสิทธิที่ออกให้ (ก่อนพิจารณารวมถึงการปรับปรุงราคา) เท่ากับ 5 บาท และมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ปรับปรุงราคาแล้วเท่ากับ 8 บาท

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการปรับปรุงที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายชำระโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เพิ่มขึ้น หรือเป็นประโยชน์ต่อพนักงาน หากการปรับปรุงใดเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ (เช่น ลดราคาใช้สิทธิ) ซึ่งวัดมูลค่าทันที ณ ก่อนและหลังการปรับปรุง ย่อหน้าที่ ข43.1 ของภาคผนวก ข กำหนดให้กิจการรวมมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ให้ (เช่น ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ปรับปรุงกับมูลค่าเริ่มแรกของตราสารทุนซึ่งทั้ง 2 ค่า ประมาณ ณ วันที่ปรับปรุง) ในการวัดมูลค่าที่ใช้รับรู้บริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้ หากการปรับปรุงเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ให้จะรวมในการวัดมูลค่าของจำนวนที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลานับแต่วันที่ปรับปรุงจนกระทั่งวันที่ตราสารทุนที่ปรับปรุงนั้นได้รับสิทธิ เพิ่มเติมจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันแรกที่ให้ตราสารทุน ซึ่งให้รับรู้ส่วนแรกตลอดระยะเวลาที่เหลืออยู่ของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิเริ่มแรก

มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นส่วนเพิ่มเท่ากับ 3 บาทต่อสิทธิ (8 บาท – 5 บาท) จำนวนเงินนี้ให้รับรู้ตลอดระยะเวลา 2 ปีที่ของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ พร้อมกับค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนที่ใช้มูลค่าสิทธิซื้อหุ้นเมื่อเริ่มแรกเท่ากับ 15 บาท เป็นเกณฑ์

จำนวนที่รับรู้ในปีที่ 1 – 3 เป็นดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม บาท
1	พนักงาน (500 – 110) คน x สิทธิซื้อหุ้น 100 x 15 บาท x 1/3 สิทธิ	195,000	195,000
2	พนักงาน (500 – 105) คน x สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ x (15 บาท x 2/3 + 3 บาท x 1/2) – 195,000 บาท	259,250	454,250
3	พนักงาน (500 – 103) คน x สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ x (15 บาท x 3/3 + 3 บาท x 2/2) – 454,250 บาท	260,350	714,600

ตัวอย่างที่ 8

การให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีระยะเวลาให้ได้รับสิทธิซึ่งมีการปรับปรุงในภายหลัง

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานในทีมงานขายแต่ละคน ๆ ละ 1,000 สิทธิ โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการตลอด 3 ปี และทีมงานขายต้องขายสินค้าชนิดหนึ่งได้มากกว่า 50,000 หน่วยตลอดระยะเวลา 3 ปี มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ 15 บาทต่อสิทธิ

ระหว่างปีที่ 2 กิจการเพิ่มยอดขายเป้าหมายเป็น 100,000 หน่วย ณ สิ้นปีที่ 3 กิจการขายสินค้าได้ 55,000 หน่วย และสิทธิซื้อหุ้นถูกริบคืน พนักงาน 12 คนยังคงอยู่ในทีมงานขายตลอดระยะเวลา 3 ปี

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขผลงานที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด ให้กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิโดยใช้ประมาณจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิที่ดีที่สุดที่มี และปรับปรุงประมาณการนั้น (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่า จำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิแตกต่างจากประมาณการเดิม ณ วันที่ได้รับสิทธิ ให้กิจการปรับปรุงประมาณการให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด อย่างไรก็ดี ย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่า อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิ เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของตราสารทุนที่ออกให้ หรือการยกเลิกหรือการชำระตราสารทุนที่ออกให้ดังกล่าว ยกเว้น ตราสารทุนนั้นจะไม่ได้รับสิทธิเนื่องจากไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด) ที่กำหนดไว้ ณ วันที่ให้สิทธิ นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ ข44.3 ของภาคผนวก ข กำหนดว่า หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน กิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ปรับปรุงนั้นมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 – 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ดังนั้น เนื่องจากการปรับปรุงเงื่อนไขผลงานนี้ลดความเป็นไปได้ที่สิทธิซื้อหุ้นจะได้รับสิทธิ ซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขผลงานมาพิจารณาในการรับรู้บริการที่ได้รับ แต่ต้องรับรู้บริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลา 3 ปีอย่างต่อเนื่องโดยอิงตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิเมื่อเริ่มแรก ดังนั้น ท้ายที่สุด กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมจำนวน 180,000 บาท ตลอดช่วงเวลา 3 ปี (พนักงาน 12 คน x สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 15 บาท)

หากกิจการเพิ่มจำนวนปีที่พนักงานต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานเพื่อให้สิทธิซื้อหุ้นได้รับสิทธิจาก 3 ปี เป็น 10 ปี แทนการปรับปรุงเป้าหมายผลงาน ผลลัพธ์จะเป็นเช่นเดียวกัน เพราะการปรับปรุงนั้นลดความเป็นไปได้ที่สิทธิซื้อหุ้นจะได้รับสิทธิ ซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขการบริการมาร่วมพิจารณาในการรับรู้บริการที่ได้รับ แต่กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับจากพนักงาน 12 คนที่ยังปฏิบัติงานตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิเดิมก่อนปรับปรุง คือ 3 ปี

