

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๗/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๒ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๔ (๒/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๖๘/๒๕๕๘ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๒ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๒ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559)

### เรื่อง

### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (IFRS 2 : Share – Based Payments (Bound volume 2016 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2558 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

## สารบัญ

จากย่อหน้าที่

บทนำ	บทนำ 1
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
การรับรู้รายการ	7
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน	10
ภาพรวม	10
รายการที่ได้รับบริการแล้ว	14
รายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้	16
การปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของตราสารทุนที่ออกให้ รวมถึงการยกเลิกและ การชำระ	26
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด	30
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด	34
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้คู่สัญญาเลือก วิธีการชำระ	35
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการ เลือกวิธีการชำระ	41
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการ	43ก
การเปิดเผยข้อมูล	44
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	53
วันถือปฏิบัติ	60
การยกเลิกการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	64
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 64 และภาคผนวก ก ถึง ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็นตัวอักษรเอน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องอ่านโดยคำนึงถึงหลักการสำคัญของ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่มิได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

## บทนำ

### เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 1 กิจการมักให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงานหรือบุคคลต่างๆ โครงการให้หุ้นและโครงการให้สิทธิซื้อหุ้นเป็นลักษณะทั่วไปอย่างหนึ่งของค่าตอบแทนที่ให้กับพนักงานที่เป็นกรรมการผู้บริหารอาวุโส และพนักงานอื่นอีกมาก บางกิจการออกหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพื่อจ่ายให้ผู้ให้บริการ เช่น ผู้ให้บริการวิชาชีพ

บทนำ 2 ก่อนการนำเสนอมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่ารายการลักษณะนี้ จึงมีการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้น

### เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

บทนำ 2ก คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เพื่อชี้แจงขอบเขตและวิธีการบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดของกลุ่มกิจการในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินของแต่ละกิจการเอง โดยกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเมื่อกิจการดังกล่าวไม่มีภาระผูกพันที่ต้องชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

### หลักการสำคัญในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการรับรู้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงานหรือบุคคลอื่นๆ ในงบการเงิน ไม่ว่าการจ่ายนั้นจะอยู่ในรูปของเงินสด สินทรัพย์อื่นหรือตราสารทุนของกิจการ รายการที่เข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยไม่มีข้อยกเว้น นอกจากรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้แล้ว

บทนำ 4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหลักการวัดมูลค่าและเงื่อนไขเฉพาะสำหรับประเภทของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไว้ 3 ประเภท

- 4.1 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน โดยกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (ทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น)
- 4.2 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด โดยกิจการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ โดยการก่อกำหนดหนี้กับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามจำนวนเงินที่อิงตามราคา (หรือมูลค่า) หุ้นของกิจการหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ และ
- 4.3 รายการที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ และตามเงื่อนไขของข้อตกลงได้ให้ทางเลือกแก่กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ในการเลือกว่าจะให้กิจการชำระรายการด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน

บทนำ 5 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรง ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการเหล่านั้น และการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ นอกจากนี้

- 5.1 สำหรับรายการที่เกิดขึ้นกับพนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เนื่องจากโดยปกติแล้วเป็นไปได้ที่กิจการจะประมาณมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับจากพนักงานได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้วัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิ
- 5.2 สำหรับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) มีข้อสันนิษฐานที่สามารถโต้แย้งได้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมดังกล่าววัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้า หรือคู่สัญญาให้บริการ ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่ง หากข้อสันนิษฐานสามารถโต้แย้งได้ รายการดังกล่าวจะวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยวัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาได้ให้บริการ
- 5.3 สำหรับสินค้าหรือบริการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดว่า เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานทั้งหมดจะนำมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาดจะไม่นำมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิ ณ วันที่วัดมูลค่าที่เกี่ยวข้อง (ตามที่กำหนดไว้ข้างต้น) แต่เงื่อนไขการได้รับสิทธิจะนำมาพิจารณาโดยการปรับปรุงจำนวนตราสารทุนที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของรายการ เพื่อว่าท้ายสุด จำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทน

จากตราสารทุนที่ออกให้จะขึ้นอยู่กับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้นตามเกณฑ์การสะสม จะไม่มีการรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหากตราสารทุนที่ออกให้ยังไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากความล้มเหลวในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด)

- 5.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้อ้างอิงกับราคาตลาด (ถ้ามี) และให้นำเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ของตราสารทุนที่ออกให้มาพิจารณาด้วย หากไม่มีราคาตลาด ให้ประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าเพื่อประมาณราคาของตราสารทุนที่ควรจะเป็น ณ วันที่วัดมูลค่า โดยเป็นรายการที่มีการต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ไม่มีความเกี่ยวข้องกันระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจ
- 5.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินยังมีข้อกำหนดสำหรับกรณีที่มีการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของสิทธิหรือหุ้นที่ออกให้ (เช่น มีการกำหนดราคาของสิทธิใหม่) หรือมีการยกเลิกการให้ หรือมีการซื้อคืนหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ หรือเปลี่ยนแทนด้วยการให้ตราสารทุนใหม่ ตัวอย่างเช่น โดยทั่วไปแล้วมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้ อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิด้วยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุง การยกเลิก หรือการชำระตราสารทุนที่ออกให้แก่พนักงาน

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

บทนำ 7 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ตามเงื่อนไขของข้อตกลงนั้นให้กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการเลือกว่ากิจการจะชำระรายการด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องรับรู้รายการหรือองค์ประกอบของรายการเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หาก (และตราบเท่าที่) กิจการมีหนี้สินเกิดขึ้นซึ่งจะชำระเป็นเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หาก (และตราบเท่าที่) หนี้สินดังกล่าวไม่เกิดขึ้น

บทนำ 8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ

- 8.1 ลักษณะและขอบเขตของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
- 8.2 วิธีกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หรือมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด และ
- 8.3 ผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดและต่อฐานะการเงินของกิจการ

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการรายงานทางการเงินของกิจการที่มีการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กำหนดให้กิจการแสดงผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีการให้สิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน

### ขอบเขต

- 2 กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในการบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ทุกรายการไม่ว่ากิจการจะสามารถระบุสินค้าหรือบริการที่ได้รับบางส่วนหรือทั้งหมดก็ตาม ได้แก่

- 2.1 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน
- 2.2 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด และ
- 2.3 รายการที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ และตามเงื่อนไขของข้อตกลงได้ให้ทางเลือกแก่กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการเหล่านั้นในการเลือกว่าจะให้กิจการชำระรายการด้วยเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น ๆ) หรือด้วยการออกตราสารทุน

ยกเว้นรายการตามย่อหน้าที่ 3ก ถึง 6 ในกรณีที่ไม่สามารถระบุสินค้าหรือบริการได้อย่างเฉพาะเจาะจง สถานการณ์อื่นอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ (หรือจะได้รับ) ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- 3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 3ก รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อาจจะชำระโดยกิจการอื่นในกลุ่ม (หรือผู้ถือหุ้นของกลุ่มกิจการ) ในนามของกิจการที่ได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ย่อหน้าที่ 2 จะถือปฏิบัติกับกิจการดังต่อไปนี้

- 3ก.1 ได้รับสินค้าหรือบริการเมื่อกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกัน (หรือผู้ถือหุ้นของกลุ่มกิจการ) มีภาระผูกพันที่ต้องชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือ
- 3ก.2 มีภาระผูกพันที่ต้องชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกันได้รับสินค้าหรือบริการ

เว้นแต่รายการดังกล่าวสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่ามีวัตถุประสงค์เป็นอย่างอื่นนอกเหนือจากการชำระค่าสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการนั้น

- 4 ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการออกหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่นในฐานะเป็นผู้ถือตราสารทุนของกิจการไม่ถือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ตัวอย่างเช่น หากกิจการให้สิทธิผู้ถือตราสารทุนกลุ่มหนึ่งที่จะสามารถได้รับตราสารทุน

ของกิจการเพิ่ม ณ ระดับราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนนั้น และพนักงานได้รับสิทธิดังกล่าวเนื่องจากเป็นผู้ถือตราสารทุนในกลุ่มนั้น การให้หรือการใช้สิทธิดังกล่าวไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- 5 ตามย่อหน้าที่ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งกิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ โดยสินค้าให้หมายรวมถึง สินค้าคงเหลือ วัสดุสิ้นเปลือง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน และสิทธิอื่นที่ไม่ใช่ สิทธิทางการเงิน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับรายการที่ กิจการได้มา ซึ่งสินค้าที่เป็นส่วนหนึ่งของสิทธิที่ได้อาจมาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้า ข1 ถึง ข4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือการสมทบเงินในธุรกิจในรูปแบบของกิจการร่วมค้า ตามคำนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้นตราสารทุนที่ออกให้ในการรวมธุรกิจเพื่อ แลกเปลี่ยนกับอำนาจควบคุมในกิจการของผู้ถูกซื้อจึงไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ตราสารทุนที่ออกให้พนักงานของกิจการผู้ถูกซื้อ ในฐานะพนักงาน (เช่น เพื่อแลกกับบริการที่กิจการจะได้รับต่อไป) ยังอยู่ภายใต้ขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ การยกเลิก การเปลี่ยนแปลง หรือการปรับปรุง ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เนื่องจาก การรวมธุรกิจ หรือการปรับโครงสร้างทุน ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นเดียวกัน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้ แนวทางในการกำหนดว่าตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ โอนไปเพื่อแลกเปลี่ยนกับการควบคุมกิจการของผู้ถูกซื้อ (ดังนั้น จึงอยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการ ประกาศใช้)) หรือเป็นผลตอบแทนสำหรับบริการต่อเนื่องที่ต้องรับรู้ในงวดหลัง การรวมธุรกิจ (ดังนั้นจึงอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้)
- 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับ หรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการตามสัญญาภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 8 ถึง 10 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการ ประกาศใช้) และย่อหน้าที่ 5 ถึง 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และ การวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 6ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำนิยามของ “มูลค่ายุติธรรม” ในความหมายที่ แตกต่างจากคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้น เมื่อมีการนำ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ มาปฏิบัติ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



ฉบับนี้ ไม่ใช่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559)  
เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การรับรู้รายการ

- 7 กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือได้มาจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการได้รับสินค้าหรือบริการแล้ว กิจการต้องรับรู้ส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น หากเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หรือรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้น หากเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด
- 8 หากสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือได้มาจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่าย
- 9 โดยปกติ ค่าใช้จ่ายเกิดจากการใช้สินค้าหรือบริการ ตัวอย่างเช่น บริการมักใช้ประโยชน์ทันที ทำให้มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อคู่สัญญาให้บริการ ส่วนสินค้ามักใช้ประโยชน์ในช่วงเวลาหนึ่ง เช่น สินค้าคงเหลือจะขายได้ในช่วงเวลาต่อมา ทำให้มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อขายหรือได้ใช้ประโยชน์ อย่างไรก็ตาม บางครั้งกิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายก่อนจะขายหรือใช้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการ เนื่องจากสินค้าหรือบริการนั้นไม่เข้าเงื่อนไขที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้มาซึ่งสินค้ามาเป็นส่วนหนึ่งของชั้นวิจัยของโครงการเพื่อพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ แม้ว่าสินค้าเหล่านั้นยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ แต่มิได้เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

## การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

### ภาพรวม

- 10 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ และการเพิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องโดยตรง ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นและการเพิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมโดยอ้างอิง<sup>1</sup>กับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

<sup>1</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำว่า อ้างอิง แทนที่จะใช้คำว่า ด้วย เนื่องจากในที่สุดรายการจะวัดมูลค่าด้วยการคูณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ระบุในย่อหน้าที่ 11 หรือ 13 (ตามแต่กรณี) ด้วยจำนวนของตราสารทุนที่ได้รับสิทธิดังที่อธิบายในย่อหน้าที่ 19

