

แนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับหุ้นซื้อคืนของกิจการ

คำแถลงการณ์

ด้วยพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2544 อนุญาตให้บริษัทมหาชนจำกัด อาจซื้อหุ้นคืนจากผู้ถือหุ้นได้ในกรณี ดังต่อไปนี้

1. จากผู้ถือหุ้น ที่ออกเสียงไม่เห็นด้วยกับมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นซึ่งแก้ไขข้อบังคับของบริษัทเกี่ยวกับ สิทธิในการออกเสียงลงคะแนนและสิทธิในการรับเงินปันผล ซึ่งผู้ถือหุ้นเห็นว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรม
2. เพื่อบริหารทางการเงินเมื่อบริษัทมีกำไรสะสมและสภาพคล่องส่วนเกิน และการซื้อหุ้นคืนนั้น ไม่เป็นเหตุให้บริษัทประสบปัญหาทางการเงิน

หุ้นซื้อคืนของกิจการนั้นจะไม่นับเป็นองค์ประชุมในการประชุมผู้ถือหุ้น รวมทั้งไม่มีสิทธิในการ ออกเสียงลงคะแนนและสิทธิในการรับเงินปันผล นอกจากนี้ หุ้นซื้อคืนต้องจำหน่ายภายในเวลาที่กำหนด ในกฎกระทรวง คือ ไม่นเกิน 3 ปีนับแต่การซื้อหุ้นคืนเสร็จสิ้นโดยให้บริษัทจำหน่ายหุ้นที่ซื้อคืนได้เมื่อพ้น กำหนด 6 เดือนนับแต่การซื้อหุ้นคืนแต่ละคราวเสร็จสิ้น และต้องจำหน่ายให้หมดภายในระยะเวลาที่กำหนด ไว้ในการซื้อหุ้นคืน รวมทั้งต้องจำหน่ายหุ้นซื้อคืนให้เสร็จสิ้นก่อนที่จะมีการจำหน่ายหุ้นใหม่หากพ้นกำหนด ระยะเวลาที่ต้องจำหน่ายหุ้นซื้อคืนดังกล่าว ถ้าบริษัทไม่จำหน่ายหรือจำหน่ายไม่หมดให้บริษัทลดทุนที่ชำระ โดยการตัดหุ้นจดทะเบียนที่ซื้อคืนและยังไม่ได้จำหน่าย ซึ่งก็คือการยกเลิกหุ้นซื้อคืนในทางบัญชี

โดยที่ปัจจุบันยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการบันทึกบัญชีรายการหุ้นซื้อคืน ดังนั้นเพื่อให้บริษัทมีแนวทางการบันทึกบัญชีหุ้นซื้อคืนและการเปิดเผยข้อมูลให้ครบถ้วน สมบูรณ์นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงเห็นควรกำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับหุ้นซื้อคืนเพื่อให้กิจการมีแนวปฏิบัติที่สอดคล้องกัน

แนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับหุ้นซื้อคืนอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48¹ เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงินของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตแห่งประเทศไทย และการตีความตาม Standing Interpretations Committee 16 ของคณะกรรมการ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board)

¹ ปัจจุบันเปลี่ยนเลขฉบับเป็น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทาง การเงิน

แนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับหุ้นทุนซื้อคืนของกิจการ

วัตถุประสงค์

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหุ้นทุนซื้อคืน

ขอบเขต

กิจการควรใช้แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้กับธุรกรรมการซื้อคืนหุ้นทุนของกิจการเอง การออกหุ้นทุนซื้อคืนดังกล่าวในภายหลัง (เช่น การขาย การให้ หรือการแลกเปลี่ยน) และการตัดหรือยกเลิกหุ้นทุนซื้อคืน อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัตินี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการรับรู้และวัดมูลค่าหุ้นทุนซื้อคืนเพื่อออกจำ หน่ายให้แก่ผู้อื่นตามแผนการจ่ายชดเชยผลประโยชน์ หรือตามแผนการให้สิทธิพนักงานซื้อหรือถือหุ้นของกิจการ

คำนิยาม

คำศัพท์ที่ใช้ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

หุ้นทุนซื้อคืน หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ และตราสารทุนอื่นที่มีสิทธิและลักษณะเทียบเท่าหุ้นสามัญของกิจการซึ่งกิจการหรือบริษัทย่อยของกิจการได้ซื้อคืนกลับมา หุ้นทุนซื้อคืนไม่ได้เป็นสินทรัพย์ของกิจการ แต่เป็นการลดสิทธิเรียกร้องของผู้ถือหุ้นในสินทรัพย์ของกิจการ