ตัวอย่างที่ 9

การให้หุ้นที่มีการเพิ่มทางเลือกในการชำระด้วยเงินสดในภายหลัง

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้หุ้น 10,000 หุ้น ที่มีมูลค่ายุติธรรม 33 บาทต่อหุ้นแก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นผู้บริหารที่ปฏิบัติงานตลอด 3 ปีต่อไป ณ สิ้นปีที่ 2 ราคาหุ้นลดลงเหลือ 25 บาทต่อหุ้น ณ วันที่ดังกล่าว กิจการเพิ่มทางเลือกในการชำระด้วยเงินสดให้กับสิทธิดังกล่าว โดยที่ผู้บริหารสามารถเลือกได้ว่าจะรับหุ้น 10,000 หุ้น หรือเงินสดเทียบเท่ากับมูลค่าหุ้น 10,000 หุ้น ณ วันที่ได้รับสิทธิ ราคาหุ้น ณ วันที่ได้รับสิทธิเท่ากับ 22 บาท

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่า อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิ เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของตราสารทุนที่ออกให้ หรือการยกเลิกหรือการชำระตราสารทุนที่ออกให้ดังกล่าว ยกเว้น ตราสารทุนนั้นจะไม่ได้รับสิทธิเนื่องจากไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด) ที่กำหนดไว้ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับตลอดระยะเวลา 3 ปี โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิเป็นเกณฑ์

นอกจากนี้ การเพิ่มทางเลือกในการชำระด้วยเงินสด ณ สิ้นปีที่ 2 ทำให้เกิดภาระผูกพันในการชำระด้วยเงินสด ตามข้อกำหนดของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด (ย่อหน้าที่ 30 – 33 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไข โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไข และลักษณะที่กิจการได้รับบริการที่ระบุไว้เป็นเกณฑ์ นอกจากนี้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินใหม่ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ ณ วันที่ชำระ โดยการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ดังนั้น กิจการจะรับรู้จำนวนเงินดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย บาท	ทุน บาท	หนี้สิน บาท
1	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับปี:			
	หุ้น 10,000 หุ้น x 33 บาท x 1/3	110,000	110,000	
2	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับปี:			
	(หุ้น 10,000 หุ้น x 33 บาท x 2/3)		110,000	
	– 110,000 บาท	110,000		
	จัดประเภทรายการใหม่จากทุนเป็นหนี้สิน:			
	หุ้น 10,000 หุ้น x 25 บาท x 2/3		(166,667)	166,667

ตัวอย่างที่ 9

3	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับปี:			
	(หุ้น 10,000 หุ้น x 33 บาท x 3/3)			
	– 220,000 บาท	110,000	26,667*	83,333*
	ปรับปรุงหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมเมื่อสิ้นสุดโครงการ:			
	(166,667 บาท + 83,333 บาท)			
	–(22 บาท x หุ้น 10,000 หุ้น)	(30,000)		(30,000)
	รวม	300,000	80,000	220,000

* ปันส่วนระหว่างหนี้สินและทุนเพื่อให้เศษหนึ่งส่วนสามของหนี้สินในปีสุดท้ายใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ปรับปรุงเป็นเกณฑ์

แนวปฏิบัติ 15กในกรณีการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์นั้นมีเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน ซึ่งคู่สัญญาสามารถเลือกที่จะไม่รับสิทธิ หรือคู่สัญญาไม่บรรลุเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานนั้นในระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ย่อหน้าที่ 28ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้ปฏิบัติต่อเหตุการณ์ดังกล่าวเหมือนเป็นการยกเลิกการได้รับสิทธิดังกล่าว ตัวอย่างที่ 9ก แสดงวิธีการบัญชีสำหรับเหตุการณ์ดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 9ก

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขการได้รับสิทธิ และเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน ซึ่งคู่สัญญาสามารถเลือกได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานหรือไม่

ที่มา

กิจการให้โอกาสพนักงานมีส่วนร่วมในแผนที่พนักงานจะได้รับสิทธิซื้อหุ้นถ้าพนักงานตกลงออมเงินในอัตราร้อยละ 25 ของเงินเดือนจำนวน 400 บาท เป็นระยะเวลา 3 ปี การจ่ายเงินสะสมต่อเดือนดังกล่าวนั้นทำโดยการหักจากเงินเดือนของพนักงาน พนักงานอาจใช้เงินออมสะสมเพื่อใช้สิทธิซื้อหุ้นเมื่อสิ้นสุดแผนการออมในปีที่ 3 หรือถอนเงินจ่ายสะสมนั้นคืนเมื่อใดก็ได้ในระหว่างช่วง 3 ปี โดยประมาณการค่าใช้จ่ายประจำปีสำหรับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์นี้เท่ากับ 120 บาท