- 11 การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 กับรายการที่มีกับพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการ  
ในลักษณะเดียวกัน<sup>2</sup> กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับโดยอ้างอิงกับ  
มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เนื่องจากโดยทั่วไปกิจการจะไม่สามารถประมาณ  
มูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 12  
มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเหล่านั้นต้องวัด ณ วันที่ให้สิทธิ
- 12 โดยปกติ หุ้น สิทธิซื้อหุ้น หรือตราสารทุนอื่นที่ออกให้พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทน  
ทั้งหมด เพิ่มจากเงินเดือนและผลประโยชน์ของพนักงานอื่น ๆ บริการที่ได้รับมักไม่สามารถ  
วัดมูลค่าโดยตรงว่าเป็นองค์ประกอบส่วนใดของค่าตอบแทนทั้งหมดที่ให้กับพนักงาน และอาจ  
ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของค่าตอบแทนทั้งหมดแยกเป็นอิสระได้โดยไม่วัดมูลค่ายุติธรรม  
ของตราสารทุนที่ออกให้โดยตรง นอกจากนี้บางครั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการให้ถือเป็น  
ส่วนหนึ่งของข้อตกลงการจ่ายโบนัสมากกว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนพื้นฐาน  
ตัวอย่างเช่น เป็นสิ่งจูงใจให้พนักงานยังรักษาสภาพการเป็นพนักงานของกิจการ หรือให้รางวัล  
พนักงานที่พยายามปรับปรุงผลการดำเนินงานของกิจการให้ดีขึ้น การที่กิจการยอมจ่าย  
ผลตอบแทนเป็นหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มจากค่าตอบแทนอื่นนั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้ได้รับ  
ประโยชน์ที่เพิ่มขึ้น แต่การประมาณมูลค่ายุติธรรมของประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นค่อนข้างยาก และ  
เนื่องจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับโดยตรงทำได้ยาก กิจการจึงต้องวัดมูลค่า  
ยุติธรรมของบริการของพนักงานที่ได้รับโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้
- 13 การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 กับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน  
ต้องมีข้อสันนิษฐานที่สามารถโต้แย้งได้ว่า มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถ  
ประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมดังกล่าววัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้า หรือคู่สัญญา  
ให้บริการ ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่ง หากกิจการต้องปฏิบัติต่างจากข้อสันนิษฐาน เนื่องจาก  
ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ  
ให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องโดย  
ทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือ  
คู่สัญญาได้ให้บริการ
- 13ก โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าสิ่งตอบแทนกิจการที่ได้รับที่สามารถระบุได้ (ถ้ามี) มีมูลค่าต่ำกว่า  
มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกหรือหนี้ที่เกิดขึ้น โดยปกติสถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็น  
เห็นว่ามีสิ่งตอบแทนอื่น (เช่น สินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้) กิจการที่ได้รับ (หรือที่  
จะได้รับ) กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่สามารถระบุได้ที่ได้รับมาตามมาตรฐาน  
การรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้  
ที่ได้รับ (หรือที่จะได้รับ) ด้วยผลแตกต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของการจ่ายชำระโดยใช้  
หุ้นเป็นเกณฑ์และมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่สามารถระบุได้ที่ได้รับมา (หรือที่จะ  
ได้รับ) กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ให้สิทธิ

<sup>2</sup> ส่วนที่เหลือของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการที่อ้างอิงถึงพนักงาน ให้รวมถึงบุคคลอื่นที่ให้บริการ  
ในลักษณะเดียวกันด้วย

อย่างไรก็ตาม สำหรับรายการที่ชำระด้วยเงินสด หนี้สินต้องวัดมูลค่าใหม่ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจนกว่าจะชำระหนี้สินดังกล่าว อ้างอิงตามย่อหน้าที่ 30 ถึง 33

### รายการที่ได้รับบริการแล้ว

- 14 หากตราสารทุนที่ออกให้ได้รับสิทธิทันที คู่สัญญาจะไม่จำเป็นต้องให้บริการตลอดช่วงเวลาที่กำหนดก่อนจะได้รับสิทธิในตราสารทุนนั้นอย่างไม่มีเงื่อนไข หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่นให้สันนิษฐานว่ากิจการได้รับมอบบริการจากคู่สัญญาเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่กิจการออกให้แล้ว ในกรณีนี้ ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับทั้งจำนวนพร้อมกับรับรู้การเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง
- 15 หากตราสารทุนที่ให้อยู่ยังไม่ได้รับสิทธิจนกว่าคู่สัญญาจะให้บริการตามช่วงเวลาที่กำหนด กิจการต้องสันนิษฐานว่า คู่สัญญาจะให้บริการเพื่อให้ได้รับตราสารทุนในอนาคตระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องบันทึกบริการดังกล่าวในระยะเวลาที่ได้รับสิทธิพร้อมกับรับรู้การเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น
- 15.1 หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นที่มีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานต่อไปจนครบ 3 ปี กิจการต้องสันนิษฐานว่า บริการจากพนักงานจะเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการจะได้รับในอนาคตตลอดช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ 3 ปีนั้น
- 15.2 หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นภายใต้เงื่อนไขที่ต้องมีผลสำเร็จของงาน และยังคงต้องเป็นพนักงานของกิจการอยู่จนกระทั่งเงื่อนไขผลงานนั้นบรรลุ และความยาวของระยะเวลาที่ได้รับสิทธิขึ้นอยู่กับว่าเงื่อนไขผลงานจะบรรลุเมื่อใด กิจการต้องสันนิษฐานว่า บริการจากพนักงานจะเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการจะได้รับในอนาคต ตลอดช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธินั้น และกิจการต้องประมาณระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิ โดยอ้างอิงกับเงื่อนไขผลงานที่น่าจะเป็นจริงมากที่สุด หากเงื่อนไขผลงานเป็นเงื่อนไขทางตลาด การประมาณระยะเวลาที่ได้รับสิทธิต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และต้องไม่ปรับปรุงมูลค่าที่ประมาณขึ้นแล้วในภายหลัง แต่หากเงื่อนไขผลงานไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด กิจการต้องปรับปรุงการประมาณระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าระยะเวลาที่ได้รับสิทธิแตกต่างจากที่ประมาณไว้เดิม

### รายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

#### การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

- 16 สำหรับรายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่วัดมูลค่า โดยอ้างอิงกับราคาตลาดของตราสารทุน (ถ้ามี) โดยพิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ซึ่งได้ออกตราสารทุนให้ (ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 22)

- 17 หากตราสารทุนนั้นไม่มีราคาตลาด กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าเพื่อประมาณราคาของตราสารทุนเหล่านั้น ณ วันที่วัดมูลค่า ในลักษณะของการต่อรองที่เป็นอิสระและทั้งสองฝ่ายเต็มใจและทราบข้อมูลเท่ากัน เทคนิคการวัดมูลค่าต้องสอดคล้องกับวิธีการวัดมูลค่าที่ใช้สำหรับการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินที่เป็นที่ยอมรับทั่วไป และต้องครอบคลุมปัจจัยและข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจใช้พิจารณาในการกำหนดราคา (ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 22)
- 18 ภาคผนวก ข มีแนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น ซึ่งให้ความสำคัญกับเงื่อนไขและข้อกำหนดเฉพาะที่เป็นลักษณะทั่วไปของการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน

### 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 กิจการต้องปรับปรุงประมาณการจำนวนหุ้นให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในท้ายที่สุด โดยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21
- 21 กิจการต้องนำเงื่อนไขทางตลาด เช่น ราคาหุ้นเป้าหมายที่ใช้เป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ หรือความสามารถใช้สิทธิ มาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้น สำหรับการให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขทางตลาด กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญา ที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่นๆ ได้ทั้งหมด (เช่น บริการที่ได้รับ

จากพนักงานที่ยังเป็นพนักงานในช่วงเวลาการให้บริการที่กำหนด) โดยไม่คำนึงว่าจะบรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่

### วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน

- 21ก ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานทั้งหมดในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้น สำหรับการให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ยังเป็นพนักงานในช่วงเวลาการให้บริการที่กำหนด) โดยไม่คำนึงว่าจะเข้าเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานหรือไม่

### วิธีปฏิบัติสำหรับลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว

- 22 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว กิจการต้องไม่นำลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้วมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ ณ วันที่วัดมูลค่า แต่สิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทนต้องบันทึกเป็นสิทธิซื้อหุ้นใหม่ที่ออกให้ เมื่อกิจการออกสิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทนให้ในภายหลัง

### ภายหลังวันที่ได้รับสิทธิ

- 23 กิจการที่รับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ถึง 22 และการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้อง ต้องไม่ปรับปรุงส่วนของเจ้าของทั้งหมดอีกภายหลังวันที่ได้รับสิทธิ ตัวอย่างเช่น กิจการต้องไม่กลับรายการบริการที่ได้รับจากพนักงานที่ได้รับรู้ไปแล้ว หากภายหลังกิจการรับ ตราสารทุนที่พนักงานได้รับสิทธิแล้ว หรือกรณีสิทธิซื้อหุ้นที่ไม่มีการใช้สิทธิ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้ไม่ได้ทำให้กิจการหมดโอกาสที่จะรับรู้รายการที่โอนภายในส่วนของเจ้าของ เช่น การโอนจากองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของประเภทหนึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าของอีกประเภทหนึ่ง

### กรณีที่ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

- 24 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ถึง 23 ใช้เมื่อกิจการถูกกำหนดให้วัดมูลค่าการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ กรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่งหากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ณ วันที่วัดมูลค่าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ถึง 22 เฉพาะกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากยิ่งนี้ กิจการต้องดำเนินการดังนี้แทน

24.1 วัดมูลค่าตราสารทุนตามมูลค่าที่แท้จริง เริ่มตั้งแต่วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ และวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานต่อๆ มา และวันที่ชำระครั้งสุดท้าย

ผลการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่แท้จริงรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน สำหรับการให้สิทธิซื้อหุ้น ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระครั้งสุดท้ายเมื่อมีการใช้สิทธิหรือรับสิทธิซื้อหุ้น (เช่น เมื่อสิ้นสุดการจ้าง) หรือสิ้นสุดเวลาการใช้สิทธิซื้อหุ้น (เช่น สิทธิซื้อหุ้นสิ้นสุดกำหนดการใช้สิทธิ)

- 24.2 รับรู้สินค้าหรือบริการโดยอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด หรือ (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) เมื่อมีการใช้สิทธิในที่สุด ในการใช้ข้อกำหนดนี้กับสิทธิซื้อหุ้น กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ตามย่อหน้าที่ 14 และ 15 ยกเว้นข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 15.2 เมื่อไม่ได้ใช้เงื่อนไขทางตลาด จำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิต้องอ้างอิงกับจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการนี้ (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิต่างจากประมาณการเดิม ณ วันที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ภายหลังจากวันที่ได้รับสิทธิ กิจการต้องโอนกลับจำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากสิทธิซื้อหุ้นถูกริบในภายหลัง หรือสิ้นสุดกำหนดการใช้สิทธิซื้อหุ้น
- 25 หากกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 29 เนื่องจากการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดใดๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ ได้นำมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามวิธีมูลค่าที่แท้จริงที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการจ่ายชำระด้วยตราสารทุน ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24
- 25.1 หากการจ่ายชำระเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ กิจการต้องบันทึกการจ่ายชำระเป็นการเร่งระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ และต้องรับรู้จำนวนค่าสินค้าและบริการทันทีแทนที่จะต้องทยอยรับรู้บริการที่จะได้รับตลอดระยะเวลาที่เหลืออยู่ของระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ
- 25.2 การจ่ายชำระด้วยเงินต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนตราสารทุน กล่าวคือ เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น เว้นแต่ตามเนื้อหาแล้วการจ่ายนั้นสูงกว่ามูลค่าที่แท้จริงของตราสารทุนซึ่งวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน ส่วนเกินดังกล่าวต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

**การปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดของตราสารทุนที่ออกให้ รวมถึงการยกเลิกและการชำระ**

- 26 กิจการอาจต้องปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจต้องลดราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้พนักงาน (กล่าวคือ คำนวณราคาสิทธิซื้อหุ้นใหม่) ซึ่งทำให้มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นเหล่านั้นสูงขึ้น ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 27 ถึง 29 สำหรับผลกระทบของการปรับปรุงให้แสดงในรูปของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงาน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดต้องใช้ในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้กับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงานด้วย โดยวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ในกรณี