ส่วนเกินทุน ผลต่างจากการที่กิจการสามารถจำหน่ายหรือออกหุ้นทุนซื้อคืนได้ในมูลค่าที่สูงกว่าราคา

หุ้นทุนซื้อคืน หุ้นที่กิจการซื้อหุ้นทุนกลับคืนมา

หลักการบัญชีสำหรับหุ้นทุนซื้อคืน

วิธีการบัญชีสำหรับหุ้นทุนซื้อคืนมาจากหลักการพื้นฐานที่ว่ากิจการไม่ควรมีกำไรหรือขาดทุนจากรายการที่เกี่ยวข้องกับหุ้นทุนของตน แม้ว่ากิจการอาจขายหุ้นทุนที่ซื้อคืน (ออกหุ้นทุนที่ซื้อคืนใหม่) ได้ในราคาที่สูง(ต่ำ) กว่าราคาหุ้นที่ซื้อคืนมา บัญชีจะไม่รายงานกำไร (ขาดทุน) ในงบกำไรขาดทุน แต่จะบันทึกปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้นโดยตรง

การบันทึกบัญชีการซื้อคืนหุ้น

เมื่อมีสภาพคล่องส่วนเกิน กิจการอาจซื้อหุ้นของตนเองกลับคืนมาด้วยเหตุผลต่างๆ เช่น

1. เพื่อใช้หุ้นดังกล่าวตามข้อผูกพันที่ต้องมีการออกหุ้น เช่น ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ หุ้นกู้แปลงสภาพ แผนการจ่ายโบนัสและผลตอบแทนให้แก่ผู้บริหารและพนักงานด้วยหุ้น
2. เพิ่มปริมาณการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์โดยหวังว่าจะเป็นการเพิ่มมูลค่าหุ้น
3. มีหุ้นเพิ่มเติมสำหรับใช้ในการซื้อกิจการอื่น
4. ป้องกันการถูกซื้อกิจการ
5. ลดจำนวนหุ้นในมือของผู้ถือหุ้นเพื่อเพิ่มกำไรต่อหุ้น

นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารอาจต้องการซื้อหุ้นคืนจากผู้ถือหุ้นบางรายที่ก่อความยุ่งยากในการบริหารงานหรือเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายมหาชนที่กำหนดให้กิจการอาจซื้อหุ้นคืนจากผู้ถือหุ้นที่ออกเสียงไม่เห็นด้วยกับมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นซึ่งแก้ไขข้อบังคับของบริษัทเกี่ยวกับสิทธิในการออกเสียงลงคะแนนและสิทธิในการรับเงินปันผล

วิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับหุ้นซื้อคืนมี 2 วิธี

วิธีราคาหุ้น วิธีนี้ใช้ในกรณีที่บริษัทต้องการใช้หุ้นซื้อคืนเป็นเครื่องมือในการบริหารปริมาณและราคาหุ้นของบริษัทที่ซื้อขายอยู่ในระดับที่เหมาะสม หรือต้องการที่จะลดภาระเงินปันผลที่ต้องจ่ายโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการลดขนาดโครงสร้างทุนของบริษัท ซึ่งพิจารณาได้ว่าการซื้อหุ้นคืนเสมือนกับการแลกเปลี่ยนหุ้นระหว่างผู้ถือหุ้นกันเอง โดยมีบริษัททำหน้าที่เป็นตัวกลางในการแลกเปลี่ยนเท่านั้น ดังนั้นการบันทึกบัญชีซื้อหุ้นคืนในกรณีนี้จึงไม่ควรมีผลกระทบต่อรายการต่างๆ ในส่วนของผู้ถือหุ้นที่มีอยู่เดิม

ตามวิธีนี้ บัญชีหุ้นซื้อคืนจะเพิ่มขึ้นด้วยราคาหุ้นที่กิจการจ่ายเพื่อซื้อหุ้นคืนกลับมา และลดลงด้วยจำนวนเดียวกันเมื่อมีการออกหุ้นที่ซื้อคืนนั้นใหม่ จำนวนหุ้นที่ชำระแล้วจะไม่ถูกกระทบแต่อย่างใด เนื่องจากจำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายไม่เปลี่ยนแปลง

วิธีราคาตามมูลค่า วิธีนี้ใช้ในกรณีที่บริษัทซื้อคืนหุ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดทุนโดยการยกเลิกหุ้นซื้อคืน ซึ่งพิจารณาได้ว่าการซื้อหุ้นคืนเป็นการลดขนาดโครงสร้างทุนของบริษัท

