

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

### บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการรับรู้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงานหรือบุคคลอื่น ๆ ในงบการเงิน ไม่ว่าจะจ่ายนั้นจะอยู่ในรูปของ เงินสด สินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการ

### สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2561) มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีที่มีสาระสำคัญจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) ดังนี้

- เพิ่มวิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิและเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด
- เพิ่มวิธีปฏิบัติสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีลักษณะของการชำระด้วยยอดสุทธิสำหรับภาวะผูกพันภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งเงื่อนไขของข้อตกลงในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อาจยินยอมหรือกำหนดให้กิจการหักจำนวนตราสารทุนเท่ากับจำนวนเงินที่พนักงานมีภาวะผูกพันต้องจ่ายภาษีเงินได้ โดยหักจากจำนวนตราสารทุนทั้งหมดที่จะต้องออกให้กับพนักงานเมื่อมีการใช้สิทธิ (หรือเมื่อได้รับสิทธิ) จากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กล่าวคือข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์มี “ลักษณะของการชำระด้วยยอดสุทธิ”
- เพิ่มวิธีปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงเงื่อนไขของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เปลี่ยนการจัดประเภทจากการจ่ายชำระด้วยเงินสดเป็นการจ่ายชำระด้วยตราสารทุน

\*\*มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำว่า “มูลค่ายุติธรรม” ในความหมายที่แตกต่างจากคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นเมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าว ไม่ใช่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

## ขอบเขต

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุถึงการบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ทุกรายการ ไม่ว่ากิจการจะสามารถระบุสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้หรือไม่ก็ตาม (ไม่ว่าจะเป็นบางส่วนหรือทั้งหมด) ได้แก่

- รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน
- รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด และ
- รายการที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ และตามเงื่อนไขของข้อตกลงได้ให้ทางเลือกแก่กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการเหล่านั้นในการเลือกว่าจะให้กิจการชำระรายการด้วยเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น ๆ) หรือด้วยการออกตราสารทุน

รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อาจจะชำระโดยกิจการอื่นในกลุ่ม (หรือผู้ถือหุ้นของกลุ่มกิจการ) ในนามของกิจการที่ได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะถือปฏิบัติกับกิจกรรมดังต่อไปนี้

- ได้รับสินค้าหรือบริการเมื่อกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกัน (หรือผู้ถือหุ้นของกลุ่มกิจการ) มีภาระผูกพันที่ต้องชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือ
- มีภาระผูกพันที่ต้องชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการอื่นในกลุ่มเดียวกันได้รับสินค้าหรือบริการ

### ตัวอย่างที่ 1 การออกหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่นในฐานะที่เป็นผู้ถือหุ้นของกิจการ

ในกรณีที่บริษัทให้สิทธิผู้ถือหุ้นของบริษัทกลุ่มหนึ่งที่จะสามารถได้ซื้อหุ้นของบริษัทเพิ่มในราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นดังกล่าว และพนักงานได้รับสิทธิดังกล่าวเนื่องจากเป็นผู้ถือหุ้นในกลุ่มนั้น ดังนั้น การให้หรือการใช้สิทธิดังกล่าวไม่ถือเป็นข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

### ตัวอย่างที่ 2 ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ขายหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่นในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นรายใหญ่มีการทำสัญญาซื้อขายหุ้นส่วนตัวกับพนักงานกลุ่มหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขที่พนักงานยังคงต้องเป็นพนักงานของบริษัทต่อเนื่องภายในระยะเวลาที่กำหนด นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ยังทำสัญญาให้สิทธิซื้อหุ้นส่วนตัวแก่คู่ค้ากลุ่มหนึ่ง โดยที่คู่ค้ารายดังกล่าวจะต้องทำขายวัตถุดิบให้แก่บริษัทอย่างต่อเนื่องภายในระยะเวลาที่กำหนด รายการดังกล่าวถือว่าเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เนื่องจากบริษัทจะได้รับบริการจากพนักงาน และได้รับสินค้าจากคู่ค้า โดยที่พนักงานและคู่ค้ามีสิทธิที่จะได้รับหุ้นของบริษัทเมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในสัญญาแล้ว ไม่ว่าจะจ่ายจากผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือจ่ายจากบริษัทอื่นที่อยู่ในกลุ่มกิจการเดียวกันก็ตาม

### ตัวอย่างที่ 3 การจ่ายหุ้นเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการซื้อธุรกิจ

ก่อนการรวมธุรกิจ นาย ก ถือหุ้นบริษัท ก ในอัตราร้อยละ 100 และนาย ข ถือหุ้นบริษัท ข ในอัตราร้อยละ 100 โดยที่ทั้งนาย ก และนาย ข ไม่มีความสัมพันธ์กัน

ต่อมาบริษัท ก เข้าซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข จากนาย ข ในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ในการนี้ บริษัท ก จึงออกหุ้นเพิ่มทุนเพิ่มเติมให้แก่ นาย ข เพื่อเป็นการตอบแทนการขายหุ้นต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ส่งผลให้สัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท ก ของนาย ก เหลือร้อยละ 75 และของนาย ข เท่ากับร้อยละ 25

ในกรณีดังกล่าวถือว่าการออกหุ้นของบริษัท ก ให้แก่นาย ข ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ กับบริษัท ข ดังนั้นจึงไม่เข้าเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้น เป็นเกณฑ์ แต่ต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ

#### คำนิยาม

**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (Share-based payment)** หมายถึง รายการที่กิจการ

1. ได้รับสินค้าหรือบริการจากคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการ (รวมถึงพนักงาน) โดยมีข้อตกลงในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือ
2. ก่อให้เกิดภาระผูกพันที่ต้องชำระให้คู่สัญญาโดยมีข้อตกลงในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการอื่นในกลุ่มได้รับสินค้าหรือบริการ

**ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (Share-based payment arrangement)** หมายถึง ข้อตกลงระหว่างกิจการ (หรือกิจการอื่นในกลุ่มกิจการ หรือผู้ถือหุ้นของกิจการในกลุ่มกิจการ) และบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ซึ่งเมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิแล้ว ทำให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งมีสิทธิที่จะได้รับ

1. เงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการเป็นจำนวนที่อิงกับราคา (หรือมูลค่า) ของตราสารทุน (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) ของกิจการหรือกลุ่มกิจการอื่น หรือ
2. ตราสารทุน (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) ของกิจการหรือกลุ่มกิจการอื่น

**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด (Cash-settled share-based payment transaction)** หมายถึง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับหรือได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการโดยมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้กับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการด้วยจำนวนเงินที่อิงกับราคา (หรือมูลค่า) ตราสารทุน (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) ของกิจการหรือกิจการอื่นในกลุ่ม

**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน (Equity-settled share-based payment transaction)** หมายถึง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการ

1. ได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น) หรือ
2. ได้รับสินค้าหรือบริการ แต่ไม่มีภาระผูกพันที่จะจ่ายชำระแก่คู่สัญญา