- หลังนั้นการอ้างอิงตามย่อหน้าที่ 27 ถึง 29 ณ วันที่ให้สิทธิต้องอ้างอิงถึงวันที่กิจการได้รับสินค้า หรือคู่สัญญาส่งมอบบริการให้แทน
- 27 กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับด้วยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิ หากตราสารทุนนั้นไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด) ที่กำหนด ณ วันที่ให้สิทธิเป็นอย่างน้อย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้โดยไม่ต้องพิจารณาการปรับปรุงเงื่อนไขหรือข้อกำหนดใด ๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ หรือการยกเลิก หรือการชำระตราสารทุนที่ออกให้ นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของรายการปรับปรุงที่เพิ่มมูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือรายการที่เป็นประโยชน์ให้กับพนักงาน แนวทางปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้แสดงอยู่ในภาคผนวก ข
- 28 หากกิจการยกเลิกหรือชำระตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ (ยกเว้นยกเลิกการให้โดยรับสิทธิเมื่อไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ)
- 28.1 กิจการต้องบันทึกการยกเลิก หรือการชำระเสมือนเป็นการเร่งระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ และต้องรับรู้บริการที่ได้รับทันทีแทนที่จะต้องรับรู้ตลอดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่
- 28.2 รายการจ่ายใด ๆ ให้พนักงานเพื่อการยกเลิกหรือชำระการให้สิทธิ ต้องรับรู้ในลักษณะเดียวกับการซื้อคืนส่วนของเจ้าของ กล่าวคือ เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ ยกเว้น รายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ที่วัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน รายการที่จ่ายเกินนั้นให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ได้รวมส่วนของหนี้สินไว้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินในวันที่มีการยกเลิกหรือวันที่มีการชำระ การจ่ายใด ๆ ที่มีเพื่อการชำระหนี้สินต้องบันทึกเหมือนการยกเลิกหนี้สินดังกล่าว
- 28.3 หากมีการออกตราสารทุนใหม่ให้พนักงาน และ ณ วันที่ออกตราสารทุนใหม่ให้ กิจการกำหนดว่าตราสารทุนที่ออกใหม่นั้นเป็นตราสารทุนที่ทดแทนตราสารทุนที่ยกเลิก กิจการต้องบันทึกการออกตราสารทุนทดแทนนั้นในลักษณะเดียวกับการปรับปรุงตราสารทุนที่ให้เมื่อเริ่มแรก ตามย่อหน้าที่ 27 และตามแนวปฏิบัติในภาคผนวก ข มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ให้ คือ ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนทดแทนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของตราสารทุนที่ยกเลิก ณ วันที่ออกตราสารทุนทดแทน มูลค่ายุติธรรมสุทธิของตราสารทุนที่ยกเลิก คือ มูลค่ายุติธรรม ณ เวลาก่อนยกเลิกโดยทันที หักด้วยจำนวนที่จ่ายให้พนักงานเพื่อยกเลิกตราสารทุนที่รับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของตามย่อหน้าที่ 28.2 ข้างต้น หากกิจการไม่ได้กำหนดว่าตราสารทุนใหม่เป็นตราสารทุนทดแทนสำหรับตราสารทุนที่ยกเลิก กิจการต้องบันทึกตราสารทุนใหม่ เป็นรายการออกตราสารทุนให้ใหม่
- 28ก หากกิจการหรือคู่สัญญาสามารถเลือกที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน กิจการต้องปฏิบัติตามต่อความล้มเหลวของกิจการหรือคู่สัญญาในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิให้มีผลเสมือนการยกเลิกสิทธิ

- 29 หากกิจการซื้อตราสารทุนที่ได้รับสิทธิแล้ว รายการที่จ่ายให้พนักงานต้องบันทึกเป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ ยกเว้นรายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ซื้อคืนที่วัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน รายการที่จ่ายเกินนั้นให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

- 30 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้มาและหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และวันที่มีการชำระจนกว่าจะชำระหนี้สินเสร็จสิ้น การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
- 31 ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นแก่พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของชุดค่าตอบแทน ซึ่งทำให้พนักงานมีสิทธิได้รับเงินสดในอนาคต (แทนที่จะได้รับตราสารทุน) โดยอ้างอิงกับราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นจากระดับราคาที่กำหนดตลอดช่วงเวลาหนึ่งที่กำหนดไว้ หรือกิจการอาจให้สิทธิพนักงานที่จะได้รับเงินสดในอนาคตโดยให้สิทธิที่จะได้หุ้น (รวมถึงหุ้นที่จะออกเมื่อใช้สิทธิซื้อหุ้น) ที่สามารถไถ่ถอนได้ ไม่ว่าจะ เป็นแบบบังคับ (เช่น เมื่อสิ้นสุดการจ้าง) หรือตามที่พนักงานเลือก
- 32 กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นเมื่อพนักงานให้บริการ ตัวอย่างเช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่พนักงานได้รับสิทธิทันที และไม่ต้องปฏิบัติงานให้บริการในช่วงเวลาที่กำหนดเพื่อให้ได้รับสิทธิรับเงินสด หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น กิจการต้องสันนิษฐานว่ากิจการได้รับบริการจากพนักงานเพื่อแลกกับสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ออกให้แล้ว ดังนั้น กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นทันที หากสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นไม่ได้รับสิทธิจนกว่าพนักงานจะได้ปฏิบัติงานตามระยะเวลาให้บริการที่กำหนด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายตามที่พนักงานให้บริการในช่วงเวลานั้น
- 33 หนี้สินต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก และทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน จนกระทั่งชำระหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น โดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น พิจารณาเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้น ที่เพิ่มขึ้นและบริการที่พนักงานให้จนถึงขณะนั้น

### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด

- 34 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้เลือกว่า กิจการหรือคู่สัญญาสามารถเลือกชำระรายการด้วยเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องรับรู้รายการหรือองค์ประกอบของรายการนั้นเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หากกิจการมีหนี้สินเกิดขึ้นซึ่งจะชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์



อื่น หรือรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หากหนี้สินดังกล่าวไม่เกิดขึ้น

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ

- 35 หากกิจการให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะเลือกว่าการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระด้วยเงินสด<sup>3</sup> หรือด้วยการออกตราสารทุน ให้ถือว่ากิจการให้เครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน (กล่าวคือ สิทธิของคู่สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยเงินสด) และองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ (กล่าวคือ สิทธิของคู่สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยการออกตราสารทุน ไม่ใช่ด้วยเงินสด) สำหรับรายการกับคู่สัญญาอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถวัดได้โดยตรง กิจการต้องวัดมูลค่าองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมด้วยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับกับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ณ วันที่ได้รับสินค้าหรือบริการ
- 36 สำหรับรายการอื่นๆ รวมถึงรายการกับพนักงาน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม ณ วันที่วัดมูลค่า โดยคำนึงถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ เกี่ยวกับสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือตราสารทุนที่ให้
- 37 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 36 กิจการต้องเริ่มวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินก่อนแล้วจึงวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ โดยคำนึงถึงการที่คู่สัญญาต้องสละสิทธิที่จะรับเงินสดเพื่อไปรับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมเป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบทั้งสองประเภท อย่างไรก็ตาม การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งคู่สัญญามีทางเลือกที่จะให้ชำระมักถูกจัดโครงสร้างมาแล้ว มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกที่จะชำระทางหนึ่งจึงเหมือนกับของทางเลือกอื่น ตัวอย่างเช่น คู่สัญญาอาจเลือกทางเลือกที่จะรับสิทธิซื้อหุ้นหรือสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นเป็นเงินสด ในกรณีดังกล่าวมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของเป็นศูนย์ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจึงเท่ากับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม หากมูลค่ายุติธรรมของทางเลือกแต่ละทางเลือกที่จะชำระแตกต่างกัน มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของย่อมมากกว่าศูนย์ ซึ่งเป็นกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะมากกว่ามูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน
- 38 กิจการต้องบันทึกสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือได้มาแยกตามองค์ประกอบแต่ละประเภทของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม สำหรับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะชำระสินค้าหรือบริการ เมื่อคู่สัญญาได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระเป็นเงินสด (ย่อหน้าที่ 30 ถึง 33) สำหรับองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ (ถ้ามี) กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและ

<sup>3</sup> ในย่อหน้าที่ 35 ถึง 43 รายการที่อ้างอิงถึงเงินสดให้รวมถึงสินทรัพย์อื่นของกิจการด้วย

- ส่วนของเจ้าของที่เพิ่มขึ้นเมื่อคู่สัญญาได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน (ย่อหน้าที่ 10 ถึง 29)
- 39 ณ วันที่ชำระ กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม หากกิจการออกตราสารทุนเพื่อชำระแทนการจ่ายเงินสด หนี้สินจะโอนตรงไปเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นในฐานะที่เป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้
- 40 หากกิจการจ่ายเงินสดเพื่อชำระแทนการออกตราสารทุน ให้ถือว่าการจ่ายนั้นเป็นการชำระหนี้สินทั้งจำนวน สำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุนที่เคยรับรู้มาในอดีตยังคงอยู่ในส่วนของทุนต่อไปเมื่อคู่สัญญาเลือกที่จะรับเงินสดเพื่อการชำระทำให้คู่สัญญาหมดสิทธิที่จะได้รับตราสารทุน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้ไม่ได้ทำให้กิจการหมดโอกาสที่จะรับรู้รายการที่โอนภายในส่วนของเจ้าของ เช่น การโอนจากองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของประเภทหนึ่งเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นอีกประเภทหนึ่ง

#### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการเลือกวิธีการชำระ

- 41 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการเลือกว่าจะชำระด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสดหรือไม่ และบันทึกการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้สอดคล้องกัน กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสด หากทางเลือกที่จะชำระด้วยตราสารทุนไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (เช่น เพราะมีข้อห้ามทางกฎหมายไม่ให้กิจการออกหุ้น) หรือกิจการมีแนวปฏิบัติในอดีตหรือมีนโยบายชัดเจนที่จะชำระด้วยเงินสด หรือปกติจะชำระด้วยเงินสดเมื่อใดก็ตามที่คู่สัญญาขอให้ชำระด้วยเงินสด
- 42 หากกิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระด้วยเงินสด กิจการต้องบันทึกรายการตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดตามย่อหน้าที่ 30 ถึง 33
- 43 หากไม่มีภาระผูกพันดังกล่าว กิจการต้องบันทึกรายการค่าตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 29 เมื่อการชำระมีลักษณะดังนี้
- 43.1 หากกิจการเลือกชำระด้วยเงินสด เงินสดที่จ่ายต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนส่วนของเจ้าของ กล่าวคือ เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ ยกเว้นที่จะกล่าวในย่อหน้าที่ 43.3 ต่อไป
- 43.2 หากกิจการเลือกชำระด้วยการออกตราสารทุน กิจการไม่ต้องบันทึกรายการอื่นอีก (เว้นแต่การโอนองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของประเภทหนึ่งไปเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นอีกประเภท (ถ้ามี)) ยกเว้นที่จะกล่าวในย่อหน้าที่ 43.3 ต่อไป
- 43.3 หากกิจการเลือกทางเลือกที่ชำระด้วยมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่า ณ วันที่ชำระ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเพิ่มสำหรับมูลค่าส่วนเกิน เช่น ผลต่างระหว่างเงินสดที่จ่ายกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่จะต้องออกให้หากเลือกทางเลือกเดิม หรือผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้กับจำนวนเงินสดที่จะต้องจ่าย หากเลือกทางเลือกเดิม แล้วแต่ทางเลือกที่กิจการจะเลือก

## การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการ

- 43ก สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการ ในงบการเงินเฉพาะกิจการ หรืองบการเงินของกิจการ กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับด้วยรายการที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนหรือชำระด้วยเงินสด โดยต้องประเมินว่า
- 43ก.1 ลักษณะของผลตอบแทนที่ออกให้ และ
- 43ก.2 สิทธิและภาระผูกพันของกิจการ
- จำนวนที่รับรู้โดยกิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการอาจแตกต่างจากจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทหรือกิจการอื่นในกลุ่มกิจการที่จ่ายชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
- 43ข กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน เมื่อ
- 43ข.1 ผลตอบแทนที่ออกให้เป็นตราสารทุนของกิจการ หรือ
- 43ข.2 กิจการไม่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
- กิจการต้องวัดมูลค่าในภายหลังใหม่สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน สำหรับการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 19 ถึง 21 เท่านั้น ในสถานการณ์อื่นทั้งหมดกิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับมาเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด
- 43ค กิจการที่ชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการอื่นในกลุ่มได้รับสินค้าหรือบริการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน ก็ต่อเมื่อจ่ายชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเอง มิฉะนั้นรายการดังกล่าวต้องรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด
- 43ง รายการของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงการจ่ายชำระคืนซึ่งกำหนดให้กลุ่มกิจการหนึ่งจ่ายชำระอีกกลุ่มกิจการหนึ่งสำหรับหนี้สินของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้แก่คู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการ ในกรณีดังกล่าวกิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต้องบันทึกรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 43ข โดยไม่คำนึงถึงข้อตกลงการจ่ายชำระคืนภายในกลุ่มกิจการ