ตามวิธีนี้ กิจการบันทึกหุ้นซื้อคืนด้วยราคาตามมูลค่า และลดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นตามสัดส่วนของจำนวนหุ้นซื้อคืนกับหุ้นเดิมทั้งหมดที่เคยรับรู้เมื่อออกจำหน่ายเริ่มแรก หากต้นทุนหุ้นซื้อคืนสูงกว่าราคาตามบัญชีที่ออกจำหน่ายเริ่มแรก ให้นำผลต่างที่เกิดขึ้นไปหักจากกำไรสะสม แต่ถ้าต้นทุนหุ้นซื้อคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีที่ออกจำหน่ายเริ่มแรกให้กิจการบันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนเกินมูลค่าหุ้น - หุ้นซื้อคืน

วิธีราคาตามมูลค่า แสดงหุ้นซื้อคืนเป็นรายการหักจากหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ทำให้ดูเหมือนว่ากิจการมีการลดทุน รวมทั้งในการบันทึกบัญชีหุ้นซื้อคืนที่ต้องมีการลดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นทำให้วิธีนี้ไม่สอดคล้องกับกับพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2544

ดังนั้นไม่ว่าวัตถุประสงค์ของการซื้อหุ้นทุนคืนจะเป็นอย่างไร แนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้ กำหนดให้กิจการบันทึกการซื้อหุ้นทุนคืนด้วยวิธีราคาทุน ยกเว้นในกรณีของสถาบันการเงินที่ได้รับอนุญาตจากธนาคารแห่งประเทศไทย ให้ลดทุนโดยการซื้อหุ้นทุนคืนได้นั้น สามารถบันทึกการซื้อหุ้นทุนคืนด้วยวิธีตามมูลค่าได้

รายการบันทึกบัญชีการซื้อคืนหุ้นทุนเป็นดังนี้

เดบิต หุ้นทุนซื้อคืน	XX	
เครดิต เงินสด		XX

การนำหุ้นทุนซื้อคืนออกจำหน่าย หน่ายหรือออกใหม่ตามภาระผูกพัน

หลังจากที่กิจการซื้อคืนหุ้นทุนแล้ว กิจการอาจนำหุ้นทุนซื้อคืนออกจำหน่าย หน่ายหรือออกใหม่ตามภาระผูกพันที่มี เช่น ออกหุ้นทุนให้ตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ การใช้สิทธิของหลักทรัพย์แปลงสภาพ หรือแผนการจ่ายโบนัสและผลตอบแทนให้แก่ผู้บริหารและพนักงาน ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ได้รับกับราคาทุนถัวเฉลี่ยของหุ้นทุนซื้อคืน ให้ปฏิบัติดังนี้

1. หากมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ได้รับสูงกว่าราคาทุนถัวเฉลี่ยของหุ้นทุนซื้อคืนให้รับรู้ผลต่างดังกล่าวนี้เป็นบัญชีส่วนเกินทุน-หุ้นทุนซื้อคืน ในส่วนของผู้ถือหุ้นตามประเภทของหุ้นชนิดเดียวกัน เช่น หุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิ

เดบิต เงินสด/สิ่งตอบแทน	XX	
เครดิต หุ้นทุนซื้อคืน - หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		XX
ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน - หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		XX

2. หากมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ได้รับต่ำกว่าราคาทุนถัวเฉลี่ยของหุ้นทุนซื้อคืนให้นำผลต่างไปหักตามลำดับ ดังนี้

- 2.1 หักจากส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน (ถ้ามี) ตามประเภทของหุ้นชนิดเดียวกันเช่น หุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ ให้ส่วนเกินดังกล่าวหมดไปก่อน

- 2.2 หากยังมีผลต่างเหลืออยู่ให้นำผลต่างส่วนที่เหลือไปหักจากบัญชีกำไรสะสม

เดบิต เงินสด/สิ่งตอบแทน	XX	
ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ	XX	
กำไรสะสม	XX	
เครดิต หุ้นทุนซื้อคืน - หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		XX

การตัดหรือการยกเลิกหุ้นซื้อคืนเพื่อลดทุน

ในกรณีที่กิจการไม่จำหน่ายหรือจำหน่ายหุ้นซื้อคืนไม่หมดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ กิจการต้องตัดหุ้นซื้อคืนเพื่อลดทุน ในการตัดหุ้นซื้อคืนให้โอนปิดบัญชีที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ บัญชีหุ้นที่ชำระแล้วตามมูลค่าหุ้นที่ตราไว้และบัญชีหุ้นซื้อคืน ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการปิดบัญชีเพื่อตัดหรือยกเลิกหุ้นซื้อคืนเพื่อลดทุนให้ถือปฏิบัติดังนี้