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

**วันที่ให้สิทธิ (Grant date)** หมายถึง วันที่กิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ตกลงกันตามข้อตกลงเรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งทราบเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ตามข้อตกลงนั้นร่วมกัน ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการให้สิทธิกับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ให้สำเร็จ หากข้อตกลงนั้นขึ้นอยู่กับกระบวนการที่ต้องอนุมัติ (เช่น อนุมัติโดยผู้ถือหุ้น) วันที่ให้สิทธิ คือวันที่ที่ข้อตกลงได้รับอนุมัติแล้ว

**วันที่วัดมูลค่า (Measurement date)** หมายถึง วันที่ที่วัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับรายการที่เกี่ยวกับพนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน วันที่วัดมูลค่า คือ วันที่ให้สิทธิ สำหรับรายการกับบุคคลอื่นนอกเหนือจากพนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน) วันที่วัดมูลค่า คือวันที่กิจการได้รับสินค้าหรือวันที่คู่สัญญาส่งมอบบริการ

### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

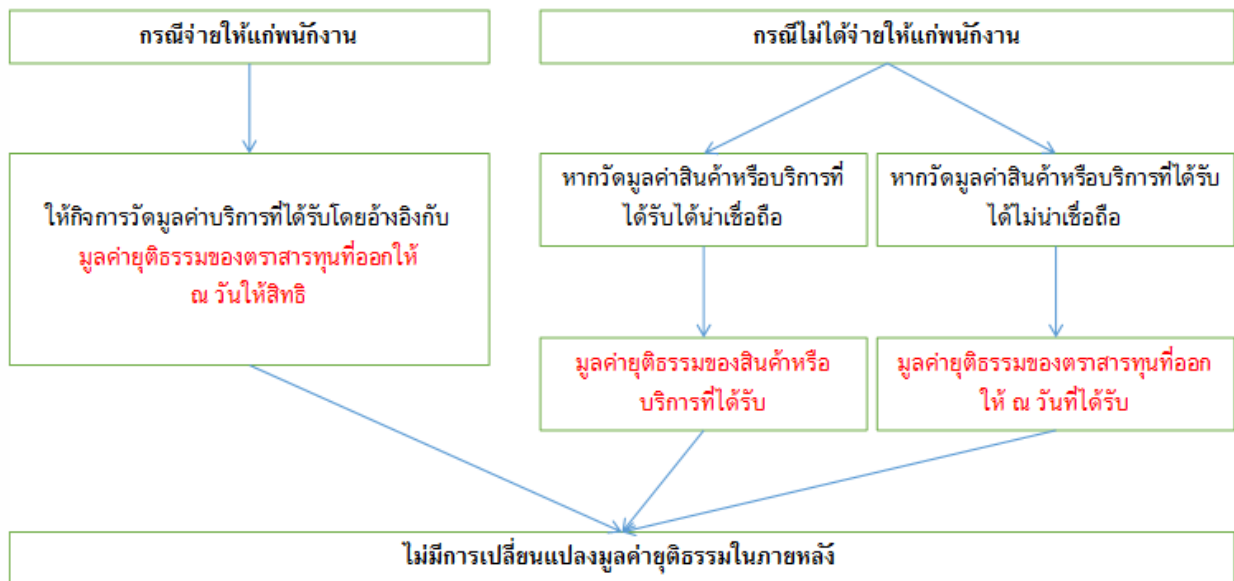
สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือได้มาจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อได้รับสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว พร้อมทั้งรับรู้ส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น โดยกิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ และการเพิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องโดยตรงด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ

หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นและการเพิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่ได้รับสินค้าหรือบริการ (หรือ ณ วันที่ให้สิทธิ สำหรับกรณีจ่ายให้แก่พนักงานของบริษัท)

วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนสามารถสรุปเป็นแผนภาพได้ดังนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



สำหรับหุ้นที่ออกให้พนักงาน มูลค่ายุติธรรมของหุ้นต้องวัดมูลค่า ณ ราคาตลาดของหุ้นของกิจการ (หรือราคาตลาดโดยประมาณหากหุ้นของบริษัทไม่ได้จำหน่ายแก่สาธารณชน) และปรับปรุงโดยคำนึงถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ของหุ้นที่ออกให้ (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่จะอธิบายต่อไป)

สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้กับพนักงาน ในหลายกรณีสิทธิซื้อดังกล่าวจะไม่มีราคาตลาด เพราะสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ ที่ไม่ได้ใช้กับสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขายเป็นปกติ หากไม่มีสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขายที่มีเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ เหมือนกับสิทธิซื้อหุ้นของกิจการให้คำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้โดยประมาณการจากแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น เช่น สูตรของ Black Scholes และ Morton ซึ่งอาจคำนวณโดยบุคลากรฝ่ายการเงินของกิจการที่มีความรู้ความเข้าใจในแบบจำลองดังกล่าว หรือที่ปรึกษาทางการเงินภายนอก อย่างไรก็ตามในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว กิจการควรใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้จากภายนอกให้มากที่สุด ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

**ตัวอย่างที่ 4 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการไม่สามารถระบุสินค้าหรือบริการที่ได้รับบางส่วนหรือทั้งหมดอย่างเฉพาะเจาะจง**

กิจการออกหุ้นโดยมีมูลค่ายุติธรรมทั้งหมด 100,000 บาท ให้แก่บุคคลอื่นที่มาจากบางส่วนของชุมชน (บุคคลที่เสียประโยชน์ในอดีต) เช่น ผู้นำชุมชน โดยไม่มีการจ่ายสิ่งตอบแทนให้แก่กิจการ ซึ่งการให้หุ้นดังกล่าวเป็นวิธีการเสริมสร้างภาพลักษณ์กิจการที่ดีของกิจการ ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับจากการเสริมสร้างภาพลักษณ์อาจเกิดขึ้นในหลายลักษณะ เช่น การเพิ่มขึ้นของฐานลูกค้า การดึงดูดหรือการรักษาพนักงาน หรือการเพิ่ม หรือรักษาความสามารถในการประกวดราคาทางธุรกิจ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กิจการไม่สามารถระบุสิ่งตอบแทนที่ได้รับ เช่น ไม่มีการได้รับเงินสด หรือไม่ได้รับเงื่อนไขการบริการ ดังนั้นสิ่งตอบแทนที่สามารถระบุได้ (ไม่มี) น้อยกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ให้สิทธิ (100,000 บาท)

### แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

แม้ว่ากิจการจะไม่สามารถระบุสินค้าหรือบริการที่ได้รับอย่างเฉพาะเจาะจง แต่สถานการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีสินค้าหรือบริการที่ได้รับ (หรือที่จะได้รับ) ดังนั้นกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