ภายหลังเดือนที่ 18 พนักงานได้หยุดการจ่ายเงินสะสมให้แผนการออม และถอนเงินที่จ่ายสะสมจนถึงปัจจุบันคืนเป็นจำนวน 1,800 บาท

ตัวอย่างที่ 9ก

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ส่วนประกอบของแผนการออมนี้แบ่งเป็น 3 ส่วน ซึ่งประกอบด้วย เงินเดือนจ่าย เงินเดือนที่ถูกหักเพื่อจ่ายเข้าแผนการออม และการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามส่วนประกอบแต่ละส่วน และบันทึกการเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องตามความเหมาะสม ข้อกำหนดในการจ่ายเงินสมทบให้แผนการออมนี้เป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน ซึ่งพนักงานเลือกที่จะไม่บรรลุเงื่อนไขในปีที่ 2 ดังนั้น ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 28.2 และ 28ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ การจ่ายคืนเงินสะสมนั้นให้ปฏิบัติเหมือนเป็นการชำระหนี้ทั้งจำนวน และการหยุดการสมทบเงินเข้าแผนการออมเงินในปีที่ 2 นั้นให้ปฏิบัติเหมือนเป็นการยกเลิก

ปีที่ 1	ค่าใช้จ่าย บาท	เงินสด บาท	หนี้สิน บาท	ส่วนของผู้ถือหุ้น บาท
เงินเดือนจ่าย	3,600 (75% x 400 x 12)	(3,600)		
เงินเดือนที่ถูกหักเพื่อจ่ายเข้าแผนการออม	1,200 (25% x 400 x 12)		(1,200)	
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	120			(120)
รวม	4,920	(3,600)	(1,200)	(120)

ปีที่ 2	ค่าใช้จ่าย บาท	เงินสด บาท	หนี้สิน บาท	ส่วนของผู้ถือหุ้น บาท
เงินเดือนจ่าย	4,200 (75% x 400 x 6) + (100% x 400 x 6)	(4,200)		
เงินเดือนที่ถูกหักเพื่อจ่ายเข้าแผนการออม	600 (25% x 400 x 6)		(600)	
จ่ายเงินสะสมคืนให้กับพนักงาน		(1,800)	1,800	
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (การเร่งรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เหลืออยู่)	240 (120 x 3 – 120)			(240)
รวม	5,040	(6,000)	1,200	(240)

แนวปฏิบัติ 16 ย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่า ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่ง ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่ารายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ แต่กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว ณ วันที่วัดมูลค่าที่ระบุไว้ได้อย่างน่าเชื่อถือ (เช่น วันที่ให้สิทธิ สำหรับรายการที่เกิดกับพนักงาน) กิจการต้องวัดมูลค่ารายการโดยใช้วิธีวัดมูลค่าที่แท้จริงแทน ย่อหน้าที่ 24 มีข้อกำหนดว่าจะใช้วิธีดังกล่าวอย่างไร ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงข้อกำหนดเหล่านี้

ตัวอย่างที่ 10

การให้สิทธิซื้อหุ้นที่รับรู้โดยใช้วิธีมูลค่าที่แท้จริง

ที่มา

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิแก่พนักงาน 50 คน สิทธิซื้อหุ้นนี้จะได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3 โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานจนถึงเวลาดังกล่าว สิทธิซื้อหุ้นนี้มีอายุ 10 ปี ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 60 บาท และราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ 60 บาท

ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการสรุปว่ากิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

ณ สิ้นปีที่ 1 มีพนักงานสิ้นสุดการจ้าง 3 คน และกิจการประมาณว่าพนักงานอีก 7 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 2 และ 3 ดังนั้นกิจการประมาณว่ามีสิทธิซื้อหุ้นที่จะได้รับสิทธิเพียงร้อยละ 80

พนักงาน 2 คนลาออกระหว่างปีที่ 2 และกิจการปรับปรุงประมาณการจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิเป็นร้อยละ 86

พนักงาน 2 คนลาออกระหว่างปีที่ 3 ดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3 เท่ากับ 43,000 สิทธิ

ราคาหุ้นของกิจการระหว่างปีที่ 1 – 10 และจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่มีการใช้สิทธิระหว่างปีที่ 4 – 10 แสดงไว้ดังต่อไปนี้ สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิระหว่างปีใดปีหนึ่งถือว่าใช้สิทธิ ณ สิ้นปีนั้น ๆ ทั้งหมด

ปี	ราคาหุ้น ณ สิ้นปี	จำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิ ณ สิ้นปี
1	63	0
2	65	0
3	75	0
4	88	6,000
5	100	8,000
6	90	5,000
7	96	9,000
8	105	8,000
9	108	5,000
10	115	2,000