1. หากราคาตามมูลค่าหุ้นที่ออกจำหน่ายสูงกว่าราคาทุนถัวเฉลี่ยของหุ้นซื้อคืนที่ตัดออก ให้รับรู้ผลต่างนั้นเป็นบัญชีส่วนเกินทุนหุ้นซื้อคืนตามประเภทของหุ้นชนิดเดียวกันในส่วนของผู้ออกหุ้น เช่น หุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิ

เดบิต หุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ	XX	
เครดิต หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		XX
ส่วนเกินทุนหุ้นซื้อคืน - หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		XX

2. หากราคาตามมูลค่าหุ้นที่ออกจำหน่ายต่ำกว่าราคาทุนถัวเฉลี่ยของหุ้นซื้อคืนที่ตัดออกให้นำผลต่างไปหักตามลำดับ ดังนี้

- 2.1 หักจากส่วนเกินทุนหุ้นซื้อคืน (ถ้ามี) ตามประเภทของหุ้นชนิดเดียวกัน เช่น หุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิ ให้ส่วนเกินดังกล่าวหมดไปก่อน
- 2.2 หากยังมีผลต่างเหลืออยู่ให้นำผลต่างส่วนที่เหลือไปหักจากบัญชีกำไรสะสม

เดบิต หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ	XX	
ส่วนเกินทุนหุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ	XX	
กำไรสะสม	XX	
เครดิต หุ้นซื้อคืน - หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		XX

การคำนวณต้นทุนหุ้นซื้อคืน

ในกรณีที่มีการซื้อคืนหุ้นหลายครั้ง อาจทำให้กิจการมีต้นทุนของหุ้นซื้อคืนแต่ละครั้งแตกต่างกันไป กิจการควรคำนวณต้นทุนหุ้นซื้อคืนโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

การบัญชีสำหรับหุ้นซื้อคืนในงบการเงินรวม

การที่บริษัทย่อยซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่ ถือได้ว่าเป็นการซื้อคืนหุ้นในอีกลักษณะหนึ่ง ดังนั้น ในการจัดทำ งบการเงินรวม บริษัทใหญ่ควรปรับปรุงบัญชีเสมือนว่าการซื้อคืนของบริษัทใหญ่โดยบริษัทย่อยนั้นเป็น การซื้อคืนหุ้นโดยบริษัทใหญ่

การปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้อง

1. การปรับปรุงบัญชีเพื่อจัดทำ งบการเงินรวม

ในกระดาษาทำการ ให้ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ซึ่งถือโดยบริษัทย่อย และแสดงรายการเสมือนหนึ่งเป็นบัญชีหุ้นซื้อคืนของบริษัทใหญ่

เดบิต	หุ้นซื้อคืน- หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ	XX	
	เครดิต เงินลงทุนในบริษัทใหญ่-บริษัทย่อย		XX

2. การปรับปรุงบัญชีเพื่อจัดทำ งบการเงินรวมกรณีที่บริษัทย่อยขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ ออกไปในระหว่างงวด

การที่บริษัทย่อยขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ออกไป ให้ถือเสมือนว่าเป็นการนำหุ้นซื้อคืน ออกจำหน่าย ดังนั้น หากบริษัทย่อยมีกำไรหรือขาดทุนจากการขายเงินลงทุนดังกล่าว ในการจัดทำ งบการเงินรวมควรมีการปรับปรุงบัญชีในกระดาษาทำการ ดังนี้

2.1 หากมี กำไร ควรตัดบัญชีกำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ของบริษัทย่อยและ รับรู้เป็นบัญชีส่วนเกินหุ้นซื้อคืนตามประเภทของหุ้นชนิดเดียวกันของบริษัทใหญ่ ในส่วนของผู้ถือหุ้น เช่น หุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิ

เดบิต	กำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่-บริษัทย่อย	XX	
	เครดิต ส่วนเกินหุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ-บริษัทใหญ่		XX

2.2 หากมี ขาดทุน ควรตัดบัญชีขาดทุนจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ของบริษัทย่อย และบันทึกตัดบัญชี ตามลำดับ ดังนี้

2.2.1 ตัดบัญชีส่วนเกินหุ้นซื้อคืนของบริษัทใหญ่ (ถ้ามี) ตามประเภทของหุ้นชนิด เดียวกัน เช่น หุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิ ให้ส่วนเกินดังกล่าวหมดไปก่อน

