



## คำถาม - คำตอบ

# เรื่อง การจัดประเภทรายการหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนภายใต้ TAS 32

ในช่วงที่ผ่านมากิจการได้มีการเสนอขาย “หุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน” ซึ่งก็คือหุ้นกู้ (ด้อยสิทธิและไม่ด้อยสิทธิ) ที่มีลักษณะคล้ายทุนชำระคืนเงินต้นเพียงครั้งเดียวเมื่อเลิกบริษัท หรือเมื่อผู้ออกหุ้นกู้ใช้สิทธิไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนกำหนด ทั้งนี้ ผู้ออกหุ้นกู้มีสิทธิเลื่อนการชำระดอกเบี้ยพร้อมกับสะสมดอกเบี้ยจ่ายไปชำระในวันใด ๆ ก็ได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นกู้โดยไม่จำกัดระยะเวลาและจำนวนครั้ง ตามดุลยพินิจของผู้ออกหุ้นกู้แต่เพียงผู้เดียว

ซึ่งรวมถึงหุ้นกู้ด้อยสิทธิที่นับเป็นเงินกองทุนชั้นที่ 1 ที่เป็นตราสารทางการเงิน (Additional Tier 1) ที่ออกเสนอขายโดยธนาคารพาณิชย์



อย่างไรก็ตาม ในเอกสารข้อกำหนดว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของผู้ออกหุ้นกู้และผู้ถือหุ้นกู้ (“ข้อกำหนดสิทธิ”) ของแต่ละกิจการอาจมีการกำหนดเงื่อนไขและใช้ถ้อยคำที่แตกต่างกัน ทำให้การพิจารณาจัดประเภทรายการตราสารดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องการแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน (TAS 32) ต้องอาศัยการตีความเงื่อนไขในข้อกำหนดสิทธิ รวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องทางกฎหมาย

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงพิจารณาจัดทำคำถาม-คำตอบเพื่อให้การพิจารณาจัดประเภทรายการตราสารดังกล่าวมีความชัดเจนในทางปฏิบัติมากขึ้น

## คำถามข้อที่ 1



ผู้ออกหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนจะต้องพิจารณาข้อกำหนดสิทธิเพื่อจัดประเภทรายการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน (TAS 32) อย่างไร

**คำตอบข้อที่ 1:** อ้างอิงตามย่อหน้าที่ 25 ของ TAS 32 หากในข้อกำหนดสิทธิ (สัญญา) มีการระบุถ้อยคำที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามสัญญาซึ่งพิจารณาได้ว่า ผู้ออกอาจต้องชำระภาระผูกพันก่อนการชำระบัญชี ผู้ออกจะต้องจัดประเภทตราสารดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้ออกอาจต้องชำระภาระผูกพันก่อนการชำระบัญชีอันเนื่องมาจากข้อกำหนดทางกฎหมาย เช่น แผนฟื้นฟูกิจการอาจทำให้มีการชำระภาระผูกพันก่อนการชำระบัญชี แต่ไม่ได้มีถ้อยคำที่ระบุในข้อกำหนดสิทธิของตราสาร หนี้สินที่เกิดขึ้นจากข้อกำหนดทางกฎหมายดังกล่าวซึ่งไม่ได้ผูกพันตามสัญญา<sup>1</sup> ไม่ถือเป็นหนี้สินทางการเงินภายใต้ TAS 32 ทั้งนี้คำถาม-คำตอบนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลง เมื่อมีการปรับปรุง TAS 32 ในอนาคต โดยในขณะนี้ IASB อยู่ระหว่างการปรับปรุงเงื่อนไขในการจัดประเภทหนี้สินทางการเงินและทุน

## คำถามข้อที่ 2



กิจการจะต้องเปิดเผยเงื่อนไขของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร

**คำตอบข้อที่ 2:** กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ควรรวมถึงเงื่อนไขของตราสารดังกล่าวที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาจัดประเภทรายการของกิจการ เช่น เงื่อนไขของตราสารที่ระบุถึงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นเมื่อเกิดเหตุการณ์ที่ผู้ออกตราสารเข้าฟื้นฟูกิจการ (ซึ่งถือเป็นหนี้สินทางการเงิน) เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงเหตุผลและข้อมูลสนับสนุนที่กิจการใช้พิจารณาในการจัดประเภทรายการ

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

<sup>1</sup> กล่าวคือ กิจการควรจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินตามเงื่อนไขของสัญญา โดยไม่ควรพิจารณาสิทธิและภาระผูกพันที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น กฎหมาย (อ้างอิง <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2019/march/iasb/ap5-fice.pdf>)