## การเปิดเผยข้อมูล

- 44 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะและขอบเขตของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
- 45 เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44 กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- 45.1 คำอธิบายข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์แต่ละประเภทที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาต่างๆ ระหว่างงวด รวมถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ของข้อตกลงแต่ละข้อ อาทิ

ข้อกำหนดของการได้รับสิทธิ งวดเวลานานที่สุดของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และวิธีการชำระ (เช่น เป็นเงินสดหรือตราสารทุน) กิจกรรมที่มีประเภทของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เหมือนกันในเนื้อหาสาระอาจรวมข้อมูลเหล่านี้ หากการเปิดเผยข้อมูลแยกตามข้อตกลงไม่จำเป็นในการทำให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44

- 45.2 จำนวนและราคาใช้สิทธิถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้นสำหรับกลุ่มสิทธิซื้อหุ้นต่างๆ คือ
    - 45.2.1 ยอดคงเหลือยกมาต้นงวด
    - 45.2.2 กลุ่มที่ออกให้ระหว่างงวด
    - 45.2.3 กลุ่มที่รับคืนมาระหว่างงวด
    - 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 กิจกรรมอาจเปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างงวดแทน
  - 45.4 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือปลายงวด ให้เปิดเผยช่วงของราคาใช้สิทธิและระยะเวลาคงเหลือตามสัญญาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หากช่วงของราคาใช้สิทธิกว้าง สิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือต้องแบ่งเป็นช่วงราคาที่ทำให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการประมาณจำนวนและจังหวะเวลาของหุ้นที่อาจออกเพิ่มเติมและเงินสดที่อาจได้รับจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นนั้น
- 46 กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด
- 47 หากกิจกรรมวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 46 อย่างน้อยที่สุดกิจกรรมต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้
- 47.1 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ระหว่างงวด ให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง
    - 47.1.1 แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นและข้อมูลที่น่ามาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึง ราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ราคาใช้สิทธิความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง อายุของสิทธิซื้อหุ้น เงินปันผลที่คาดหวัง อัตราดอกเบี้ยปลอดภัยความเสี่ยง และข้อมูลอื่นที่น่ามาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึงวิธีที่ใช้และข้อสมมติที่กำหนดขึ้นเพื่อรวมผลกระทบของการคาดการณ์การใช้สิทธิก่อนครบกำหนด
    - 47.1.2 วิธีกำหนดความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง รวมถึงคำอธิบายว่าความผันผวนของหุ้นที่คาดหวังได้อิงกับความผันผวนของหุ้นในอดีตเพียงใด และ

- 47.1.3 การนำลักษณะอื่นของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำลักษณะอื่นมารวมคำนวณ เช่น เงื่อนไขทางตลาด
- 47.2 สำหรับตราสารทุนอื่นที่ให้สิทธิระหว่างงวด (กล่าวคือ ตราสารทุนอื่นที่มีใช้สิทธิซื้อหุ้น) จำนวนและมูลค่ายุติธรรมถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของตราสารทุนเหล่านั้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง
- 47.2.1 หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ตามหลักเกณฑ์ของราคาตลาดที่สามารถสังเกตได้ ต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้กำหนดมูลค่ายุติธรรม
- 47.2.2 การนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมคำนวณ และ
- 47.2.3 การนำลักษณะอื่นของตราสารทุนที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำลักษณะอื่นมารวมคำนวณ
- 47.3 สำหรับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีการปรับปรุงระหว่างงวด
- 47.3.1 คำอธิบายรายการที่ปรับปรุง
- 47.3.2 มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ออกให้ (ซึ่งเป็นผลของรายการที่ปรับปรุง) และ
- 47.3.3 ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ออกให้ที่สอดคล้องกับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 47.1 และ 47.2 ข้างต้นเมื่อมีรายการดังกล่าว
- 48 หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างงวดได้โดยตรง กิจการต้องเปิดเผยวิธีกำหนดมูลค่ายุติธรรม เช่น มูลค่ายุติธรรมกำหนดด้วยราคาตลาดของสินค้าหรือบริการหรือไม่
- 49 หากกิจการปฏิบัติต่างจากข้อสันนิษฐานในย่อหน้าที่ 13 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและอธิบายว่าเหตุใดจึงปฏิบัติต่างจากข้อสันนิษฐาน
- 50 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดและฐานะการเงินของกิจการ
- 51 เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 50 อย่างน้อยที่สุดกิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้
- 51.1 จำนวนค่าใช้จ่ายรวมที่รับรู้ในงวดที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ และต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที รวมถึงการเปิดเผยแยกกว่าส่วนของค่าใช้จ่ายรวมที่เกิดจากรายการต่างๆ ที่บันทึกเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน
- 51.2 สำหรับหนี้สินที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
- 51.2.1 มูลค่าตามบัญชีรวม ณ สิ้นงวด และ
- 51.2.2 มูลค่าที่แท้จริงรวม ณ สิ้นงวดของหนี้สินที่คู่สัญญาไม่มีสิทธิเรียกเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ได้รับสิทธิภายในสิ้นงวด (เช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ได้รับสิทธิแล้ว)

- 52 หากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ทำให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44 46 และ 50 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามที่จำเป็นที่จะทำให้สอดคล้องกับหลักการดังกล่าว

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 53 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 54 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน แต่ไม่กำหนดให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับการให้ตราสารทุนอื่น หากกิจการเปิดเผยเป็นการสาธารณะถึงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเหล่านั้นที่กำหนด ณ วันที่วัดมูลค่า
- 55 สำหรับรายการให้ตราสารทุนทุกรายการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบย้อนหลัง และปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำมาแสดงด้วย (ถ้าปฏิบัติได้)
- 56 สำหรับรายการให้ตราสารทุนทุกรายการที่ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (เช่น ตราสารทุนที่ออกให้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554) กิจการยังคงต้องเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 44 และ 45
- 57 ภายหลังจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้แล้ว หากกิจการปรับปรุงข้อกำหนดหรือเงื่อนไขของการออกตราสารทุนให้ ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้ถือปฏิบัติ กิจการยังต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 29 เพื่อบันทึกการปรับปรุงเหล่านั้น
- 58 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 59 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังกับหนี้สินรายการอื่นที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เช่น หนี้สินที่ชำระระหว่างงวดที่มีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบ

### วันถือปฏิบัติ

- 60 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 61 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 62 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 63 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 63ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 63ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 63ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## การยกเลิกการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

64 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## ภาคผนวก ก

### คำนิยาม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ที่ชำระด้วยเงินสด	หมายถึง	การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการโดยมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้กับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการด้วยจำนวนเงินที่อิงกับราคา (หรือมูลค่า) ตราสารทุน (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) ของกิจการหรือกิจการอื่นในกลุ่ม
พนักงานและบุคคลอื่น ที่ให้บริการในลักษณะ เดียวกัน	หมายถึง	บุคคลที่ให้บริการกับกิจการเป็นเฉพาะบุคคล ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งดังนี้ 1) บุคคลที่เป็นพนักงานตามวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือทางภาษี 2) บุคคลที่ทำงานกับกิจการภายใต้แนวทางที่เป็นลักษณะเดียวกับบุคคลที่เป็นพนักงานตามวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือทางภาษี หรือ 3) บริการที่ได้รับมีลักษณะเดียวกับบริการที่พนักงานเป็นผู้ให้บริการ ตัวอย่างเช่น คำนิยามนี้รวมถึงฝ่ายบริหาร เช่น พนักงานที่มีอำนาจบังคับบัญชาและหน้าที่ความรับผิดชอบในการวางแผนสั่งการและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ รวมถึง กรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหาร (non-executive director)
ตราสารทุน	หมายถึง	สัญญาที่เป็นหลักฐานของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ส่วนที่เหลือของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมด <sup>4</sup>
ตราสารทุนที่ออกให้	หมายถึง	สิทธิ (ทั้งที่มีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข) ในตราสารทุนของกิจการที่ออกให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

<sup>4</sup> กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ให้นิยามของหนี้สินว่าเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต การชำระภาระผูกพันเป็นผลให้เกิดกระแสไหลออกของทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (เช่น กระแสไหลออกของเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการ)



<p>การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ที่ชำระด้วยตราสารทุน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) หรือ</li> <li>2) ได้รับสินค้าหรือบริการ แต่ไม่มีภาระผูกพันที่จะจ่ายชำระรายการแก่คู่ค้า</li> </ol>
<p>มูลค่ายุติธรรม</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ชำระหนี้สิน หรือตราสารทุนที่ออกให้สามารถแลกเปลี่ยนระหว่างบุคคลฝ่ายต่าง ๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรอบรู้และเต็มใจ</p>
<p>วันที่ให้สิทธิ</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>วันที่กิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ตกลงกันตามข้อตกลงเรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งทราบเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ตามข้อตกลงนั้นร่วมกัน ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการให้สิทธิกับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ให้สำเร็จ หากข้อตกลงนั้นขึ้นอยู่กับกระบวนการที่ต้องอนุมัติ (เช่น อนุมัติโดยผู้ถือหุ้น) วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่ที่ข้อตกลงได้รับอนุมัติแล้ว</p>
<p>มูลค่าที่แท้จริง</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่คู่สัญญาามีสิทธิ (ทั้งที่มีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข) ถือหุ้น หรือสิทธิที่จะได้รับหุ้น และราคา (ถ้ามี) ที่คู่สัญญาต้องจ่ายเพื่อให้ได้หุ้น ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 15 บาท ขณะที่หุ้นมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 20 บาท มูลค่าที่แท้จริงเท่ากับ 5 บาท</p>
<p>เงื่อนไขทางตลาด</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>เงื่อนไขผลงานที่ราคาใช้สิทธิ การได้รับสิทธิ หรือความสามารถในการใช้สิทธิของตราสารทุนขึ้นอยู่กับราคาตลาด (หรือมูลค่า) ของตราสารทุนของกิจการ (หรือ ตราสารทุนของกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกัน) เช่น</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) เมื่อราคาหุ้น หรือจำนวนเงินตามมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิซื้อหุ้นขึ้นไปอยู่ ณ ระดับราคาหรือจำนวนเงินที่กำหนด หรือ</li> <li>2) เมื่อบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ ซึ่งอ้างอิงกับราคาตลาด (หรือมูลค่า) ของตราสารทุนของกิจการ (หรือ ตราสารทุนของกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกัน) เมื่อเปรียบเทียบกับดัชนีราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการอื่น</li> </ol>

เงื่อนไขทางตลาดกำหนดให้คู่สัญญาต้องให้บริการตลอดช่วงเวลาที่กำหนด (เงื่อนไขการบริการ) ข้อกำหนดในการให้บริการเป็นได้ทั้งที่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรหรือที่บอกเป็นนัย

### วันที่วัดมูลค่า

หมายถึง วันที่ที่วัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับรายการที่เกี่ยวกับพนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการให้ลักษณะเดียวกัน วันที่วัดมูลค่า คือ วันที่ให้สิทธิ สำหรับรายการกับบุคคลอื่นนอกเหนือจากพนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) วันที่วัดมูลค่า คือวันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ

### เงื่อนไขผลงาน

หมายถึง เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่กำหนดให้

- 1) คู่สัญญาต้องให้บริการตลอดช่วงเวลาที่กำหนด (เงื่อนไขการบริการ) ข้อกำหนดในการให้บริการเป็นได้ทั้งแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือแบบที่บอกเป็นนัย
- 2) ต้องบรรลุตามเป้าหมายผลงานที่ตั้งไว้ ในขณะที่คู่สัญญาอยู่ระหว่างการให้บริการตามที่กำหนดในข้อ 1)

ช่วงเวลาที่ต้องบรรลุเป้าหมายผลงาน

- 1) ต้องไม่เกินกว่าการสิ้นสุดของช่วงเวลาการให้บริการ
- 2) อาจเริ่มก่อนช่วงเวลาการให้บริการได้ โดยมีเงื่อนไขว่าวันเริ่มต้นของเป้าหมายผลงานต้องไม่นานก่อนการเริ่มต้นของการให้บริการ

เป้าหมายผลงานมีการนิยามโดยอ้างอิงกับ

- 1) การดำเนินงาน (หรือกิจกรรม) ของกิจการเอง หรือการดำเนินงาน หรือกิจกรรมของกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกัน (กล่าวคือเป็นเงื่อนไขที่มีใช้เงื่อนไขทางตลาด) หรือ
- 2) ราคา (หรือมูลค่า) ของตราสารทุนของกิจการ หรือตราสารทุนของกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกัน (ซึ่งรวมถึงหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น) (กล่าวคือเป็นเงื่อนไขทางตลาด)