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างที่ 10

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ตามย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 – 10 ดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายสำหรับงวด บาท	ค่าใช้จ่ายสะสม บาท
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x (63 บาท – 60 บาท) x 1/3 ปี	40,000	40,000
2	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 86% x (65 บาท – 60 บาท) x 2/3 ปี – 40,000 บาท	103,333	143,333
3	สิทธิซื้อหุ้น 43,000 สิทธิ x (75 บาท – 60 บาท) – 143,333 บาท	501,667	645,000
4	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 37,000 สิทธิ x (88 บาท – 75 บาท) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 6,000 สิทธิ x (88 บาท – 75 บาท)	559,000	1,204,000
5	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 29,000 สิทธิ x (100 บาท – 88 บาท) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 8,000 สิทธิ x (100 บาท – 88 บาท)	444,000	1,648,000
6	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 24,000 สิทธิ x (90 บาท – 100 บาท) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 5,000 สิทธิ x (90 บาท – 100 บาท)	(290,000)	1,358,000
7	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 15,000 สิทธิ x (96 บาท – 90 บาท) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 9,000 สิทธิ x (96 บาท – 90 บาท)	144,000	1,502,000
8	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 7,000 สิทธิ x (105 บาท – 96 บาท) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 8,000 สิทธิ x (105 บาท – 96 บาท)	135,000	1,637,000
9	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 2,000 สิทธิ x (108 บาท – 105 บาท) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 5,000 สิทธิ x (108 บาท – 105 บาท)	21,000	1,658,000
10	สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 2,000 สิทธิ x (115 บาท – 108 บาท)	14,000	1,672,000

แนวปฏิบัติ 17 โครงการสิทธิซื้อหุ้นและโครงการหุ้นพนักงานมีหลายประเภทแตกต่างกัน ตัวอย่างต่อไปแสดงให้เห็นการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปใช้กับโครงการประเภทหนึ่ง – โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน โดยปกติ โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานให้โอกาสพนักงานในการซื้อหุ้นของกิจการ ณ ราคาที่มีส่วนลด เงื่อนไขและข้อกำหนดภายใต้โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานจะแตกต่างกันในแต่ละประเทศ หรือกล่าวได้ว่า โครงการสิทธิซื้อหุ้นและโครงการหุ้นพนักงานไม่เพียงมีหลายประเภทที่แตกต่างกัน โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานยังมีหลายประเภทที่แตกต่างกันด้วย ดังนั้น ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปใช้กับโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานโครงการหนึ่ง

ตัวอย่างที่ 11

โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน

ที่มา

กิจการเสนอให้พนักงานทั้งหมด 1,000 คนมีโอกาสเข้าร่วมโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน พนักงานมีเวลา 2 สัปดาห์ในการตัดสินใจว่าจะรับข้อเสนอนี้หรือไม่ ภายใต้เงื่อนไขของโครงการ พนักงานแต่ละคนมีสิทธิในการซื้อหุ้นสูงสุด 100 หุ้น ราคาซื้อหุ้นจะต่ำกว่าราคาตลาดของหุ้นของกิจการ ณ วันที่รับข้อเสนอร้อยละ 20 และต้องจ่ายเงินทันทีที่รับข้อเสนอ หุ้นที่ซื้อทั้งหมดต้องถือโดยทรัสต์เพื่อพนักงาน และห้ามขายภายใน 5 ปี พนักงานไม่สามารถถอนตัวจากโครงการระหว่างช่วงเวลาดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หากพนักงานสิ้นสุดการจ้างในระหว่าง 5 ปี หุ้นจะยังต้องอยู่ในโครงการจนสิ้นสุดงวด 5 ปี เงินปันผลใดที่มีการจ่ายในระหว่างงวด 5 ปีจะเก็บไว้ในทรัสต์เพื่อพนักงานจนกว่าจะสิ้นสุด 5 ปี

ในภาพรวม พนักงาน 800 คนยอมรับข้อเสนอและพนักงานแต่ละคนซื้อหุ้นโดยเฉลี่ย 80 หุ้น คือพนักงานซื้อหุ้นทั้งหมด 64,000 หุ้น ราคาตลาดของหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันที่ซื้อหุ้นเท่ากับ 30 บาทต่อหุ้น และราคาซื้อหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเท่ากับ 24 บาทต่อหุ้น

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

สำหรับรายการที่มีกับพนักงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่า ให้วัดมูลค่ารายการโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ (ย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ จำเป็นต้องเริ่มจากการกำหนดประเภทของตราสารทุนที่ให้พนักงาน แม้โครงการนี้จะเรียกว่า โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน (Employee Share Purchase Plan; ESPP) แต่โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานยังรวมคุณลักษณะของสิทธิเลือก (Option features) และทำให้โครงการเหล่านั้นเป็นโครงการสิทธิซื้อหุ้น ตัวอย่างเช่น โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานโครงการหนึ่งอาจรวมคุณลักษณะการมองกลับ (look-back-feature) ซึ่งพนักงานสามารถซื้อหุ้น ณ ราคาที่มีส่วนลด และเลือกได้ว่าจะใช้ส่วนลดกับราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ให้สิทธิ หรือกับราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ซื้อหุ้น หรือโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานอาจระบุราคาซื้อหุ้น และกำหนดช่วงเวลาที่มีนัยสำคัญที่อนุญาตให้พนักงานตัดสินใจว่าจะเข้าร่วมโครงการหรือไม่ ตัวอย่างอีกกรณีหนึ่งของคุณลักษณะของสิทธิ