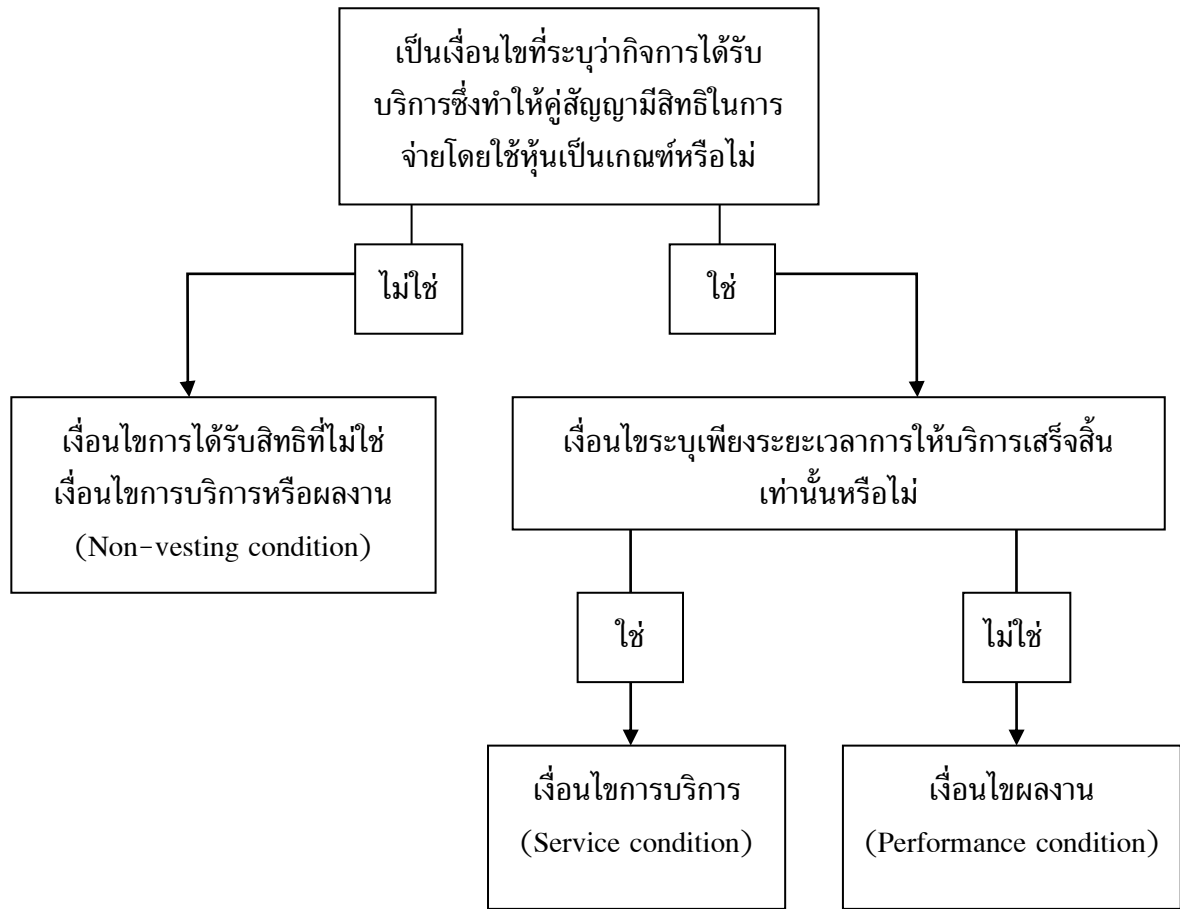
ในสถานการณ์เช่นนี้ เนื่องจากกิจการไม่สามารถระบุสินค้าหรือบริการที่ได้รับ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิ (100,000 บาท)

### เงื่อนไขการได้รับสิทธิ (Vesting condition)

ในหลายกรณี ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนมักขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ต้องทำให้เป็นไปตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่กำหนดไว้ เช่น การให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงาน โดยปกติจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่พนักงานจะยังเป็นพนักงานของกิจการในช่วงเวลาที่กำหนด ซึ่งบางครั้งอาจต้องบรรลุเงื่อนไขผลงานด้วย เช่น กิจการต้องมีการเติบโตของกำไรตามที่กำหนดไว้ หรือราคาหุ้นของกิจการต้องสูงขึ้นถึงระดับที่กำหนด พนักงานจึงจะมีสิทธิได้รับหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นตามข้อตกลงดังกล่าว เงื่อนไขการได้รับสิทธิสามารถแบ่งตามประเภทได้ตามแผนภาพดังนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. เงื่อนไขการบริการ (Service condition) หมายถึง เงื่อนไขที่กำหนดให้คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด (เช่น พนักงานที่จะได้รับสิทธิต้องทำงานกับกิจการต่อไปในอีก 5 ปีข้างหน้า) เงื่อนไขการบริการ จะนำมาปรับปรุงกับจำนวนตราสารทุนที่รวมอยู่ในจำนวนที่วัดมูลค่า เพื่อให้ท้ายที่สุดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนของตราสารทุนที่ออกให้ต้องอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด
2. เงื่อนไขผลงาน (Performance condition) หมายถึง เงื่อนไขที่กำหนดให้คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ภายในเวลาที่กำหนด (เช่น ต้องทำให้กำไรของกิจการสูงขึ้นตลอดช่วงเวลาที่กำหนดไว้) ซึ่งเงื่อนไขผลงานอาจรวมไปถึง เงื่อนไขทางตลาด (Market condition) และเงื่อนไขที่ไม่ใช่เงื่อนไขตลาด (Non-market condition)
  - 2.1. เงื่อนไขทางตลาด (Market condition) หมายถึง เงื่อนไขที่ราคาใช้สิทธิ การได้รับสิทธิหรือความสามารถในการใช้สิทธิตามตราสารทุนที่ขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการ เช่น ราคาหุ้น หรือจำนวนเงินตามมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิซื้อหุ้นอยู่ ณ ระดับราคาที่กำหนด หรือบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ ซึ่งอ้างอิงกับราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการที่เกี่ยวข้องกับดัชนีราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการอื่น โดยจะนำเงื่อนไขทางตลาดมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้นเงื่อนไขทางตลาดที่เป็นส่วนหนึ่งในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนดังกล่าว จะไม่มีการปรับปรุงในภายหลัง แม้ว่าอาจจะไม่มีการบรรลุเงื่อนไขทางตลาดดังกล่าว
  - 2.2. เงื่อนไขที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด (Non-market condition) หมายถึง เงื่อนไขที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด เช่น ผลกำไรเป้าหมายของกิจการ เงื่อนไขที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด จะนำมาปรับปรุงกับจำนวนตราสารทุนที่รวมอยู่ในจำนวนที่วัดมูลค่า เพื่อให้ท้ายที่สุดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับที่รับรู้เป็นสิ่งตอบแทนของตราสารทุนที่ออกให้ต้องอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด
3. เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน (Non-vesting condition) กิจการต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานทั้งหมดในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้นสำหรับการให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาด โดยไม่คำนึงว่าจะเข้าเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงานหรือไม่





คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตารางดังต่อไปนี้แสดงถึงเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ใช้พิจารณาว่าคู่สัญญาได้รับตราสารทุนที่ออกให้หรือไม่ และแนวปฏิบัติทางการบัญชีของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ในแต่ละเงื่อนไขพร้อมตัวอย่าง

สรุปเงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณาว่าคู่สัญญาจะได้รับตราสารทุนที่ออกให้หรือไม่						
	เงื่อนไขการได้รับสิทธิ			เงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขการบริการหรือผลงาน		
	เงื่อนไขการบริการ	เงื่อนไขผลงาน		ทั้งกิจการและคู่สัญญาไม่สามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่	คู่สัญญาสามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่	กิจการสามารถเลือกได้ว่าจะทำตามเงื่อนไขหรือไม่
		เงื่อนไขผลงานที่เป็นเงื่อนไขตลาด	เงื่อนไขผลงานอื่น ๆ			
เงื่อนไขตัวอย่าง	ต้องทำงานกับกิจการอีก 3 ปี	เป้าหมายขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการ	เป้าหมายขึ้นอยู่กับความสำเร็จของการเสนอขายหุ้นต่อสาธารณชนครั้งแรก ซึ่งมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการบริการที่ระบุไว้	เป้าหมายขึ้นอยู่กับดัชนีสินค้าโภคภัณฑ์	จ่ายสมทบตามราคาใช้สิทธิของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	การดำเนินโครงการต่อโดยกิจการ
รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิหรือไม่	ไม่	ใช่	ไม่	ใช่	ใช่	ใช่ <sup>1)</sup>
แนวปฏิบัติทางการบัญชีถ้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขภายหลังวันที่ให้สิทธิและระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ	การรับสิทธิกิจการต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายเพื่อสะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดที่มีของจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ	ไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีกิจการยังคงรับรู้ค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่	การรับสิทธิกิจการต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายเพื่อสะท้อนถึงประมาณการที่ดีที่สุดที่มีของจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ	ไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีกิจการยังคงรับรู้ค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่	การยกเลิกสัญญากิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่จะต้องรับรู้ในช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ทันที	การยกเลิกสัญญากิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่จะต้องรับรู้ในช่วงระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ทันที

ก ในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ความน่าจะเป็นในการดำเนินโครงการต่อของกิจการสมมติว่าเป็นร้อยละ 100



### ตัวอย่างที่ 5 การจ่ายโดยให้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนที่มีเงื่อนไขการบริการ

กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานให้แก่กิจการตลอดช่วงเวลา 3 ปีถัดไป กิจการประมาณว่ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิเป็น 15 บาทตามเกณฑ์ความน่าจะเป็นถ่วงน้ำหนัก กิจการประมาณว่าพนักงานร้อยละ 20 จะลาออกระหว่างงวด 3 ปี และจะต้องรับสิทธิซื้อหุ้นส่วนนี้

#### แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

##### สถานการณ์ที่ 1

หากทุกอย่างเป็นไปตามคาดการณ์ กิจการรับรู้จำนวนเงินต่อไปนี้ระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิสำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้น

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สำหรับงวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สะสม (บาท)
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x 15 บาท x 1/3	200,000	200,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x 15 บาท x 2/3) - 200,000 บาท	200,000	400,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x 15 บาท x 3/3) - 400,000 บาท	200,000	600,000

##### สถานการณ์ที่ 2

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

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทนสำหรับ งวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทนสะสม (บาท)
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 85% x 15 บาท x 1/3	212,500	212,500
2	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 88% x 15 บาท x 2/3) - 212,500 บาท	227,500	440,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 44,300 สิทธิ x 15 บาท) - 440,000 บาท	224,500	664,500

**ตัวอย่างที่ 6 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนที่มีการทยอยใช้สิทธิ**

หากข้อมูลเป็นเช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 5 ในสถานการณ์ที่ 1 เว้นแต่กิจการกำหนดให้พนักงานสามารถทยอยใช้สิทธิซื้อหุ้นได้ปีละหนึ่งในสามส่วนของจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน โดยราคาใช้สิทธิเท่ากับ 15 บาทต่อหุ้นในปีที่หนึ่ง 16 บาทต่อหุ้นในปีที่สอง และ 17 บาทต่อหุ้นในปีที่สาม โดยสถานการณ์เป็นไปตามที่กิจการคาดการณ์ไว้

**แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด**

กิจการต้องพิจารณาแต่ละเงื่อนไขเสมือนว่าเป็นข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์สามข้อตกลง โดยมีระยะเวลาการได้รับสิทธิที่แตกต่างกัน กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินต่อไปนี้อยู่ระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิสำหรับแต่ละเงื่อนไขแยกจากกันสำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้น

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สำหรับงวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สะสม (บาท)
1	1.1 สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 1/3 x 80% x 15 บาท x 1/1	200,000	200,000
	1.2 สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 1/3 x 80% x 16 บาท x 1/2	106,666	106,666
	1.3 สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 1/3 x 80% x 17 บาท x 1/3	75,556	75,556
	รวม	382,222	382,222
2	1.2 (สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 1/3 x 80% x 16 บาท x 2/2) – 106,666 บาท	106,666	106,666
	1.3 (สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 1/3 x 80% x 17 บาท x 2/3) – 75,556 บาท	75,556	75,556
	รวม	182,222	182,222
3	1.3 (สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 1/3 x 80% x 17 บาท x 3/3) – 151,112 บาท	75,555	75,555

**ตัวอย่างที่ 7 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนที่มีเงื่อนไขตลาด**

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

กิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาใช้สิทธิแบบทวินาม (Binomial option pricing model) ซึ่งพิจารณาถึงความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะเพิ่มสูงกว่า 65 บาท ณ สิ้นปีที่ 3 (ดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นจะสามารถใช้สิทธิได้) และความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะไม่สูงกว่า 65 บาท ณ สิ้นปีที่ 3 (ดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นจะถูกริบสิทธิ) กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่มีเงื่อนไขทางตลาดเท่ากับ 24 บาทต่อสิทธิ



### แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่นทั้งหมด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ปฏิบัติงานตามระยะเวลาการให้บริการที่กำหนดไว้) โดยไม่ต้องพิจารณาว่าได้บรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่ ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดความแตกต่างไม่ว่าราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ ความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะไม่เป็นไปตามเป้าหมายได้นำไปรวมพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ดังนั้น หากกิจการคาดว่าผู้บริหารจะยังเป็นพนักงานอยู่ถึง 3 ปี และผู้บริหารได้ปฏิบัติเช่นนั้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 2 และ 3 ดังนี้

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

ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินเหล่านี้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าบรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่(เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นได้รวมความน่าจะเป็นของการบรรลุเงื่อนไขทางตลาดไว้แล้ว) อย่างไรก็ตาม หากผู้บริหารลาออกในระหว่างปีที่ 2 (หรือปีที่ 3) จำนวนที่รับรู้ในปีที่ 1 (และปีที่ 2) ต้องมีการกลับรายการในปีที่ 2 (หรือปีที่ 3) เนื่องจากเงื่อนไขการบริการ แตกต่างจากเงื่อนไขทางตลาด คือไม่ต้องนำมารวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ แต่เงื่อนไขการบริการต้องนำมาพิจารณาโดยปรับปรุงจำนวนเงินของรายการเพื่อให้คำนวณมาจากจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด

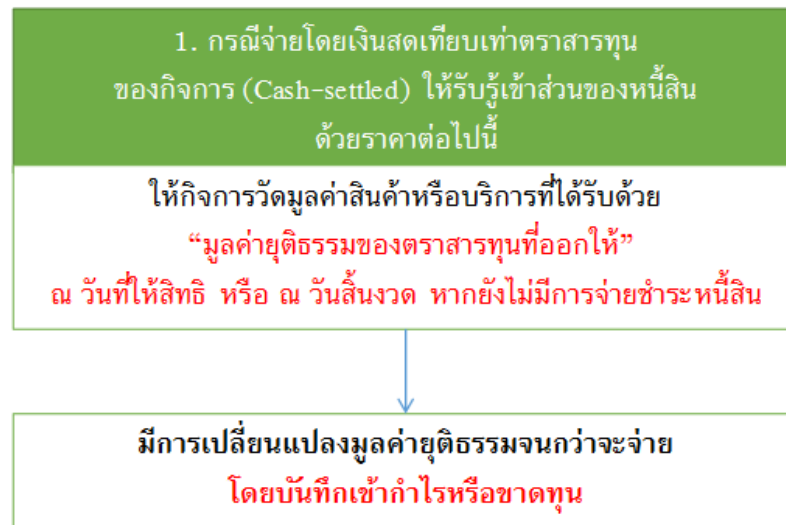
### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด ตัวอย่างเช่น กิจการให้สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น (Share Appreciation Rights : SAR) แก่พนักงาน ซึ่งทำให้พนักงานมีสิทธิได้รับเงินสดในอนาคตโดยอ้างอิงกับราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นจากระดับราคาที่กำหนดตลอดช่วงเวลาที่กำหนดไว้ เป็นต้น

กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือได้มาจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อได้รับสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว พร้อมทั้งรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้น โดยต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้มาและหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน นอกจากนี้กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่คงเหลือทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และวันที่มีการชำระจนกว่าจะชำระหนี้สินเสร็จสิ้น การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดสามารถสรุปเป็นแผนภาพได้ดังนี้



สำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดซึ่งมีเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (Vesting condition) และเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขบริการหรือผลงาน (Non-vesting condition) กิจการต้องพิจารณาปรับปรุงประมาณการหนี้สินที่เกิดขึ้นจากรายการดังกล่าว หากเป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่เป็นเงื่อนไขทางตลาด เช่น ราคาหุ้นเป้าหมายที่ใช้เป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (หรือความสามารถใช้สิทธิ) รวมทั้งเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขบริการหรือผลงาน โดยกิจการต้องนำเงื่อนไขดังกล่าวมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดที่ออกให้ และในการวัดมูลค่ายุติธรรมในภายหลังใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและ ณ วันที่จ่ายชำระ หากเป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิซึ่งอยู่นอกเหนือเงื่อนไขทางตลาด กิจการต้องนำเงื่อนไขดังกล่าวมาปรับปรุงจำนวนผลตอบแทนที่รวมอยู่ในจำนวนที่วัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากรายการดังกล่าว

### ตัวอย่างที่ 8 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

กิจการให้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนจำนวน 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ยังคงปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปีถัดไป โดยจำนวนเงินที่จ่ายในอัตรา 15 บาทต่อหุ้น หากใช้สิทธิในปีที่ 3 อัตรา 20 บาทต่อหุ้น หากใช้สิทธิในปีที่ 4 และอัตรา 25 บาทต่อหุ้น หากใช้สิทธิในปีที่ 5

- ในระหว่างปีที่ 1 มีพนักงาน 35 คนลาออก กิจการประมาณว่าพนักงานอีก 60 คนจะลาออกในระหว่างปีที่ 2 และ 3
- ในระหว่างปีที่ 2 พนักงานอีก 40 คนลาออก และกิจการประมาณว่าพนักงานอีก 25 คนจะลาออกในระหว่างปีที่ 3

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ในระหว่างปีที่ 3 พนักงาน 22 คนลาออก ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงาน 150 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น
- ณ สิ้นปีที่ 4 พนักงานอีก 140 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น และ ณ สิ้นปีที่ 5 พนักงานที่เหลือ 113 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น

กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ สิ้นปีแต่ละปี ซึ่งมีหนี้สินดังที่จะแสดงต่อไป ณ สิ้นปีที่ 3 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ถือโดยพนักงานส่วนที่เหลือทั้งหมดถือว่าได้รับสิทธิ มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ วันที่ใช้สิทธิ (ซึ่งเท่ากับจำนวนเงินสดที่จ่ายให้กับพนักงานตามข้อตกลง) ณ สิ้นปีที่ 3 4 และ 5 แสดงไว้ดังนี้

ปี	มูลค่ายุติธรรม (บาท)	จำนวนสดที่จ่ายให้พนักงานตามข้อตกลง (บาท)
1	14.40	-
2	15.50	-
3	18.20	15.00
4	21.40	20.00
5	-	25.00

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ตารางต่อไปนี้เป็นกรคำนวณค่าใช้จ่ายและหนี้สินที่ต้องรับรู้ในแต่ละปีภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยให้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

ปี	การคำนวณ		ค่าใช้จ่าย (บาท)	หนี้สินคงเหลือ (บาท)
1	พนักงาน (500 - 95) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ 100 สิทธิ x 14.40 บาท x 1/3		194,400	194,400
2	พนักงาน (500 - 100) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ 100 สิทธิ x 15.50 บาท x 2/3 - 194,400 บาท		218,933	413,333
3	พนักงาน (500 - 97 - 150) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ 100 สิทธิ x 18.20 บาท - 413,333 บาท	47,127		460,460
	+ พนักงาน 150 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ 100 สิทธิ x 15.00 บาท (จ่ายชำระด้วยเงินสด)	225,000		
	รวม		272,127	



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

4	พนักงาน (253 - 140) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 21.40 บาท	(218,640)		241,820
	+ พนักงาน 140 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 20.00 บาท (จ่ายชำระด้วยเงินสด)	280,000		
	รวม	—	61,360	
5	0 บาท - 241,820บาท	(241,820)		
	+ พนักงาน 113 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x 25.00 บาท (จ่ายชำระด้วยเงินสด)	282,500		
	รวม		40,680	
	รวมค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นตลอด 5 ปี		787,500	

**รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีลักษณะของการชำระด้วยยอดสุทธิสำหรับภาระผูกพันภาษีเงินได้  
หัก ณ ที่จ่าย**

กฎหมายหรือข้อบังคับทางภาษีอาจกำหนดให้กิจการต้องหักจำนวนภาระผูกพันภาษีเงินได้ของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ และนำส่งภาษีที่หักไว้ดังกล่าว ซึ่งโดยปกติเป็นเงินสดให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในฐานะของพนักงาน เพื่อปฏิบัติตามภาระผูกพันนี้ เงื่อนไขของข้อตกลงในการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อาจยินยอมหรือกำหนดให้กิจการหักจำนวนตราสารทุนเท่ากับจำนวนเงินที่พนักงานมีภาระผูกพันต้องจ่ายภาษีเงินได้ โดยหักจากจำนวนตราสารทุนทั้งหมดที่จะต้องออกให้กับพนักงานเมื่อมีการใช้สิทธิ (หรือเมื่อได้รับสิทธิ) จากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กล่าวคือข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์มี “ลักษณะของการชำระด้วยยอดสุทธิ” กิจการต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีที่กิจการซื้อคืนตราสารทุนที่รับสิทธิแล้ว โดยรายการจ่ายจะต้องบันทึกเป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของสำหรับหุ้นที่ถูกหักไว้ ยกเว้นรายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่หักไว้ ณ วันที่ชำระด้วยยอดสุทธิ