เป้าหมายผลงานอาจเกี่ยวข้องกับผลงานของกิจการโดยรวมหรือเพียงบางส่วนของกิจการ (หรือบางส่วนของกลุ่มกิจการ) เช่น แผนก หรือพนักงานแต่ละบุคคล

ลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้น ทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว	หมายถึง	ลักษณะที่กิจการจะออกสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มเติมเมื่อผู้ถือสิทธิซื้อหุ้นใช้สิทธิตามสิทธิซื้อหุ้นเดิมเพื่อให้กิจการออกหุ้น ณ ระดับราคาใช้สิทธิ โดยไม่ได้รับชำระเป็นเงินสด
สิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิ ทดแทน	หมายถึง	สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ใหม่เมื่อมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นเดิม ณ ระดับราคาใช้สิทธิเพื่อให้กิจการออกหุ้นให้
เงื่อนไขการบริการ	หมายถึง	เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่กำหนดให้ผู้สัญญาต้องให้บริการตลอดช่วงเวลาที่กำหนด โดยในช่วงเวลานั้นเป็นการให้บริการแก่กิจการ หากผู้สัญญาหยุดให้บริการในระหว่างช่วงการได้รับสิทธิไม่ว่าจะด้วยเหตุผลใดก็ตาม ถือว่าผู้สัญญาผิดเงื่อนไขเงื่อนไขการบริการไม่ได้กำหนดให้ผู้สัญญาต้องบรรลุเป้าหมายผลงาน
ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้น เป็นเกณฑ์	หมายถึง	ข้อตกลงระหว่างกิจการ (หรือกิจการอื่นในกลุ่มกิจการ <sup>5</sup> หรือผู้ถือหุ้นของกิจการในกลุ่มกิจการ) และบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ซึ่งทำให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งได้รับสิทธิที่จะได้รับ <ol style="list-style-type: none"> <li>1) เงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการเป็นจำนวนที่อิงกับราคา (หรือมูลค่า) ของตราสารทุน (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) ของกิจการหรือกลุ่มกิจการอื่น หรือ</li> <li>2) ตราสารทุน (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) ของกิจการหรือกลุ่มกิจการอื่น</li> </ol> เมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิแล้ว
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	หมายถึง	รายการที่กิจการ <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ได้รับสินค้าหรือบริการจากผู้สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการ (รวมถึงพนักงาน) โดยมีข้อตกลงในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือ</li> <li>2) ก่อให้เกิดภาระผูกพันที่ต้องชำระให้ผู้สัญญาโดยมีข้อตกลงในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการอื่นในกลุ่มได้รับสินค้าหรือบริการ</li> </ol>

<sup>5</sup> กลุ่มกิจการ ตามคำนิยามในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) หมายถึง บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่ ตามมุมมองของบริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดของกิจการที่เสนอรายงาน

<b>สิทธิซื้อหุ้น</b>	หมายถึง	สัญญาที่ให้ผู้ถือสิทธิได้รับหุ้นของกิจการ ณ ระดับราคาที่กำหนดไว้แน่นอนในช่วงระยะเวลาที่กำหนด แต่ไม่ใช่ภาระผูกพันที่จะต้องใช้สิทธินั้น
<b>ได้รับสิทธิ</b>	หมายถึง	เป็นผู้มีสิทธิ ภายใต้ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ สิทธิที่คู่สัญญาจะได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่นหรือตราสารทุนของกิจการ เมื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ และอีกฝ่ายหนึ่งพึงพอใจในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิดังกล่าว
<b>เงื่อนไขการได้รับสิทธิ</b>	หมายถึง	เงื่อนไขที่ใช้พิจารณาว่ากิจการได้รับบริการซึ่งทำให้คู่สัญญาได้สิทธิที่จะได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการหรือไม่ ภายใต้ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เงื่อนไขการได้รับสิทธิเป็นอย่างหนึ่งอย่างใดระหว่างเงื่อนไขการบริการหรือเงื่อนไขผลงาน
<b>ระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ</b>	หมายถึง	ระยะเวลาระหว่างที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้สำเร็จ

## ภาคผนวก ข แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

### การประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

ข1 ย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข41 ของภาคผนวกนี้อธิบายการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ โดยนำเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ที่เป็นลักษณะทั่วไปของการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานมาพิจารณา อย่างไรก็ตาม ลักษณะไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะที่เสนอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ นอกจากนี้เนื่องจากการวัดมูลค่าที่อธิบายต่อไปนั้นเกี่ยวกับหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้กับพนักงาน โดยสมมติว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นวัด ณ วันที่ให้สิทธิ อย่างไรก็ตาม ประเด็นการวัดมูลค่าที่จะอธิบายต่อไป (เช่น ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง) ได้นำมาใช้พิจารณาการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากพนักงาน ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ

### หุ้น

ข2 สำหรับหุ้นที่ออกให้พนักงาน มูลค่ายุติธรรมของหุ้นต้องวัดมูลค่า ณ ราคาตลาดของหุ้นของกิจการ (หรือราคาตลาดโดยประมาณหากหุ้นของบริษัทไม่ได้จำหน่ายแก่สาธารณชน) และปรับปรุงโดยคำนึงถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ของหุ้นที่ออกให้ (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิซึ่งไม่นำมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 21)

ข3 ตัวอย่างเช่น หากพนักงานไม่ได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ ปัจจุบันนี้ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้ ในทำนองเดียวกัน หากหุ้นมีข้อจำกัดในการโอนหลังจากวันที่ได้รับสิทธิ ปัจจุบันนี้ต้องนำมาพิจารณาเฉพาะกรณีที่ข้อจำกัดหลังได้รับสิทธิกระทบต่อราคาของผู้ร่วมตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายซื้อหุ้น ตัวอย่างเช่น หากหุ้นนั้นซื้อขายอยู่ในตลาดซื้อขายคล่อง ข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังได้รับสิทธิอาจมีผลเพียงเล็กน้อยต่อราคาหุ้นที่ผู้ร่วมตลาดในตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายซื้อหุ้นนั้น ข้อจำกัดการโอนหุ้นหรือข้อจำกัดอื่นที่เกิดระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิไม่ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิของหุ้นที่ออกให้ เพราะข้อจำกัดเหล่านั้นมีที่มาจากเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ที่มีอยู่ ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 21

## สิทธิซื้อหุ้น

- ข4 ในหลายกรณี สิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่นักงานไม่มีราคาตลาด เพราะสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ไม่ได้ใช้กับสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขาย หากไม่มีสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขายที่มีเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ เหมือนกับสิทธิซื้อหุ้นของกิจการ ให้คำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้โดยประมาณการจากแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น
- ข5 กิจการต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่ผู้ร่วมตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะพิจารณาในการเลือกแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นมาใช้ เช่น สิทธิซื้อหุ้นพนักงานจำนวนมากมีระยะเวลาใช้สิทธิไม่นานและมักสามารถใช้สิทธิได้ระหว่างวันที่ให้สิทธิกับวันสิ้นสุดระยะเวลาการใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นนั้น และมักมีการใช้สิทธิตั้งแต่ช่วงแรก ปัจจัยเหล่านี้ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ สำหรับหลายกิจการ ปัจจัยเหล่านี้ทำให้กิจการไม่สามารถใช้สูตรของ Black Scholes และ Merton เนื่องจากสูตรดังกล่าวไม่ให้นำความน่าจะเป็นที่จะใช้สิทธิก่อนสิ้นสุดระยะเวลาการใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นมาพิจารณา และแบบจำลองนี้อาจไม่สะท้อนถึงผลกระทบของการใช้สิทธิเร็วกว่ากำหนดได้อย่างเพียงพอ แบบจำลองนี้ยังไม่อนุญาตสำหรับความน่าจะเป็นที่ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวังและข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองอื่นอาจแตกต่างกันตามระยะเวลาการใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้น 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 กิจการต้องพิจารณาปัจจัยอื่นที่ผู้ร่วมตลาดที่มีความรอบรู้และเต็มใจลงทุนจะใช้พิจารณาในการกำหนดราคาหุ้น (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิและลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้วซึ่งไม่ให้นำมาพิจารณาในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 22)
- ข8 ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้พนักงานโดยปกติจะไม่สามารถใช้สิทธิระหว่างช่วงเวลาที่ระบุไว้ (เช่น ระหว่างระยะเวลาให้ได้สิทธิ หรือระหว่างช่วงเวลาที่หน่วยงานกำกับหลักทรัพย์กำหนด) ปัจจัยนี้ต้องนำมาพิจารณาในกรณีที่แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่นำมาใช้อาจสมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นจะใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ตลอดอายุของสิทธิซื้อหุ้นดังกล่าว อย่างไรก็ตามหากกิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิได้เมื่อสิ้นสุดอายุเท่านั้น การไม่สามารถใช้สิทธิระหว่างระยะเวลาให้ได้สิทธิ (หรือระยะเวลาอื่นในระหว่างอายุของสิทธิ

ซื้อหุ้น) ไม่ต้องนำมาปรับปรุง เนื่องจากแบบจำลองได้สมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถใช้สิทธิได้ ในช่วงเวลาดังกล่าว

- ข9 ปัจจัยอีกประการหนึ่งที่สิทธิซื้อหุ้นที่ให้กับพนักงานมักมีให้ คือ ความน่าจะเป็นที่จะใช้สิทธิซื้อหุ้นเร็ว ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ หรือพนักงานต้องใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิแล้วทั้งหมดเมื่อหมดสภาพการจ้าง ผลกระทบจากการใช้สิทธิเร็วที่คาดไว้ต้องนำมาพิจารณาตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ข16 ถึง ข21
- ข10 ปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งผู้ร่วมตลาดที่มีความรอบรู้และความเต็มใจจะไม่นำมาพิจารณาในการกำหนดราคาของสิทธิซื้อหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ต้องไม่นำไปรวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ที่ออกให้ ตัวอย่างเช่น สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้พนักงาน ปัจจัยที่กระทบต่อมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่เกิดจากมุมมองของพนักงานแต่ละคนไม่เกี่ยวข้องกับการประมาณราคาของผู้ร่วมตลาดที่มีความรอบรู้และความเต็มใจจะกำหนดขึ้น

### ข้อมูลที่ใช้ในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น

- ข11 ในการประมาณค่าความผันผวนและเงินปันผลที่คาดหวังของหุ้นอ้างอิง วัตถุประสงค์คือเพื่อประมาณค่าความคาดหวังของราคาของสิทธิซื้อหุ้นที่เจรจาต่อรองหรือซื้อขายแลกเปลี่ยนในตลาดในสถานการณ์ปัจจุบัน เช่นเดียวกัน การประมาณผลกระทบของการใช้สิทธิซื้อหุ้นของพนักงานเร็ว วัตถุประสงค์คือ เพื่อประมาณค่าความคาดหวังของบุคคลภายนอกที่สามารถเข้าถึงข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติกรรมการใช้สิทธิของพนักงานที่พัฒนาขึ้นโดยอ้างอิงจากข้อมูลที่มี ณ วันให้สิทธิ
- ข12 ค่าความผันผวนของหุ้น เงินปันผลและพฤติกรรมการใช้สิทธิมักมีช่วงของความคาดหวังในอนาคที่สมเหตุสมผล ดังนั้น ต้องคำนวณค่าคาดหวังโดยถ่วงน้ำหนักแต่ละค่าด้วยความน่าจะเป็นที่แต่ละค่าจะเกิดขึ้น
- ข13 ความคาดหวังในอนาคตมักมีพื้นฐานจากประสบการณ์และต้องปรับปรุงหากคาดหวังได้อย่างสมเหตุสมผลว่าอนาคตจะแตกต่างจากอดีต ในบางสถานการณ์ปัจจุบันที่ระบุได้ อาจชี้ว่าประสบการณ์ในอดีตที่ไม่ได้ปรับปรุงเป็นตัวพยากรณ์ที่ไม่ดีสำหรับประสบการณ์ในอนาคต ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่มีสายงานทางธุรกิจ 2 สายงานที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน จำหน่ายสายงานทางธุรกิจที่เสี่ยงน้อยกว่า ความผันผวนในอดีตจะไม่ใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดในการกำหนดความคาดหวังที่สมเหตุสมผลในอนาคต
- ข14 ในสถานการณ์อื่น ๆ อาจไม่มีข้อมูลในอดีตอยู่ ตัวอย่างเช่น กิจการที่เพิ่งเข้ามาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ จะมีข้อมูลความผันผวนของราคาหลักทรัพย์ (ถ้ามี) อยู่บ่อย ซึ่งจะอภิปรายถึงกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ หรือจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ในภายหลัง
- ข15 สรุปล กิจการต้องไม่ประมาณค่าความผันผวน พฤติกรรมการใช้สิทธิ และเงินปันผลอย่างง่ายโดยมีพื้นฐานเพียงจากข้อมูลในอดีต โดยไม่พิจารณาว่าประสบการณ์ในอดีตเรื่องใดเป็นค่าพยากรณ์ที่สมเหตุสมผลของประสบการณ์ในอนาคต

