

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี
ที่ XXX/๒๕๖๒
เรื่อง การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมสำหรับการจัดประเภทรายการของ
หุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา จึงจะใช้บังคับได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการจัดประเภทรายการใหม่ของหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนของกิจการที่มีการเสนอขายหุ้นดังกล่าว และทำความเข้าใจเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาวันที่ ๒๔ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๒ ซึ่งมีหลักการที่อธิบายเกี่ยวกับการจัดประเภทรายการของหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนเป็นหนี้สินทางการเงิน ทั้งนี้ โดยทั่วไปแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายตราสารหนี้จะระบุประเภทของหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน คือ หุ้นกู้ (ด้อยสิทธิและไม่ด้อยสิทธิ) ที่มีลักษณะคล้ายทุนชำระคืนเงินต้นเพียงครั้งเดียวเมื่อเลิกบริษัท หรือเมื่อผู้ออกหุ้นกู้ใช้สิทธิไถ่ถอนหุ้นกูก่อนกำหนด ทั้งนี้ผู้ออกหุ้นกุ่มีสิทธิเลื่อนการชำระดอกเบี้ยพร้อมกับสะสมดอกเบี้ยจ่ายไปชำระในวันใด ๆ ก็ได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นกู้โดยไม่จำกัดระยะเวลาและจำนวนครั้ง ตามดุลยพินิจของผู้ออกหุ้นกู้แต่เพียงผู้เดียว (“หุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน”) สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๕๙ (๕/๒๕๖๒๗) เมื่อวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศสำหรับใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมจากย่อหน้าที่ ๙๗ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑. ความเป็นมา

สืบเนื่องจากปัจจุบันกิจการที่มีการเสนอขายหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน จัดประเภทตราสารดังกล่าวเป็นทุนในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ แต่ในเอกสาร “ข้อกำหนดว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของผู้ออกหุ้นกู้และผู้ถือหุ้นกู้ (“ข้อกำหนดสิทธิ)”” มักมีข้อกำหนดที่อาจตีความได้ว่าผู้ถือหุ้นกุ่มีสิทธิได้รับชำระภาระผูกพันก่อนการชำระบัญชีเป็นเหตุให้กิจการต้องจัดประเภทรายการของตราสารดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน ตามย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดง

รายการเครื่องมือทางการเงิน ได้อธิบายเกี่ยวกับกรณีที่เครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงิน เว้นแต่ “๒๕.๒ ผู้ออกต้องชำระภาระผูกพันด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือวิธีอื่นใดซึ่งทำให้เครื่องมือทางการเงินนี้เป็นหนี้สินทางการเงิน) เฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีของผู้ออก”

ข้อ ๒. ขอบเขต

เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการที่มีการเสนอขายหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนในลักษณะที่กล่าวข้างต้น และได้รับชำระค่าหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวจากผู้ถือก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ สามารถเลือกถือปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ เพื่อเป็นการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม

ทั้งนี้หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

ข้อ ๓. การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม

๓.๑ ณ วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ กิจการอาจเลือกจัดประเภทรายการของหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน ในลักษณะที่กล่าวข้างต้น ที่กิจการมีการเสนอขายและได้รับชำระค่าหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวจากผู้ถือก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้น ในงบการเงิน ภายในระยะเวลาไม่เกิน ๓ ปี นับจากวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓

๓.๒ กิจการต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับข้อเท็จจริงในการถือปฏิบัติตามทางเลือกดังกล่าว และผลกระทบต่องบการเงินทุกรายการ หากมีการจัดประเภทรายการหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน

๓.๓ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวเป็นครั้งแรก ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อ ๓.๑ หากกิจการยังคงมีหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน คงเหลืออยู่ในงบการเงิน ให้กิจการดังกล่าวปฏิบัติ ณ วันต้นงวดบัญชีถัดมา (“ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ”) ดังนี้

๓.๓.๑ กิจการต้องจัดประเภทรายการหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุนและรายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับตราสารดังกล่าว (เช่น ดอกเบี้ยค้างจ่าย) ใหม่เป็น “หนี้สินทางการเงิน” ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ด้วยมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ และคำนวณดอกเบี้ยตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง ณ วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ โดยกิจการมีทางเลือกดังนี้

๓.๓.๑.๑ หากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ในการปรับย้อนหลังตามวิธี ดอกเบี้ยที่แท้จริง (ตามที่ได้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและ ข้อผิดพลาด) กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

- ก) ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงิน ณ วันสิ้นรอบ ระยะเวลารายงานแต่ละรอบที่นำมาเปรียบเทียบเป็นมูลค่าตาม บัญชีขั้นต้นของราคาทุนตัดจำหน่ายของหนี้สินทางการเงิน ถ้ากิจการปรับปรุงรายการในงวดก่อน และ
- ข) ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง การจัดประเภทรายการเป็นมูลค่าตามบัญชีขั้นต้นใหม่ของราคาทุน ตัดจำหน่ายของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่ต้นงวดบัญชีถัดมา ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อ ๓.๑

๓.๓.๑.๒ กิจการสามารถคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงจากกระแสเงินสดคงเหลือ นับตั้งแต่วันที่ต้นงวดบัญชีถัดมา ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดไว้ ในข้อ ๓.๑

๓.๓.๒ สำหรับกิจการที่เลือกถือปฏิบัติตามการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม จาก ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติใช้ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ ดังกล่าวข้างต้น นั้นไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำประกาศสภาวิชาชีพฉบับนี้มาถือ ปฏิบัติ โดยการปรับปรุงผลแตกต่างกับกำไรสะสม ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ พร้อมทั้ง กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๓.๓.๓ ภายหลังการจัดประเภทรายการใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับตราสารและ รายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับตราสารดังกล่าว (เช่น ดอกเบี้ยจ่าย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ทั้งนี้ ทางเลือกในการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมดังกล่าวข้างต้น เป็นไปในทิศทาง เดียวกันและสอดคล้องกับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๙ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือ ทางการเงิน

-ร่าง- ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมสำหรับการจัดประเภทรายการของหุ้นที่มีลักษณะคล้ายทุน

ข้อ ๔. วันที่มีผลบังคับใช้

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ XX พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๒

นายจักรกฤตฤกษ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์