**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด**

สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้เลือกว่า กิจการหรือคู่สัญญาสามารถเลือกชำระรายการด้วยเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องรับรู้รายการหรือองค์ประกอบของรายการนั้นเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หากกิจการมีหนี้สินเกิดขึ้นซึ่งจะชำระเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หากหนี้สินดังกล่าวไม่เกิดขึ้น

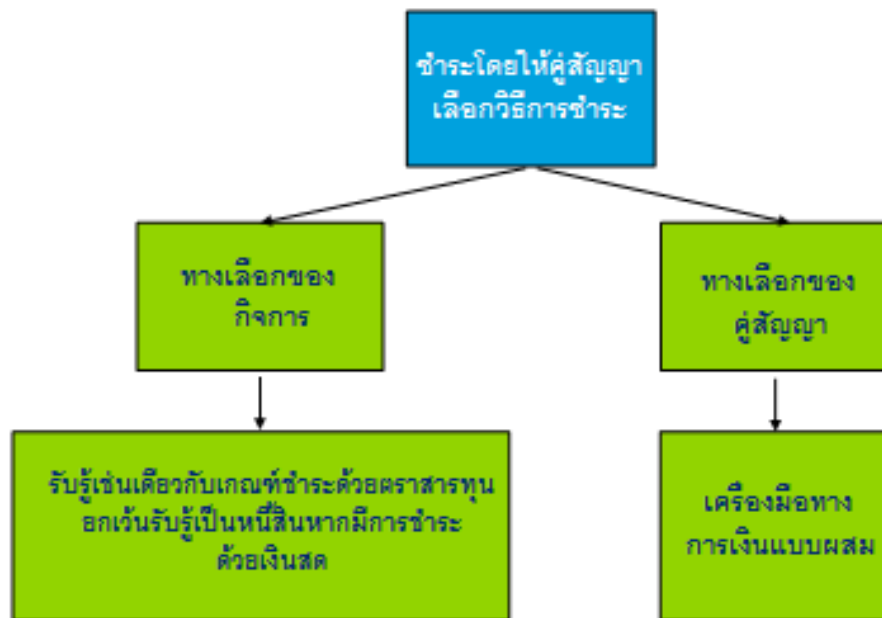
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ

1. การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ
2. การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการเลือกวิธีการชำระ



## การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้ผู้สัญญาเลือกวิธีการจ่ายชำระ

วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสดสามารถสรุปเป็นแผนภาพได้ดังนี้



หากกิจการให้สิทธิแก่ผู้สัญญาที่จะเลือกกว่าการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระด้วยเงินสด หรือด้วยการออกตราสารทุน ให้ถือว่ากิจการออกเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน (กล่าวคือ สิทธิของผู้สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยเงินสด) และองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ (กล่าวคือ สิทธิของผู้สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยการออกตราสารทุน ไม่ใช่ด้วยเงินสด)

สำหรับรายการกับผู้สัญญาอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถวัดได้โดยตรง กิจการต้องวัดมูลค่าองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมด้วยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับกับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ณ วันที่ได้รับสินค้าหรือบริการ

สำหรับรายการอื่นๆ รวมถึงรายการกับพนักงาน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม ณ วันที่วัดมูลค่า โดยคำนึงถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่างๆ เกี่ยวกับสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือตราสารทุนที่ให้ ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมดังกล่าว กิจการต้องเริ่มวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินก่อนแล้วจึงวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ โดยคำนึงถึงการที่ผู้สัญญาต้องสละสิทธิที่จะรับเงินสดเพื่อไปรับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมเป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบทั้งสองประเภท



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ณ วันที่ชำระ หากกิจการออกตราสารทุนเพื่อชำระแทนการจ่ายเงินสด หนี้สินจะโอนโดยตรงไปเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นในฐานะที่เป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้ แต่หากกิจการจ่ายเงินสดเพื่อชำระแทนการออกตราสารทุน ให้ถือว่าการจ่ายนั้นเป็นการชำระหนี้สินทั้งจำนวน สำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุนที่เคยรับรู้มาในอดีตยังคงอยู่ในส่วนของทุนต่อไป เมื่อคู่สัญญาเลือกที่จะรับเงินสดทำให้คู่สัญญาหมดสิทธิที่จะได้รับตราสารทุน

### ตัวอย่างที่ 9 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงทำให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ

กิจการให้พนักงานคนหนึ่งมีสิทธิที่จะเลือกรับหุ้น Phantom<sup>1</sup> 1,000 หุ้น ซึ่งคือ สิทธิที่จะรับเงินสดเท่ากับมูลค่าหุ้น 1,000 หุ้น หรือเลือกรับหุ้น 1,200 หุ้นอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอด 3 ปีต่อไป หากพนักงานเลือกทางเลือกการชำระด้วยหุ้น จะต้องถือหุ้นนั้นต่อไปอีก 3 ปีหลังจากที่ได้รับสิทธิ

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

ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานเลือก

สถานการณ์ที่ 1: ทางเลือกการชำระด้วยเงินสด

สถานการณ์ที่ 2: ทางเลือกการชำระด้วยตราสารทุน

### แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกการชำระด้วยตราสารทุนเท่ากับ 57,600 บาท (1,200หุ้น x 48 บาท) มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกการชำระด้วยเงินสดเท่ากับ 50,000 บาท (หุ้น Phantom 1,000หุ้น x 50 บาท) ดังนั้น ณ วันที่ให้สิทธิ มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนของเครื่องมือแบบผสมเท่ากับ 7,600 บาท (57,600 บาท – 50,000 บาท)

กิจการจะรับรู้จำนวนเงินดังนี้

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย (บาท)	การบันทึกส่วน ของผู้ถือหุ้น (บาท)	การบันทึก หนี้สิน (บาท)
1	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน (หุ้น 1,000 หุ้น x 52 บาท x 1/3)	17,333		17,333
	องค์ประกอบที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้น (7,600 บาท x 1/3)	2,533	2,533	
2	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน (หุ้น 1,000 หุ้น x 55 บาท x 2/3) – 17,333 บาท	19,333		19,333

<sup>1</sup> หุ้น Phantom (Phantom share) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างกิจการและผู้ถือหุ้น phantom โดยผู้ถือหุ้นจะมีสิทธิได้รับเงินสด ณ เวลาที่กำหนดแน่นอนหรือเชื่อมโยงกับเหตุการณ์ในอนาคต จำนวนเงินสดที่จะได้รับจะเชื่อมโยงกับราคาตลาดของจำนวนที่เทียบเท่ากับหุ้นสามัญของกิจการ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	องค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ (7,600 บาท x 2/3) – 2,533	2,533	2,533	
3	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน (หุ้น 1,000 หุ้น x 60 บาท) – 36,666 บาท	23,334		23,334
	องค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของ (7,600 บาท x 3/3) – 2,533 – 2,533	2,534	2,534	
ณ สิ้น ปีที่ 3	สถานการณ์ที่ 1 จ่ายเงินสด 60,000 บาท			(60,000)
	สถานการณ์ที่ 1 รวม	<u>67,600</u>	<u>7,600</u>	<u>0</u>
	สถานการณ์ที่ 2 ออกหุ้น 1,200 หุ้น		60,000	(60,000)
	สถานการณ์ที่ 2 รวม	<u>67,600</u>	<u>67,600</u>	<u>0</u>

**การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการเลือกวิธีการชำระ**

สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการเลือกว่าจะชำระด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีภาวะผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสดหรือไม่ และบันทึกการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้สอดคล้องกัน กิจการจะถือว่ามีความผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระด้วยเงินสด หากทางเลือกที่จะชำระด้วยตราสารทุนไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (เช่น เพราะมีข้อห้ามทางกฎหมายไม่ให้กิจการออกหุ้น) หรือกิจการมีแนวปฏิบัติในอดีตหรือมีนโยบายชัดเจนที่จะชำระด้วยเงินสด หรือปกติจะชำระด้วยเงินสดเมื่อใดก็ตามที่คู่สัญญาขอให้ชำระด้วยเงินสด ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องบันทึกรายการตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

หากกิจการไม่มีภาวะผูกพันที่จะจ่ายชำระด้วยเงินสด กิจการต้องบันทึกรายการค้าตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน เมื่อการชำระมีลักษณะดังนี้

1. หากกิจการเลือกชำระด้วยเงินสด เงินสดที่จ่ายต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนส่วนของเจ้าของ กล่าวคือ เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ ยกเว้นที่จะกล่าวในข้อ 3 ต่อไป
2. หากกิจการเลือกชำระด้วยการออกตราสารทุน กิจการไม่ต้องบันทึกรายการอื่นอีก (เว้นแต่การโอนองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของประเภทหนึ่งไปเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าของอีกประเภท (ถ้ามี)) ยกเว้นที่จะกล่าวในข้อ 3 ต่อไป
3. หากกิจการเลือกทางเลือกที่จะชำระด้วยมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่า ณ วันที่ชำระ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเพิ่มสำหรับมูลค่าส่วนเกิน เช่น ผลต่างระหว่างเงินสดที่จ่ายกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่จะต้องออกให้หากเลือกทางเลือกเดิม หรือผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้กับจำนวนเงินสดที่จะต้องจ่ายหากเลือกทางเลือกเดิม แล้วแต่ทางเลือกที่กิจการจะเลือก



## การบัญชีสำหรับการปรับปรุงเงื่อนไขของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เปลี่ยนการจัดประเภทจากการจ่ายชำระด้วยเงินสดเป็นการจ่ายชำระด้วยตราสารทุน

หากมีการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดซึ่งส่งผลให้กลายเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน กิจการต้องบันทึกรายการดังกล่าวนับจากวันที่มีการปรับปรุงเงื่อนไขดังนี้

- รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่มีการปรับปรุงเงื่อนไข กิจการต้องรับรู้รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนในส่วนของเจ้าของในวันที่มีการปรับปรุงเงื่อนไขด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ
- กิจการต้องตัดรายการหนี้สินจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด ณ วันที่มีการปรับปรุงเงื่อนไข
- กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่ตัดรายการและจำนวนของส่วนของผู้ถือหุ้นที่รับรู้ในวันที่มีการปรับปรุงเงื่อนไขในกำไรหรือขาดทุนทันที

ในกรณีที่การปรับปรุงเงื่อนไขเป็นผลให้ระยะเวลาที่ได้รับสิทธิขยายหรือสั้นลง กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น ถึงแม้ว่าการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้นหลังจากระยะเวลาที่ได้รับสิทธิ

## การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการ

สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการ ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่หรืองบการเงินของแต่ละกิจการในกลุ่มกิจการ กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต่อมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับด้วยรายการที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนหรือชำระด้วยเงินสด โดยต้องประเมินถึง

1. ลักษณะของผลตอบแทนที่ออกให้ และ
2. สิทธิและภาระผูกพันของกิจการ

จำนวนที่รับรู้โดยกิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการอาจแตกต่างจากจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทหรือกิจการอื่นในกลุ่มกิจการที่จ่ายชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต่อมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน เมื่อ

- ผลตอบแทนที่ออกให้เป็นตราสารทุนของกิจการ หรือ
- กิจการไม่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

กิจการต่อมูลค่าในภายหลังใหม่สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน สำหรับการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขทางตลาดเท่านั้น ในสถานการณ์อื่นทั้งหมด กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต่อมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับมาเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

กิจการที่ชำระรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการอื่นในกลุ่มได้รับสินค้าหรือบริการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน ก็ต่อเมื่อจ่ายชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเอง มิฉะนั้นรายการดังกล่าวต้องรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด รายการของกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงการจ่ายชำระคืนซึ่งกำหนดให้กลุ่มกิจการหนึ่งจ่ายชำระอีกกลุ่มกิจการหนึ่งสำหรับหนี้สินของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้แก่คู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการ ในกรณีดังกล่าวกิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการต้องบันทึกรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อตกลงการจ่ายชำระคืนภายในกลุ่มกิจการ

ตารางต่อไปนี้เป็นการสรุปวิธีการบัญชีสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการ โดยสมมติมีบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้แก่พนักงานของบริษัทย่อยภายใต้สถานการณ์ที่แตกต่างกัน

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กิจการที่ได้รับ สินค้าหรือบริการ	กิจการที่มี ภาระผูกพัน ในการจ่าย ชำระ	สิ่งที่ชำระตาม ข้อตกลง	การจัดประเภทรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเกณฑ์		
			งบการเงินเฉพาะ กิจการของบริษัท ใหญ่	งบการเงินของ บริษัทย่อย	งบการเงินรวม
บริษัทย่อย	บริษัทย่อย	หุ้นของบริษัทย่อย	ไม่เกี่ยวข้อง	ชำระด้วย ตราสารทุน	ชำระด้วย ตราสารทุน
บริษัทย่อย	บริษัทย่อย	เงินสด	ไม่เกี่ยวข้อง	ชำระด้วยเงินสด	ชำระด้วยเงินสด
บริษัทย่อย	บริษัทย่อย	หุ้นของบริษัทใหญ่	ไม่เกี่ยวข้อง	ชำระด้วยเงินสด	ชำระด้วย ตราสารทุน
บริษัทย่อย	บริษัทใหญ่	หุ้นของบริษัทย่อย	ชำระด้วยเงินสด	ชำระด้วย ตราสารทุน	ชำระด้วย ตราสารทุน
บริษัทย่อย	บริษัทใหญ่	เงินสด	ชำระด้วยเงินสด	ชำระด้วย ตราสารทุน	ชำระด้วยเงินสด
บริษัทย่อย	บริษัทใหญ่	หุ้นของบริษัทใหญ่	ชำระด้วย ตราสารทุน	ชำระด้วย ตราสารทุน	ชำระด้วย ตราสารทุน

### การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน

- เข้าใจลักษณะและขอบเขตของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
- เข้าใจวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด
- เข้าใจผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดและฐานะการเงินของกิจการ

โดยต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ในงบการเงิน

- คำอธิบายข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์แต่ละประเภทที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาต่าง ๆ ระหว่างงวด รวมถึงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของข้อตกลงแต่ละข้อ เช่น
  - ข้อกำหนดของการได้รับสิทธิ
  - งวดเวลานานที่สุดของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และ
  - วิธีการชำระ (เช่น เป็นเงินสดหรือตราสารทุน)
- จำนวนและราคาใช้สิทธิถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้นสำหรับกลุ่มสิทธิซื้อหุ้นต่าง ๆ
  - ยอดคงเหลือยกมาต้นงวด
  - กลุ่มที่ออกให้ระหว่างงวด
  - กลุ่มที่ริบคืนมาระหว่างงวด
  - กลุ่มที่ใช้สิทธิระหว่างงวด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- กลุ่มที่สิ้นสุดระยะเวลาใช้สิทธิระหว่างงวด
- ยอดคงเหลือยกไปปลายงวด และ
- กลุ่มที่ยังสามารถใช้สิทธิได้ ณ ปลายงวด
- สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้วระหว่างงวด ให้เปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันใช้สิทธิ หากสิทธิซื้อหุ้นถูกใช้สิทธิแล้วตามหลักเกณฑ์ปกติตลอดงวด กิจการอาจเปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างงวดแทน
- สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือปลายงวด ให้เปิดเผยช่วงของราคาใช้สิทธิและระยะเวลาคงเหลือตามสัญญาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หากช่วงของราคาใช้สิทธิกว้าง สิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือต้องแบ่งเป็นช่วงราคาที่ให้ข้อมูลที่มามีประโยชน์ต่อการประมาณจำนวนและจังหวะเวลาของหุ้นที่อาจออกเพิ่มเติมและเงินสดที่อาจได้รับจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นนั้น

หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ อย่างน้อยที่สุดกิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้

- สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ระหว่างงวด ให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง
  - แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นและข้อมูลที่นำมาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึงราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ราคาใช้สิทธิ ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง อายุของสิทธิซื้อหุ้น เงินปันผลที่คาดหวัง อัตราดอกเบี้ยปลอดภัย และข้อมูลอื่นที่นำมาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึง วิธีที่ใช้และข้อสมมติที่กำหนดขึ้นเพื่อรวมผลกระทบของการคาดการณ์การใช้สิทธิก่อนครบกำหนด
  - วิธีกำหนดความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง รวมถึงคำอธิบายว่าความผันผวนของหุ้นที่คาดหวังได้อิงกับความผันผวนของหุ้นในอดีตเพียงใด และ
  - การนำลักษณะอื่นของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำลักษณะอื่นมารวมคำนวณ เช่น เงื่อนไขทางตลาด
- สำหรับตราสารทุนอื่นที่ให้สิทธิระหว่างงวด (เช่น ตราสารทุนอื่นที่มีใช้สิทธิซื้อหุ้น) จำนวนและมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของตราสารทุนเหล่านั้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง
  - ต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้กำหนดมูลค่ายุติธรรมหากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ตามหลักเกณฑ์ของราคาตลาดที่สามารถสังเกตได้
  - การนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมคำนวณ และ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การนำลักษณะอื่นของตราสารทุนที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และวิธีนำลักษณะอื่นมารวมคำนวณ

### ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

บางส่วนของหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท ก สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8

### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ในระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บริษัทมีข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ 4 ข้อตกลง ดังที่แสดงไว้ต่อไปนี้

ประเภทข้อตกลง	โครงการสิทธิซื้อหุ้น สำหรับ ผู้บริหาร อาวุโส	โครงการสิทธิซื้อหุ้น สำหรับพนักงานทั่วไป	โครงการหุ้นสำหรับ ผู้บริหาร	โครงการสิทธิที่จะ ได้รับเงินสดจาก ราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น สำหรับ ผู้บริหาร อาวุโส
วันที่ให้สิทธิ	1 มกราคม 25X7	1 มกราคม 25X8	1 มกราคม 25X8	1 กรกฎาคม 25X8
จำนวนที่ให้	50,000	75,000	50,000	25,000
อายุสัญญา (ปี)	10	10	-	10
เงื่อนไขการได้รับ สิทธิ	เป็นพนักงาน 1.5 ปี และทำราคาหุ้นได้ตาม เป้าหมายที่กำหนด	เป็นพนักงาน 3 ปี	เป็นพนักงาน 3 ปีและ ทำให้กำไรต่อหุ้น เติบโตตามเป้าหมาย	เป็นพนักงาน 3 ปีและ ทำให้ส่วนแบ่งตลาด เพิ่มได้ตามเป้าหมาย

มูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิที่ออกให้ในโครงการสิทธิซื้อหุ้นสำหรับพนักงานทั่วไปเท่ากับ 23.60 บาท คำนวณโดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิเลือกแบบทวินาม (Binomial option pricing model) ข้อมูลนำเข้าแบบจำลอง ได้แก่ ราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ซึ่งเท่ากับ 50 บาท ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 50 บาท ความผันผวนที่คาดหวังร้อยละ 30 คาดว่าจะไม่มีการจ่ายเงินปันผล อายุสัญญา 10 ปี และอัตราดอกเบี้ยปลอดภัยร้อยละ 5 เพื่อเป็นการรวมผลกระทบของการใช้สิทธิเร็ว (Early exercise) สมมติว่าพนักงานจะใช้สิทธิซื้อหุ้นหลังวันที่ได้รับสิทธิ เมื่อราคาหุ้นเป็น 2 เท่าของราคาใช้สิทธิ ความผันผวนในอดีต คือ ร้อยละ 40 โดยได้รวมช่วงปีแรก ๆ ของอายุของบริษัทเข้าไปด้วย บริษัทคาดว่าความผันผวนของราคาหุ้นของบริษัทจะลดลงเมื่อสิทธิเลือกครบกำหนด

มูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของหุ้นแต่ละหุ้นที่ออกให้ในโครงการหุ้นสำหรับผู้บริหารเท่ากับ 50.00 บาท ซึ่งเท่ากับราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับโครงการสิทธิซื้อหุ้น 2 โครงการมีดังนี้

	25X8		25X7	
	จำนวนสิทธิซื้อหุ้น	ราคาใช้สิทธิ ถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก (บาท)	จำนวนสิทธิ ซื้อหุ้น	ราคาใช้สิทธิ ถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก (บาท)
ยอดคงเหลือต้นปี	45,000	40	-	-
สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้	75,000	50	50,000	40
สิทธิซื้อหุ้นที่ถูกริบ	(8,000)	46	(5,000)	40
สิทธิซื้อหุ้นที่มีการใช้สิทธิ	(4,000)	40	-	-
ยอดคงเหลือสิ้นปี	108,000	46	45,000	40
สิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิได้ ณ สิ้นปี	38,000	40	-	40

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

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

**ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการและกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ**

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กำหนดวิธีการรับรู้และการวัดมูลค่าสำหรับในกรณีที่กิจการอาจมีการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนที่ให้กับพนักงานที่เป็นกรรมการ ผู้บริหารอาวุโส และพนักงานอื่น ๆ รวมทั้งกิจการอาจออกหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพื่อจ่ายให้แก่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ ทั้งนี้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ยังให้รวมถึงการชำระโดยกิจการอื่นในกลุ่ม (หรือผู้ถือหุ้นของกลุ่มกิจการ) ด้วย

\*\*\*\*\*