## การใช้สิทธิเร็วที่คาดหวัง

- ข16 พนักงานมักใช้สิทธิซื้อหุ้นเร็วด้วยเหตุผลต่าง ๆ เช่น ตามปกติสิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือ ทำให้พนักงานมักใช้สิทธิซื้อหุ้นเร็วเพราะเป็นทางเดียวที่พนักงานจะล้างสถานะของตน เช่นเดียวกัน พนักงานที่สิ้นสุดการจ้างมักจำเป็นต้องใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิแล้วภายในช่วงเวลาสั้น ๆ มิฉะนั้นจะถูกริบสิทธิ ปัจจุบันทำให้พนักงานใช้สิทธิเร็ว ปัจจัยอื่นที่ทำให้ใช้สิทธิเร็ว เช่น การหลีกเลี่ยงความเสี่ยงและการขาดการกระจายความมั่งคั่ง
- ข17 วิธีพิจารณาผลกระทบของการใช้สิทธิเร็วที่คาดหวังขึ้นอยู่กับแบบจำลองกำหนดราคาสหสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้ ตัวอย่างเช่น การใช้สิทธิเร็วที่คาดหวังอาจถูกนำมาพิจารณาโดยการใช้ประมาณการอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวัง (สำหรับสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน อายุของสิทธิซื้อหุ้น หมายถึงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ให้สิทธิจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิซื้อหุ้น) เป็นข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองการกำหนดราคาสหสิทธิซื้อหุ้น (เช่น สูตรของ Black Scholes และ Merton) หรือการใช้สิทธิเร็วอาจพิจารณานำเข้าแบบจำลองกำหนดราคาสหสิทธิซื้อหุ้นแบบทวินามหรือแบบจำลองการกำหนดราคาสหสิทธิซื้อหุ้นอื่นที่ใช้อายุของสัญญาเป็นข้อมูลนำเข้า
- ข18 ปัจจัยที่ใช้ประมาณการใช้สิทธิเร็วรวมถึง
- ข18.1 ระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ เพราะสิทธิซื้อหุ้นมักไม่ทำให้สิทธิเงินกว่าจะสิ้นสุดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ ดังนั้น การกำหนดความสำคัญของการใช้สิทธิเร็วในการกำหนดมูลค่าจึงขึ้นอยู่กับข้อสมมติว่า สิทธิซื้อหุ้นนั้นจะได้รับสิทธิ ความสำคัญของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิอธิบายอยู่ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 21
  - ข18.2 ระยะเวลาเฉลี่ยที่สิทธิซื้อหุ้นที่คล้ายกันคงเหลืออยู่ในอดีต
  - ข18.3 ราคาของหุ้นอ้างอิง ประสบการณ์อาจชี้ว่าพนักงานมีแนวโน้มจะใช้สิทธิซื้อหุ้นเมื่อราคาหุ้นไปถึงระดับราคาหนึ่งที่สูงกว่าราคาใช้สิทธิ
  - ข18.4 ระดับของพนักงานภายในองค์กร เช่น ประสบการณ์อาจชี้ว่า พนักงานระดับสูงมีแนวโน้มจะใช้สิทธิซื้อหุ้นช้ากว่าพนักงานระดับล่าง (อธิบายในย่อหน้าที่ ข21)
  - ข18.5 ค่าความผันผวนที่คาดหวังของหุ้นอ้างอิง โดยเฉลี่ยพนักงานมีแนวโน้มที่จะใช้สิทธิซื้อหุ้นของหุ้นที่มีความผันผวนสูงก่อนหุ้นที่มีความผันผวนต่ำ
- ข19 ตามย่อหน้าที่ ข17 ผลกระทบจากการใช้สิทธิเร็วให้นำมาพิจารณาโดยประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นเพื่อเป็นข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองการกำหนดราคาสหสิทธิซื้อหุ้น เมื่อประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้กลุ่มพนักงาน กิจการควรประมาณอายุที่คาดหวังด้วยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้นของกลุ่มพนักงาน หรือประมาณอายุด้วยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของพนักงานกลุ่มย่อย ตามข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติกรรมการใช้สิทธิของพนักงาน (ดูรายละเอียดต่อไป)
- ข20 การแยกสิทธิซื้อหุ้นตามกลุ่มของพนักงานที่มีพฤติกรรมการใช้สิทธิลักษณะเดียวกันมีความสำคัญอย่างยิ่ง มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นไม่ได้มีความสัมพันธ์แบบเส้นตรงกับเงื่อนไขของสิทธิซื้อหุ้น มูลค่าเพิ่มขึ้นในอัตราที่ลดลงเมื่อระยะเวลาของสิทธิซื้อหุ้นนานขึ้น ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่มีข้อสมมติทุกอย่างเท่ากัน แม้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 2 ปีจะมีมูลค่ามากกว่าสิทธิซื้อ



หุ้นที่มีอายุ 1 ปี แต่มูลค่าไม่ได้มากกว่า 1 เท่า หมายความว่า การประมาณมูลค่าสิทธิซื้อหุ้นตามเกณฑ์ของอายุสิทธิซื้อหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักภายในกลุ่มที่มีอายุของสิทธิซื้อหุ้นต่างกันจะมีมูลค่าเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ การแยกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้เป็นกลุ่มย่อยโดยแต่ละกลุ่มมีอายุของสิทธิซื้อหุ้นใกล้เคียงกัน นำมาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก จะลดมูลค่าที่เกินจริงลง

- ข21 ข้อพิจารณาในลักษณะเดียวกับข้างต้นจะใช้เมื่อใช้แบบจำลองทวินามหรือแบบจำลองลักษณะเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ประสิทธิภาพของกิจการที่ให้สิทธิซื้อหุ้นครอบคลุมพนักงานทุกระดับ อาจชี้ว่า ผู้บริหารระดับสูงมีแนวโน้มที่จะถือสิทธิซื้อหุ้นไว้นานกว่าผู้บริหารระดับกลาง และพนักงานระดับล่างมีแนวโน้มที่จะใช้สิทธิก่อนพนักงานระดับอื่น นอกจากนี้ พนักงานที่ได้รับการสนับสนุนหรือถูกกำหนดให้ต้องถือตราสารทุนรวมถึงสิทธิซื้อหุ้นไว้ขั้นต่ำจำนวนหนึ่งโดยเฉลี่ยจะใช้สิทธิซื้อหุ้นช้ากว่าพนักงานที่ไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ การแยกสิทธิซื้อหุ้นตามกลุ่มพนักงานที่มีลักษณะการใช้สิทธิคล้ายกันจะทำให้การประมาณมูลค่ายุติธรรมรวมของสิทธิซื้อหุ้นที่ได้แม่นยำกว่า

#### ค่าความผันผวนที่คาดหวัง

- ข22 ค่าความผันผวนที่คาดหวังเป็นตัววัดจำนวนเงินของราคาที่คาดหวังที่ผันผวนไประหว่างงวดเวลาหนึ่ง ตัววัดของความผันผวนที่ใช้ในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นคือค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานประจำปีของอัตราผลตอบแทนสะสมของหุ้นที่ต่อเนื่องตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ค่าความผันผวนปกติจะแสดงในรูปของค่ารายปีที่ใช้ในการคำนวณที่สามารถเปรียบเทียบกันได้โดยไม่ขึ้นกับงวดเวลาอื่น เช่น ค่าสังเกตของราคารายวัน รายสัปดาห์หรือรายเดือน
- ข23 อัตราผลตอบแทน (ซึ่งอาจเป็นบวกหรือลบ) ของหุ้นในช่วงเวลาหนึ่งวัดว่า ผู้ลงทุนจะได้รับผลประโยชน์จากเงินปันผลหรือการเพิ่มค่า (ลดค่า) ของราคาหุ้น
- ข24 ค่าความผันผวนที่คาดหวังรายปี คือ ช่วงซึ่งอัตราผลตอบแทนประจำปีสะสมต่อเนื่องมักถูกคาดหวังจะอยู่ระหว่างประมาณ 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 ต้นปีและไม่มีเงินปันผล ราคาหุ้น ณ สิ้นปีที่คาดหวังจะอยู่ระหว่าง 83.53 บาท ( $100 \text{ บาท} \times e^{-0.18}$ ) และ 152.20 บาท ( $100 \text{ บาท} \times e^{0.42}$ ) อยู่ประมาณ 2/3 ของช่วงเวลา
- ข25 ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวังรวมถึง
- ข25.1 ค่าความผันผวนตามนัยจากสิทธิซื้อหุ้นที่ซื้อขายกันที่มีต่อหุ้นของกิจการหรือตราสารอื่นที่ซื้อขายกันของกิจการที่มีคุณลักษณะของสิทธิซื้อหุ้น (เช่น หนี้แปลงสภาพได้ (ถ้ามี))
- ข25.2 ค่าความผันผวนในอดีตของหุ้นตลอดช่วงเวลาล่าสุดที่สอดคล้องกับค่าคาดหวังของสิทธิซื้อหุ้น (โดยพิจารณาถึงอายุสัญญาของสิทธิซื้อหุ้นที่เหลืออยู่และผลกระทบของการใช้สิทธิก่อนกำหนดที่คาดหวัง)

- ข25.3 ความยาวนานของระยะเวลาที่หุ้นของกิจการได้ซื้อขายกับสาธารณชน กิจการที่เพิ่งเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ อาจมีค่าความผันผวนในอดีตสูงเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ มานานกว่า แนวทางที่แนะนำสำหรับกิจการใหม่จะอธิบายในส่วนต่อไป
- ข25.4 แนวโน้มที่ค่าความผันผวนจะผันกลับไปสู่ค่าเฉลี่ย เช่น ระดับโดยเฉลี่ยในระยะยาว และปัจจัยอื่นที่ชี้ว่า ค่าความผันผวนที่คาดหวังในอนาคตอาจแตกต่างจากค่าความผันผวนในอดีต ตัวอย่างเช่น หากราคาหุ้นของกิจการอาจผันผวนผิดปกติในช่วงเวลาหนึ่ง ที่อาจจะได้เพราะล้มเหลวในการประมูลเพื่อซื้อกิจการหรือมีการปรับโครงสร้างครั้งใหญ่ ช่วงเวลานั้นต้องไม่นำมาพิจารณาในการคำนวณค่าความผันผวนประจำปีเฉลี่ยในอดีต
- ข25.5 ช่วงของค่าสังเกตของราคาที่เหมาะสมและปกติ ค่าสังเกตของราคามักสม่ำเสมอตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้ราคาปิดของแต่ละสัปดาห์หรือราคาสูงสุดของสัปดาห์ แต่ต้องไม่ใช่ราคาปิดบางสัปดาห์และสัปดาห์ที่เหลือใช้ราคาสูงสุด นอกจากนี้ค่าสังเกตของราคาต้องเป็นเงินสกุลเดียวกับราคาใช้สิทธิ

*กิจการที่เพิ่งเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ*

- ข26 ตามย่อหน้าที่ ข25 กิจการต้องพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตของราคาหุ้นตลอดช่วงเวลาล่าสุดที่สอดคล้องกับเงื่อนไขของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวัง หากกิจการที่เพิ่งเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ยังไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับค่าความผันผวนในอดีตเพียงพอ กิจการต้องคำนวณค่าความผันผวนในอดีตในช่วงเวลาที่นานที่สุดที่หุ้นนั้นมีกิจกรรมซื้อขาย กิจการสามารถพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตของกิจการที่คล้ายกันในช่วงเวลาที่เปรียบเทียบกันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ เพียง 1 ปีและให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวังเฉลี่ย 5 ปี ต้องพิจารณารูปแบบและระดับของค่าความผันผวนที่คาดหวังของกิจการในอุตสาหกรรมเดียวกันที่มีหุ้นซื้อขายให้สาธารณชนมา 6 ปี

*กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ*

- ข27 กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ จะไม่มีข้อมูลในอดีตเพื่อใช้พิจารณาเมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวัง ปัจจัยบางประการที่กำหนดไว้ต่อไปต้องนำมาพิจารณาแทน
- ข28 ในบางกรณี กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่ออกสิทธิซื้อหุ้นหรือหุ้นให้พนักงาน (หรือบุคคลอื่น) เป็นประจำ อาจต้องกำหนดตลาดภายในสำหรับหุ้น ค่าความผันผวนสำหรับราคาหุ้นเหล่านี้สามารถพิจารณาได้เมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวัง
- ข29 กิจการอาจสามารถเลือกพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตหรือโดยนัยของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่คล้ายกันที่มีข้อมูลราคาหุ้นหรือราคาสิทธิซื้อหุ้นอยู่ที่ใช้เมื่อประมาณ

ค่าความผันผวนที่คาดหวังได้ กรณีนี้จะเหมาะสมเมื่อกิจการสามารถอ้างอิงมูลค่าของหุ้นตามราคาของหุ้นของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่คล้ายกัน

- ข30 หากกิจการไม่สามารถอ้างอิงการประมาณมูลค่าหุ้นของกิจการตามราคาหุ้นของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ที่คล้ายกัน และเลือกใช้วิธีคำนวณมูลค่าหุ้นอีกวิธีหนึ่ง กิจการสามารถประมาณราคาหุ้นได้จากค่าความผันผวนที่คาดหวังที่สอดคล้องกับวิธีคำนวณมูลค่านั้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดมูลค่าของหุ้นตามเกณฑ์สินทรัพย์สุทธิหรือกำไร กิจการสามารถพิจารณาค่าความผันผวนของมูลค่าสินทรัพย์สุทธินั้นหรือตามกำไร

### เงินปันผลที่คาดหวัง

- ข31 เงินปันผลที่คาดหวังจะนำมาพิจารณาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นหรือไม่ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่คู่สัญญาสิทธิได้รับเงินปันผลหรือสิ่งเทียบเท่าเงินปันผล
- ข32 ตัวอย่างเช่น หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นและมีสิทธิได้รับเงินปันผลของหุ้นอ้างอิงหรือเงินปันผลเทียบเท่า (ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสดหรือลดราคาใช้สิทธิ) ระหว่างวันที่ให้สิทธิถึงวันที่ใช้สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นที่ให้อาจมีมูลค่าเสมือนว่าหุ้นอ้างอิงนั้นไม่ได้จ่ายเงินปันผล คือ เงินปันผลที่คาดหวังต้องเท่ากับศูนย์
- ข33 ในกรณีเดียวกัน เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิแก่พนักงาน ต้องไม่ปรับปรุงเงินปันผลที่คาดหวังหากพนักงานได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ
- ข34 ในกรณีตรงข้าม หากพนักงานไม่ได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลหรือรายการเทียบเท่าเงินปันผลระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ (หรือก่อนการใช้สิทธิในกรณีของสิทธิซื้อหุ้น) การประเมินมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิแก่พนักงานต้องนำเงินปันผลที่คาดหวังมาพิจารณามูลค่าด้วย กล่าวคือ เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นให้นำเงินปันผลที่คาดหวังมาพิจารณาในแบบจำลองการกำหนดราคาสินทรัพย์ซื้อหุ้น เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นให้นำมูลค่าปัจจุบันของเงินปันผลที่คาดหวังที่จะจ่ายระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิมาลดมูลค่ายุติธรรมของหุ้น
- ข35 แบบจำลองกำหนดราคาสินทรัพย์ซื้อหุ้นโดยปกติต้องมีข้อมูลอัตราผลตอบแทนเงินปันผลที่คาดหวัง อย่างไรก็ตาม แบบจำลองเหล่านี้ อาจปรับปรุงโดยใช้จำนวนเงินปันผลที่คาดหวังแทนอัตราผลตอบแทน กิจการอาจเลือกใช้อัตราผลตอบแทนที่คาดหวังหรือผลตอบแทนที่คาดหวังที่จะจ่ายให้อย่างใดอย่างหนึ่ง หากกิจการเลือกใช้ผลตอบแทนที่คาดหวังที่จะจ่ายให้อาจต้องพิจารณารูปแบบของเงินปันผลที่เพิ่มขึ้นในอดีต ตัวอย่างเช่น หากปกตินโยบายของกิจการจะเพิ่มเงินปันผลให้ 3% ต่อปี การประมาณมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นต้องไม่สมมติว่า จำนวนเงินปันผลจะคงที่ตลอดอายุของสิทธิซื้อหุ้นหากไม่มีหลักฐานสนับสนุนข้อสมมติดังกล่าว
- ข36 โดยปกติข้อสมมติเกี่ยวกับเงินปันผลที่คาดหวังต้องใช้ข้อมูลที่เผยแพร่แก่สาธารณชนเป็นเกณฑ์ กิจการที่ไม่จ่ายเงินปันผลและไม่มีแผนที่จะจ่ายต้องสมมติว่าอัตราผลตอบแทนเงินปันผลเป็นศูนย์ อย่างไรก็ตาม กิจการที่เริ่มตั้งใหม่ที่ไม่มีประวัติการจ่ายเงินปันผลอาจคาดว่า จะเริ่มจ่ายเงินปันผลระหว่างอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน กิจการเหล่านี้ต้องใช้

อัตราผลตอบแทนเงินปันผลเฉลี่ยที่ผ่านมา (หรือศูนย์) และค่าเฉลี่ยอัตราผลตอบแทนเงินปันผลของกิจการกลุ่มที่จะนำมาเปรียบเทียบกันได้อย่างเหมาะสม

### อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง

- ข37 อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง หมายถึง อัตราผลตอบแทนของตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นซึ่งราคาใช้สิทธิเป็นสกุลเงินของประเทศนั้น โดยอายุของตราสารที่เหลืออยู่เท่ากับอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่า (ใช้อายุของสิทธิซื้อหุ้นและพิจารณาผลกระทบของการใช้สิทธิเร็ว) หากไม่มีตราสารของรัฐบาลที่มีลักษณะดังกล่าวหรือสภาพแวดล้อมชี้ให้เห็นว่าตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นมีความหมายไม่เหมือนกับอัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง (เช่น เศรษฐกิจที่ภาวะเงินเฟ้อสูง) อาจใช้อัตราผลตอบแทนของตราสารอื่นที่เหมาะสมแทน นอกจากนี้ ต้องใช้อัตราผลตอบแทนของตราสารอื่นแทนหากผู้ร่วมตลาดใช้อัตราดังกล่าวแทนอัตราผลตอบแทนของตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุเท่ากับสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่า

### ผลกระทบต่อโครงสร้างทุน

- ข38 ตามปกติบุคคลที่ 3 ซึ่งไม่ใช่กิจการเป็นผู้ออกสิทธิซื้อหุ้นเพื่อค่า เมื่อมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นผู้ออกจะส่งมอบหุ้นที่ได้มาจากผู้ที่ถือหุ้นให้กับผู้ถือสิทธิซื้อหุ้น ดังนั้นการใช้สิทธิซื้อหุ้นลักษณะนี้จึงไม่เกิดผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิ
- ข39 ในทางตรงกันข้าม เมื่อกิจการออกสิทธิซื้อหุ้น กิจการจะออกหุ้นใหม่เมื่อมีการใช้สิทธิ (ไม่ว่าจะออกหุ้นใหม่จริงหรือในเนื้อหาสาระของรายการเสมือนออกหุ้นใหม่โดยซื้อหุ้นคืนมาและถือเป็นหุ้นทุนซื้อคืนไว้ให้กับผู้ใช้สิทธิ) เนื่องจากหุ้นที่ออกจะมีราคาเท่ากับราคาใช้สิทธิ ไม่ใช่ราคาตลาดของหุ้น ณ วันใช้สิทธิ จึงอาจเกิดผลปรับลดต่อราคาหุ้น ดังนั้น ผู้ถือสิทธิซื้อหุ้นจะไม่ได้รับกำไรจากการใช้สิทธิมากเหมือนกับการใช้สิทธิซื้อหุ้นเพื่อค่าซึ่งไม่เกิดผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิ
- ข40 ในกรณีนี้ มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่ได้รับผลกระทบหรือไม่ ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น จำนวนหุ้นใหม่ที่ออกเพื่อการใช้สิทธิซื้อหุ้นเปรียบเทียบกับจำนวนหุ้นที่ออกอยู่แล้ว นอกจากนี้ หากตลาดคาดว่าจะมีการให้สิทธิซื้อหุ้น ตลาดอาจคำนึงถึงผลกระทบการปรับลดที่อาจเกิดขึ้นต่อราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ
- ข41 อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาว่า ผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นในอนาคตจะมีผลกระทบต่อประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันให้สิทธิ แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นสามารถปรับโดยคำนึงถึงผลกระทบการปรับลดที่อาจเกิดขึ้นด้วย

## การปรับปรุงข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

- ข42 ย่อหน้าที่ 27 กำหนดว่าโดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของตราสารทุน ที่ออกให้หรือการยกเลิกหรือการชำระด้วยตราสารทุน อย่างน้อยที่สุดกิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับโดยวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้ตราสารทุน หากตราสารทุนนั้นไม่ได้รับสิทธิเพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (เงื่อนไขอื่นนอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด) ได้ ณ วันที่ให้สิทธิ นอกจากนี้กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการปรับปรุงเงื่อนไขที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เพิ่มขึ้นหรือเพิ่มประโยชน์แก่พนักงาน
- ข43 ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 27
- ข43.1 หากการปรับปรุงเงื่อนไขต่าง ๆ ทำให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเพิ่ม (เช่น โดยลดราคาใช้สิทธิ) จากการวัดมูลค่าทันทีที่ทั้งก่อนและหลังการปรับปรุง กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ให้ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มเป็นผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ปรับปรุงกับมูลค่ายุติธรรมเดิมของตราสารทุนที่ประมาณ ณ วันที่ปรับปรุง หากการปรับปรุงเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มให้รวมในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลาจากวันที่ปรับปรุงถึงวันที่ได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ปรับปรุงเพิ่มจากจำนวนที่อ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิตราสารเดิม หากการปรับปรุงเกิดขึ้นหลังวันที่ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ได้ต้องรับรู้ทันทีหรือตลอดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิหากพนักงานต้องให้บริการในระยะเวลาเพิ่มเติมจนเสร็จและได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ปรับปรุงอย่างไม่มีเงื่อนไข
- ข43.2 กรณีการปรับปรุงเงื่อนไขต่าง ๆ ทำให้จำนวนตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มขึ้น กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มที่วัดมูลค่า ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไขในการวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับสำหรับตราสารทุนที่ออกให้เช่นเดียวกับย่อหน้าที่ ข43.1 ตัวอย่างเช่น หากการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มต้องนำมารวมในการวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ปรับปรุงเงื่อนไขจนถึงวันที่คู่สัญญาได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ออกให้เพิ่ม ให้เพิ่มเติมจากจำนวนเงินเดิมตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิ ซึ่งจะรับรู้ตลอดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิครั้งแรกที่เหลืออยู่
- ข43.3 หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน ตัวอย่างเช่น โดยการลดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ หรือโดยการปรับปรุงหรือขจัดเงื่อนไขผลงาน (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด และการเปลี่ยนแปลงทำให้ต้องรับรู้รายการให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ ข43.1 ข้างต้น) กิจการต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ปรับปรุงมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 19 ถึง 21

- ข44 นอกจากนี้ หากกิจการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขหรือข้อกำหนดต่างๆ ของตราสารทุนที่ออกให้ ในลักษณะที่ลดมูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์กับพนักงาน กิจการยังต้องบันทึกบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้เสมือนว่าไม่มีการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้น (นอกจากการยกเลิกตราสารทุนที่ออกให้บางส่วนหรือทั้งหมดซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 28) ตัวอย่างเช่น
- ข44.1 หากการปรับปรุงเงื่อนไขต่างๆ ลดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ วัดทันทีก่อนและหลังการปรับปรุงเงื่อนไข กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขที่ลดมูลค่ายุติธรรมมาพิจารณา แต่ต้องวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ให้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ออกตราสารทุนที่ให้เป็นเกณฑ์
- ข44.2 หากการปรับปรุงเงื่อนไขลดจำนวนของตราสารทุนที่ออกให้พนักงาน จำนวนที่ลดลงดังกล่าวให้รับรู้เป็นการยกเลิกส่วนของตราสารทุนที่ออกให้ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28
- ข44.3 หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน เช่น โดยเพิ่มระยะเวลาให้ได้รับสิทธิ หรือโดยปรับหรือเพิ่มเงื่อนไขผลงาน (นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาดที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้าที่ ข44.1 ข้างต้น) กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 19 ถึง 21

#### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกลุ่มกิจการ

- ข45 ย่อหน้าที่ 43ก ถึง 43ค กำหนดการบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกลุ่มกิจการในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินของแต่ละกิจการ ย่อหน้าที่ ข46 ถึง ข61 อธิบายถึงวิธีการที่กำหนดในย่อหน้าที่ 43ก ถึง 43ค ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 43ง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกลุ่มกิจการอาจเกิดขึ้นได้จากหลายสาเหตุขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ดังนั้นคำอธิบายดังกล่าวอาจไม่ละเอียดเพียงพอและมีข้อสมมติว่ากิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระรายการ รายการดังกล่าวคือเงินอุดหนุนในส่วนของเจ้าของของบริษัทใหญ่ที่ให้แก่บริษัทย่อย โดยไม่คำนึงถึงการจ่ายชำระคืนภายในกลุ่มกิจการ
- ข46 แม้ว่าคำอธิบายมุ่งเน้นไปยังการทำรายการกับพนักงาน กิจการสามารถนำมาปรับใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์กับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการได้นอกเหนือจากพนักงานที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ข้อตกลงระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยอาจกำหนดให้บริษัทย่อยต้องจ่ายคืนให้แก่บริษัทสำหรับภาระผูกพันของตราสารทุนที่ให้กับพนักงาน คำอธิบายด้านล่างไม่ได้กำหนดถึงวิธีการบัญชีสำหรับข้อตกลงการจ่ายชำระคืนภายในกลุ่มกิจการ
- ข47 กิจการอาจพบ 4 ประเด็นเกี่ยวกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกลุ่มกิจการ ตัวอย่างด้านล่างเป็นการอธิบายในประเด็นที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย

### ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องตราสารทุนของกิจการ

ข48 ประเด็นที่หนึ่งคือการทำรายการที่เกี่ยวข้องกับตราสารทุนของกิจการควรบันทึกบัญชีเป็นการชำระด้วยตราสารทุนหรือการชำระด้วยเงินสดตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข48.1 กิจการให้สิทธิแก่พนักงานที่จะได้รับตราสารทุนของกิจการ (เช่น สิทธิซื้อหุ้น) และอาจทำให้กิจการต้องเลือกหรือจำเป็นต้องซื้อตราสารทุน (กล่าวคือ หุ้นซื้อคืน) จากบุคคลอื่น เพื่อให้เป็นไปตามภาระผูกพันต่อพนักงาน และ

ข48.2 พนักงานของกิจการได้รับสิทธิที่จะได้รับตราสารทุนของกิจการ (เช่น สิทธิซื้อหุ้น) ทั้งจากกิจการเองหรือจากผู้ถือหุ้นของกิจการ และผู้ถือหุ้นของกิจการต้องจัดเตรียมตราสารทุนดังกล่าวเท่าที่จำเป็น

ข49 กิจการต้องบันทึกการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ได้รับจากบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการที่เป็นการชำระด้วยตราสารทุน การถือปฏิบัติไม่คำถึงว่ากิจการจะเลือกหรือต้องซื้อตราสารทุนจากบุคคลอื่นเพื่อให้เป็นไปตามภาระผูกพันต่อพนักงานภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ นอกจากนี้กิจการยังต้องถือปฏิบัติโดยไม่คำนึงถึงว่า

ข49.1 สิทธิของพนักงานที่จะได้รับตราสารทุนของกิจการได้รับจากกิจการเองหรือจากผู้ถือหุ้นของกิจการ หรือ

ข49.2 ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จ่ายชำระโดยกิจการเองหรือโดยผู้ถือหุ้นของกิจการ

ข50 หากผู้ถือหุ้นของกิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระรายการให้แก่พนักงานของกิจการที่ถูกลงทุน ทำให้ตราสารทุนที่จัดเตรียมมาจากกิจการที่ถูกลงทุนมากกว่ากิจการเอง ดังนั้นหากกิจการที่ถูกลงทุนอยู่ในกลุ่มเดียวกับกับผู้ถือหุ้น ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 43ค ผู้ถือหุ้นต้องวัดมูลค่าของภาระผูกพันดังกล่าวโดยถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ถือหุ้น และต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนในงบการเงินรวมของผู้ถือหุ้น

### ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับตราสารทุนของบริษัทใหญ่

ข51 ประเด็นที่สองเกี่ยวกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างสองหรือหลายกิจการภายในกลุ่มกิจการเดียวกันที่เกี่ยวข้องกับตราสารทุนของกิจการอื่นในกลุ่ม เช่น พนักงานของบริษัทย่อยที่ได้รับสิทธิที่จะได้รับตราสารทุนของบริษัทใหญ่เป็นสิ่งตอบแทนสำหรับการให้บริการกับบริษัทย่อย

ข52 ดังนั้น ในประเด็นที่สองที่เกี่ยวกับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- ข52.1 บริษัทใหญ่ให้สิทธิที่จะได้รับตราสารทุนโดยตรงแก่พนักงานของบริษัทย่อย : บริษัทใหญ่ (ไม่ใช่บริษัทย่อย) มีภาระผูกพันให้ตราสารทุนกับพนักงานของบริษัทย่อย และ
- ข52.2 บริษัทย่อยให้สิทธิในตราสารทุนของบริษัทใหญ่แก่พนักงานของบริษัทย่อย : บริษัทย่อย มีภาระผูกพันที่จะต้องให้ตราสารทุนแก่พนักงานของบริษัทย่อย

*บริษัทใหญ่ให้สิทธิที่จะได้รับตราสารทุนแก่พนักงานของบริษัทย่อย (ย่อหน้าที่ ข52.1)*

- ข53 บริษัทย่อยไม่ได้มีภาระผูกพันในการให้ตราสารทุนของบริษัทใหญ่แก่พนักงานของบริษัทย่อย ดังนั้น ตามย่อหน้าที่ 43ข บริษัทย่อยต้องวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับจากพนักงานตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน และรับรู้ส่วนของเจ้าของที่เพิ่มขึ้นเป็นเงินอุดหนุนจากบริษัทใหญ่
- ข54 บริษัทใหญ่มีภาระผูกพันที่จ่ายชำระรายการให้แก่พนักงานของบริษัทย่อยโดยการให้ตราสารทุนของบริษัทใหญ่ ดังนั้นตามย่อหน้าที่ 43ค บริษัทใหญ่ต้องวัดมูลค่าของภาระผูกพันตามข้อกำหนดของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

*บริษัทย่อยให้สิทธิในตราสารทุนของบริษัทใหญ่แก่พนักงานของบริษัทย่อย (ย่อหน้าที่ ข52.2)*

- ข55 เนื่องจากบริษัทย่อยไม่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 43ข บริษัทย่อยต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นการจ่ายชำระด้วยเงินสด ข้อกำหนดดังกล่าวไม่คำนึงถึงว่าบริษัทย่อยจะได้รับตราสารทุนเพื่อให้เป็นไปตามภาระผูกพันของพนักงาน

**ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระด้วยเงินสดแก่พนักงาน**

- ข56 ประเด็นที่สามเป็นวิธีที่กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการจากคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการ (รวมถึงพนักงาน) กิจการต้องบันทึกเป็นข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดเมื่อกิจการไม่ได้มีภาระผูกพันที่ต้องชำระแก่คู่สัญญา ตัวอย่างเช่น การพิจารณาในกรณีที่มีข้อตกลงที่ทำให้บริษัทใหญ่ (ที่ไม่ใช่กิจการเอง) มีภาระผูกพันที่ต้องชำระเงินสดให้แก่พนักงานของกิจการ
- ข56.1 พนักงานของกิจการจะได้รับชำระด้วยเงินสดที่สอดคล้องกับราคาของตราสารทุนของกิจการ
- ข56.2 พนักงานของกิจการได้รับชำระด้วยเงินสดที่สอดคล้องกับราคาของตราสารทุนของบริษัทใหญ่
- ข57 บริษัทย่อยไม่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระรายการแก่พนักงาน ดังนั้น บริษัทย่อยต้องบันทึกรายการกับพนักงานเป็นการชำระด้วยตราสารทุน และรับรู้ส่วนของเจ้าของที่เพิ่มขึ้นเป็นการอุดหนุนจากบริษัทใหญ่ บริษัทย่อยต้องทบทวนมูลค่าของต้นทุนของรายการดังกล่าวในภายหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงใดๆ ที่ส่งผลให้เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไข



- ทางตลาดไม่เป็นไปตามเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 21 ผลแตกต่างจากการวัดมูลค่าของรายการที่ชำระด้วยเงินสดจะอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ
- ข58 เนื่องจากบริษัทใหญ่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระรายการแก่พนักงานของบริษัทย่อย และสิ่งตอบแทนที่จะได้รับคือ เงินสด บริษัทใหญ่ (และกลุ่มกิจการโดยรวม) ต้องวัดมูลค่าของภาระผูกพันตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดตามย่อหน้าที่ 43ค

#### การโอนพนักงานระหว่างกลุ่มกิจการ

- ข59 ประเด็นที่สี่ เกี่ยวข้องกับกลุ่มของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับพนักงานของกลุ่มกิจการมากกว่าหนึ่งกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น บริษัทใหญ่อาจให้สิทธิที่จะได้รับตราสารทุนแก่พนักงานของบริษัทย่อยหลายแห่งโดยมีเงื่อนไขในการให้บริการอย่างต่อเนื่องกับกลุ่มของกิจการตามระยะเวลาที่กำหนด พนักงานของบริษัทย่อยแห่งหนึ่งอาจโอนการจ้างงานไปบริษัทย่อยอีกแห่งในช่วงระยะเวลาที่ได้รับสิทธิโดยพนักงานไม่มีสิทธิที่จะได้รับตราสารทุนของบริษัทใหญ่ภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เดิมที่ยังมีผลอยู่ หากบริษัทย่อยไม่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระแก่พนักงานของบริษัทย่อย บริษัทย่อยต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นการชำระด้วยตราสารทุน บริษัทย่อยแต่ละแห่งต้องวัดมูลค่าบริการที่ได้รับจากพนักงาน โดยการอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิที่จะได้รับตราสารทุนจากบริษัทใหญ่เมื่อเริ่มแรกตามคำนิยามในภาคผนวก ก และ สัดส่วนของระยะเวลาที่ได้รับสิทธิของพนักงานที่ให้บริการกับบริษัทย่อยแต่ละแห่ง
- ข60 หากบริษัทย่อยมีภาระผูกพันที่จะต้องชำระรายการกับพนักงานด้วยตราสารทุนของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อยต้องบันทึกเป็นการชำระด้วยเงินสด บริษัทย่อยแต่ละแห่งต้องวัดมูลค่าบริการที่ได้รับด้วยเกณฑ์ของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิของตราสารทุนสำหรับสัดส่วนของระยะเวลาที่ได้รับสิทธิของพนักงานที่ให้บริการกับบริษัทย่อยในแต่ละแห่ง นอกจากนี้บริษัทย่อยแต่ละแห่งต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนในระหว่างระยะเวลาการบริการของพนักงานของแต่ละบริษัทย่อย
- ข61 พนักงานหลังจากที่ได้มีการโอนระหว่างกลุ่มกิจการ อาจไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ นอกเหนือเงื่อนไขทางตลาดตามคำนิยามในภาคผนวก ก เช่น พนักงานลาออกจากกลุ่มกิจการก่อนระยะเวลาที่ให้บริการเสร็จสิ้น ในกรณีนี้เนื่องจากเงื่อนไขการได้รับสิทธิ คือ การให้บริการกับกลุ่มกิจการ บริษัทย่อยแต่ละแห่งต้องปรับปรุงจำนวนที่เคยรับรู้ในงวดให้เป็นไปตามบริการที่ได้รับจากพนักงานให้สอดคล้องกับหลักการในย่อหน้าที่ 19 ดังนั้นหากสิทธิที่ได้รับตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทใหญ่ไม่เข้าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ เนื่องจากพนักงานไม่เข้าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ นอกเหนือจากเงื่อนไขทางตลาด จะไม่มีการรับรู้จำนวนสะสมสำหรับการบริการที่ได้รับจากพนักงานในงบการเงินของกลุ่มกิจการ