ตัวอย่างที่ 11

เลือก คือ โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานที่อนุญาตให้พนักงานที่เข้าร่วมโครงการยกเลิกการร่วมโครงการก่อนหรือ ณ สิ้นงวดเวลาที่กำหนด และรับเงินที่เคยจ่ายเข้าโครงการคืน

อย่างไรก็ตาม ในตัวอย่างนี้ โครงการไม่รวมคุณลักษณะของสิทธิเลือกไว้ ส่วนลดให้ใช้กับราคาหุ้น ณ วันที่ซื้อหุ้น และพนักงานไม่ได้รับอนุญาตให้ถอนตัวจากโครงการ

ปัจจัยอีกประการที่ต้องพิจารณา คือ ผลกระทบของข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ย่อหน้าที่ ข 3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กล่าวว่า หากหุ้นมีข้อจำกัดในการโอนหลังวันที่ได้รับสิทธิ ปัจจัยดังกล่าวต้องนำมาร่วมพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นเหล่านั้น แต่ให้รวมเฉพาะในกรณีที่ข้อจำกัดหลังได้รับสิทธิกระทบต่อราคาหุ้นที่ผู้เกี่ยวข้องในตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายสำหรับหุ้นนั้น ตัวอย่างเช่น หากหุ้นมีการซื้อขายอย่างมากในตลาดที่มีสภาพคล่องสูง ข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังได้รับสิทธิอาจมีผลกระทบเล็กน้อย (ถ้ามี) ต่อราคาที่ผู้เกี่ยวข้องในตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายสำหรับหุ้นนั้น

ในตัวอย่างนี้ หุ้นจะได้รับสิทธิเมื่อซื้อ แต่ไม่สามารถขายได้ในระยะเวลา 5 ปีนับจากวันที่ซื้อ ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาผลกระทบของข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังได้รับสิทธิเป็นเวลา 5 ปีที่มีต่อมูลค่า ซึ่งทำให้ต้องใช้เทคนิคการกำหนดมูลค่าในการประมาณว่าราคาของหุ้นที่มีข้อจำกัด ณ วันที่ซื้อหุ้นในราคาที่ต่อรองระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเป็นอิสระจะเป็นเท่าใด สมมติว่า ในตัวอย่างนี้ กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่มีข้อจำกัดเท่ากับ 28 บาทต่อหุ้น ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เท่ากับ 4 บาทต่อหุ้น (เป็นมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่มีข้อจำกัดซึ่งเท่ากับ 28 บาท หักด้วยราคาซื้อ 24 บาท) เนื่องจากมีการซื้อหุ้น 64,000 หุ้น มูลค่ายุติธรรมรวมของตราสารทุนที่ออกให้จึงเท่ากับ 256,000 บาท

ในตัวอย่างนี้ ไม่มีระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ ดังนั้น ตามย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่าย 256,000 บาท ทันที

อย่างไรก็ดี ในบางกรณี ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานอาจไม่มีสาระสำคัญ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กล่าวว่า นโยบายการบัญชีในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติหากผลกระทบจากการใช้นโยบายการบัญชีเหล่านั้นไม่มีสาระสำคัญ (ย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด) มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวยังกล่าวเพิ่มด้วยว่า การละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงถือว่ามีสาระสำคัญหากรายการแต่ละรายการหรือทุกรายการโดยรวมมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งพิจารณาภายใต้สถานการณ์แวดล้อม ทั้งนี้ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาอาจเป็นขนาดหรือลักษณะของรายการหรือทั้งสองปัจจัยก็ได้ (ย่อหน้าที่ 5 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด) ดังนั้น ในตัวอย่างนี้กิจการต้องพิจารณาว่าค่าใช้จ่าย 256,000 บาท มีสาระสำคัญหรือไม่

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

แนวปฏิบัติ 18 ย่อหน้าที่ 30 – 33 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อกำหนดสำหรับรายการที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการโดยการก่อหนี้สินกับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการในจำนวนเงินที่ใช้ราคาหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการเป็นเกณฑ์ กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องชำระสำหรับสินค้าบริการเมื่อเริ่มแรก เมื่อกิจการได้รับสินค้าหรือบริการ โดยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน หลังจากนั้นกิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินจนกว่าจะชำระหนี้สินนั้น

แนวปฏิบัติ 19 ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นแก่พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของชุดค่าตอบแทน ซึ่งทำให้พนักงานจะมีสิทธิในการจ่ายเงินสดในอนาคต (มิใช่ตราสารทุน) โดยใช้การเพิ่มขึ้นของราคาหุ้นของกิจการจากระดับที่กำหนดไว้ตลอดระยะเวลาที่กำหนดเป็นเกณฑ์ หากสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นไม่ได้รับสิทธิจนกว่าพนักงานจะได้ปฏิบัติงานครบตามระยะเวลาให้บริการที่กำหนดไว้ กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายให้พนักงาน เมื่อพนักงานให้บริการระหว่างงวด หนี้สินให้วัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก และทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นจนกว่าจะชำระหนี้สิน ซึ่งคำนวณได้จากแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิเลือก และตามที่พนักงานได้ให้บริการมาจนถึง ณ วันที่ดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ดังนั้น หากจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับได้รวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการแล้ว (เช่น สินค้าคงเหลือ) ไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นด้วยผลกระทบจากการวัดมูลค่าของหนี้สินใหม่ ตัวอย่างที่ 12 แสดงข้อกำหนดเหล่านี้

ตัวอย่างที่ 12

ที่มา

กิจการให้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนจำนวน 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานใน 3 ปีต่อไป

ในระหว่างปีที่ 1 มีพนักงาน 35 คนลาออก กิจการประมาณว่าพนักงานอีก 60 คนจะลาออกในระหว่างปีที่ 2 และ 3 ในระหว่างปีที่ 2 พนักงานอีก 40 คนลาออก และกิจการประมาณว่าพนักงานอีก 25 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 3 ในระหว่างปีที่ 3 พนักงาน 22 คนลาออก ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงาน 150 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ สิ้นปีที่ 4 พนักงานอีก 140 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น และ ณ สิ้นปีที่ 5 พนักงานที่เหลือ 113 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น

กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ สิ้นปีแต่ละปี ซึ่งมีหนี้สินดังที่จะแสดงต่อไป ณ สิ้นปีที่ 3 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ถือโดยพนักงาน

ตัวอย่างที่ 12

ส่วนที่เหลือทั้งหมดถือว่าได้รับสิทธิ มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ วันที่ใช้สิทธิ (ซึ่งเท่ากับเงินสดที่จ่าย) ณ สิ้นปีที่ 3 4 และ 5 แสดงไว้ดังนี้

ปี	มูลค่ายุติธรรม บาท	มูลค่าที่แท้จริง บาท
2	15.50	
4	21.40	20.00
5		25.00

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ปี	การคำนวณ			ค่าใช้จ่าย บาท	หนี้สิน บาท
1	พนักงาน (500 – 95) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 14.40 บาท x 1/3 ปี			194,400	194,400
2	พนักงาน (500 – 100) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 15.50 บาท x 2/3 ปี – 194,400 บาท			218,933	413,333
3	พนักงาน (500 – 97 –150) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 18.20 บาท – 413,333 บาท	47,127			460,460
	+ พนักงาน 150 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 15.00 บาท	225,000			
	รวม		272,127		
4	พนักงาน (253 – 140) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 21.40 บาท – 460,460 บาท	(218,640)			241,820
	+ พนักงาน 140 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 20.00 บาท	280,000			
	รวม		61,360		
5	0 บาท – 241,820 บาท	(241,820)			
	+ พนักงาน 113 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 25.00 บาท	282,500			0
	รวม			40,680	
	รวม			787,500	

สงวนลิขสิทธิ์ ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด

แนวปฏิบัติ 20 ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ให้พนักงาน บางครั้งอนุญาตให้พนักงานเลือกว่าจะรับเงินสดหรือตราสารทุน ในสถานการณ์นี้ กิจการออกเครื่องมือทางการเงินแบบผสมให้ เช่น เครื่องมือทางการเงินที่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและทุน ย่อหน้าที่ 37 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม ณ วันที่ให้สิทธิ โดยเริ่มวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินก่อน และจากนั้นจึงวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุน โดยพิจารณาว่าพนักงานต้องถูกริบสิทธิที่จะรับเงินสดเพื่อรับตราสารทุน

แนวปฏิบัติ 21 โดยปกติ ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสดถูกจัดโครงสร้างขึ้นเพื่อให้มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกในการชำระทางหนึ่งเท่ากับอีกทางเลือกหนึ่ง ตัวอย่างเช่น พนักงานอาจมีทางเลือกในการรับสิทธิซื้อหุ้น หรือเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ในกรณีดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนจะเท่ากับศูนย์ และดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะเท่ากับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน อย่างไรก็ดี หากมูลค่ายุติธรรมของทางเลือกในการชำระแตกต่างกัน ซึ่งโดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนมักจะมากกว่าศูนย์ ในกรณีเช่นนี้ มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะมากกว่ามูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน

แนวปฏิบัติ 22 ย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับแยกตามองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม สำหรับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน กิจการรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นเมื่อคู่สัญญาส่งมอบบริการตามข้อกำหนดที่ใช้ปฏิบัติกับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด สำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุน (ถ้ามี) กิจการรับรู้บริการที่ได้รับและส่วนของทุนที่เพิ่มขึ้นสำหรับบริการนั้นเมื่อคู่สัญญาส่งมอบบริการ ตามข้อกำหนดที่ใช้ปฏิบัติกับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน ตัวอย่างที่ 13 แสดงข้อกำหนดนี้

ตัวอย่างที่ 13
ที่มา กิจการให้พนักงานคนหนึ่งมีสิทธิที่จะเลือกรับหุ้น phantom 1,000 หุ้น ซึ่งคือ สิทธิที่จะรับเงินสดเท่ากับมูลค่าหุ้น 1,000 หุ้น หรือเลือกรับหุ้น 1,200 หุ้นอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอด 3 ปีต่อไป หากพนักงานเลือกทางเลือกการชำระด้วยหุ้น จะต้องถือหุ้นนั้นต่อไปอีก 3 ปีหลังวันที่ได้รับสิทธิ

ตัวอย่างที่ 13

ณ วันที่ให้สิทธิ ราคาหุ้นของกิจการเท่ากับ 50 บาทต่อหุ้น ณ สิ้นปีที่ 1 2 และ3 ราคาหุ้นเป็น 52 บาท 55 บาท และ 60 บาท ตามลำดับ กิจการไม่คาดว่าจะจ่ายปันผลใน 3 ปีถัดไป หลังจากนำผลกระทบของข้อจำกัดในการโอนหลังวันที่ได้รับสิทธิมาพิจารณา กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นตามทางเลือกการชำระด้วยหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ 48 บาทต่อหุ้น

ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานเลือก:

สถานการณ์ที่ 1: ทางเลือกการชำระด้วยเงินสด

สถานการณ์ที่ 2: ทางเลือกการชำระด้วยตราสารทุน

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกการชำระด้วยตราสารทุนเท่ากับ 57,600 บาท (1,200 หุ้น x 48 บาท) มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกการชำระด้วยเงินสดเท่ากับ 50,000 บาท (หุ้น phantom 1,000 หุ้น x 50 บาท) ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนของเครื่องมือแบบผสมเท่ากับ 7,600 บาท (57,600 บาท – 50,000 บาท)
กิจการจะรับรู้จำนวนเงินดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย บาท	ทุน บาท	หนี้สิน บาท
1	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน:			
	(หุ้น 1,000 หุ้น x 52 บาท x 1/3)	17,333		17,333
	องค์ประกอบที่เป็นทุน: (7,600 บาท x 1/3)	2,533	2,533	
2	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน:			
	(หุ้น 1,000 หุ้น x 55 บาท x 2/3) – 17,333 บาท	19,333		19,333
	องค์ประกอบที่เป็นทุน:			
	(7,600 บาท x 1/3)	2,533	2,533	
3	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน:			
	(หุ้น 1,000 หุ้น x 60 บาท) – 36,666 บาท	23,334		23,334
	องค์ประกอบที่เป็นทุน: (7,600 บาท x 1/3)	2,534		2,534
ณ สิ้น	สถานการณ์ที่ 1: จ่ายเงินสด 60,000 บาท			(60,000)
ปีที่ 3	สถานการณ์ที่ 1 รวม	67,600	7,600	0
	สถานการณ์ที่ 2: ออกหุ้น 1,200 หุ้น		60,000	(60,000)
	สถานการณ์ที่ 2 รวม	67,600	67,600	0

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

แนวปฏิบัติ 23 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 44 – 52 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้[4]

บางส่วนของหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท Z สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ในระหว่างงวดสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทมีข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ 4 ข้อตกลง ดังที่แสดงไว้ต่อไปนี้

ประเภทข้อตกลง	โครงการสิทธิซื้อหุ้นสำหรับผู้บริหารอาวุโส	โครงการสิทธิซื้อหุ้นสำหรับพนักงานทั่วไป	โครงการหุ้นสำหรับผู้บริหาร	โครงการสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นสำหรับผู้บริหารอาวุโส
วันที่ให้สิทธิ	1 มกราคม 25X7	1 มกราคม 25X8	1 มกราคม 25X8	1 กรกฎาคม 25X8
จำนวนที่ให้	50,000	75,000	50,000	25,000
อายุสัญญา (ปี)	10	10	ไม่กำหนด	10
เงื่อนไขการได้รับสิทธิ	เป็นพนักงาน 1.5 ปี และทำราคาหุ้นได้ตามเป้าหมายที่กำหนด	เป็นพนักงาน 3 ปี	เป็นพนักงาน 3 ปี และทำให้กำไรต่อหุ้นเติบโตตามเป้าหมาย	เป็นพนักงาน 3 ปี และทำให้ส่วนแบ่งตลาดเพิ่มได้ตามเป้าหมาย

มูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิที่ออกให้ในโครงการสิทธิซื้อหุ้นสำหรับพนักงานทั่วไปเท่ากับ 23.60 บาท คำนวณโดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิเลือกแบบทวินาม ข้อมูลนำเข้าแบบจำลอง ได้แก่ ราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ซึ่งเท่ากับ 50 บาท ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 50 บาท ความผันผวนที่คาดหวังร้อยละ 30 คาดว่าจะไม่มีการจ่ายเงินปันผล อายุสัญญา 10 ปี และอัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยงร้อยละ 5 เพื่อเป็นการรวมผลกระทบของการใช้สิทธิเร็ว สมมติว่าพนักงานจะใช้สิทธิซื้อหุ้นหลังวันที่ได้รับสิทธิ เมื่อราคาหุ้นเป็น 2 เท่าของราคาใช้สิทธิ ความผันผวนในอดีต คือ ร้อยละ 40 โดยได้รวมปีก่อนหน้าของอายุของบริษัท บริษัทคาดว่าความผันผวนของราคาหุ้นของบริษัทจะลดลงเมื่อสิทธิเลือกครบกำหนด

[4] ตัวอย่างนี้ไม่ตั้งใจจะให้ใช้เป็นตัวแบบหรือแบบจำลอง จึงไม่ถือว่าจำเป็นต้องเปิดเผยเพียงเท่าที่ปรากฏในตัวอย่างนี้ เช่น ตัวอย่างนี้ไม่ได้เปิดเผยข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 47.3 48 และ 49 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

มูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของหุ้นแต่ละหุ้นที่ออกให้ในโครงการหุ้นสำหรับผู้บริหารเท่ากับ 50.00 บาท ซึ่งเท่ากับราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ

รายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับโครงการสิทธิเลือกให้หุ้น 2 โครงการมีดังนี้

	25X7		25X8	
	จำนวนสิทธิเลือก	ราคาใช้สิทธิถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก บาท	จำนวนสิทธิเลือก	ราคาใช้สิทธิถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก บาท
ยอดคงเหลือต้นปี	0	–	45,000	40
สิทธิเลือกที่ออกให้	50,000	40	75,000	50
สิทธิเลือกที่ถูกริบ	(5,000)	40	(8,000)	46
สิทธิเลือกที่มีการใช้สิทธิ	0	–	(4,000)	40
ยอดคงเหลือสิ้นปี	45,000	40	108,000	46
สิทธิเลือกที่สามารถใช้สิทธิได้ ณ สิ้นปี	0	40	38,000	40

ราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันที่ใช้สิทธิสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีการใช้สิทธิระหว่างปีเท่ากับ 52 บาท สิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 มีราคาใช้สิทธิเท่ากับ 40 บาท หรือ 50 บาท และอายุสัญญาคงเหลือถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเท่ากับ 8.64 ปี

	25X7	25X8
	บาท	บาท
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	495,000	1,105,867
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากโครงการหุ้นและโครงการสิทธิซื้อหุ้น	495,000	1,007,000
ยอดคงเหลือของหนี้สินยกไปสำหรับโครงการรับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น	–	98,867
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินสำหรับโครงการรับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น	–	9,200

สรุปเงื่อนไขสำหรับคู่สัญญาในการได้รับตราสารทุนที่ออกให้และแนวปฏิบัติทางการบัญชี

แนวปฏิบัติ 24 ตารางดังต่อไปนี้แสดงถึงเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ใช้พิจารณาว่าคู่สัญญาได้รับตราสารทุนที่ออกให้หรือไม่ และแนวปฏิบัติทางการบัญชีของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ในแต่ละเงื่อนไข พร้อมตัวอย่าง

สรุปเงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณาว่าคู่สัญญาจะได้รับตราสารทุนที่ออกให้หรือไม่						
	เงื่อนไขการได้รับสิทธิ			**เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน**		
	เงื่อนไขการบริการ	**เงื่อนไขผลงาน**				
		เงื่อนไขผลงานที่เป็นเงื่อนไขทางตลาด	**เงื่อนไขผลงานอื่น ๆ**	**ทั้งกิจการและคู่สัญญาไม่สามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่**	**คู่สัญญาสามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่**	**กิจการสามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่**
เงื่อนไขตัวอย่าง	ต้องทำงานกับกิจการอีก 3 ปี	เป้าหมายขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการ	เป้าหมายขึ้นอยู่กับความสำเร็จของการเสนอขายหุ้นต่อสาธารณชนครั้งแรก ซึ่งมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการบริการที่ระบุไว้	เป้าหมายขึ้นอยู่กับดัชนีสินค้าโภคภัณฑ์	จ่ายสมทบตามราคาใช้สิทธิของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	การดำเนินโครงการต่อโดยกิจการ
รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิหรือไม่	ไม่	ใช่	ไม่	ใช่	ใช่	ใช่[ก]

สรุปเงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณาว่าคู่สัญญาจะได้รับตราสารทุนที่ออกให้หรือไม่						
	เงื่อนไขการได้รับสิทธิ			เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน		
	เงื่อนไขการบริการ	เงื่อนไขผลงาน				
		เงื่อนไขผลงานที่เป็นเงื่อนไขทางตลาด	เงื่อนไขผลงานอื่น ๆ	ทั้งกิจการและคู่สัญญาไม่สามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่	คู่สัญญาสามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่	กิจการสามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่
แนวปฏิบัติทางการบัญชี ถ้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขภายหลังวันที่ให้สิทธิและระหว่างระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ	การริบสิทธิกิจการต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายเพื่อสะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดที่มีของจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ (ย่อหน้าที่ 19)	ไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี กิจการยังคงรับรู้ค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ (ย่อหน้าที่ 21)	การริบสิทธิกิจการต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายเพื่อสะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดที่มีของจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ(ย่อหน้าที่ 19)	ไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี กิจการยังคงรับรู้ค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ (ย่อหน้าที่ 21ก)	การยกเลิกสัญญากิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่จะต้องรับรู้ในช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ทันที (ย่อหน้าที่ 28ก)	การยกเลิกสัญญากิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่จะต้องรับรู้ในช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ทันที (ย่อหน้าที่ 28ก)

ก ในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ความน่าจะเป็นในการดำเนินโครงการต่อของกิจการสมมติว่าเป็นร้อยละ 100