2.2.2 หากยังมีผลขาดทุนเหลืออยู่ ให้ตัดกับบัญชีกำไรสะสมของบริษัทใหญ่

เดบิต	ส่วนเกินหุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ/หุ้นบุริมสิทธิ		
	บริษัทใหญ่	XX	
	กำไรสะสม-บริษัทใหญ่		XX
	เครดิต ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่-บริษัทย่อย		XX

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

หุ้นทุนซื้อคืนไม่ใช่สินทรัพย์ แต่เป็นการลดสิทธิเรียกร้องในสินทรัพย์ของกิจการ ดังนั้น กิจการควรแสดงหุ้นทุนซื้อคืนเป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุล และรายงานการซื้อคืนหุ้นทุนเป็นรายการหนึ่งในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ทั้งนี้รายการบัญชีเกี่ยวกับหุ้นทุนซื้อคืนจะมีผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเท่านั้น จะไม่มีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนแต่อย่างใด

การแสดงรายการในงบดุล

กิจการควรแสดงหุ้นทุนซื้อคืนเป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นโดยแสดงต่อจากกำไรสะสม และให้แสดงส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน เป็นรายการหนึ่งภายใต้ส่วนเกิน(ต่ำกว่า)ทุนในส่วนของผู้ถือหุ้น ในกรณีที่บริษัทย่อยซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่ บริษัทใหญ่ต้องแสดงรายการซื้อหุ้นดังกล่าวด้วยหลักการเดียวกับการที่บริษัทใหญ่ซื้อคืนหุ้นของตนเอง และบริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การแสดงรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ

กิจการควรแสดงรายละเอียดการเปลี่ยนแปลงจำนวนและมูลค่าหุ้นทุนซื้อคืนจากการซื้อคืนหุ้น การจำหน่าย หรือออกจำหน่ายหุ้นทุนซื้อคืน หรือการตัดหุ้นทุนซื้อคืนรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงในบัญชีส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืนด้วย

การเปิดเผยข้อมูล

บริษัทควรเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหุ้นทุนซื้อคืน ดังต่อไปนี้

1. ในงบดุลหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ให้เปิดเผยถึงหุ้นทุนซื้อคืนแต่ละประเภทที่กิจการหรือบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมถืออยู่
2. วัตถุประสงค์และเหตุผลของการซื้อคืนหุ้นทุน
3. นโยบายการบัญชีสำหรับหุ้นทุนซื้อคืน
4. กำหนดเวลาในการจำหน่ายและการตัดหุ้นทุนซื้อคืน
5. ถ้ากิจการหรือบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมมีรายการซื้อคืนหุ้นทุนจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ควรมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

วันถือปฏิบัติ

แนวปฏิบัติบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2544 เป็นต้นไป

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

ตัวอย่างที่ 1

วันที่ 1 มกราคม 2544 บริษัท ก มีรายการส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนี้

ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว (หุ้นสามัญ 5,000 หุ้น ๗ ละ 10 บาท)	50,000	บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000	บาท
กำไรสะสม	<u>125,000</u>	บาท
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>225,000</u>	บาท

เนื่องจากบริษัทมีกำไรสะสมและสภาพคล่องส่วนเกิน จึงมีนโยบายซื้อคืนหุ้นสามัญจำนวน 1,000 หุ้น ภายใน 2 เดือน (สิ้นสุด 28 ก.พ.) และหลังจากนั้นอีก 6 เดือน (เริ่มต้น 1 ก.ย.) บริษัทจึงจะมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำหุ้นทุนซื้อคืนดังกล่าวออกจำหน่าย ทั้งนี้บริษัทคาดว่าจะจำหน่ายหุ้นทั้งหมดได้ภายใน 5 เดือน และหากจำหน่ายไม่หมดภายในระยะเวลาดังกล่าว บริษัทจะตัดหุ้นทุนซื้อคืนนั้น

รายการที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

วันที่ 1 ม.ค. 2544	บริษัทได้ซื้อหุ้นสามัญคืน จำนวน 800 หุ้น ในราคาหุ้นละ 25 บาท
วันที่ 2 ก.พ. 2544	บริษัทได้ซื้อหุ้นคืน จำนวน 200 หุ้น ในราคาหุ้นละ 26 บาท
วันที่ 30 ก.ย. 2544	บริษัทขายหุ้นซื้อคืนออกไป จำนวน 400 หุ้น ในราคาหุ้นละ 27 บาท
วันที่ 15 ต.ค. 2544	บริษัทขายหุ้นซื้อคืนออกไปอีก จำนวน 100 หุ้น ในราคาหุ้นละ 21 บาท
วันที่ 15 พ.ย. 2544	บริษัทขายหุ้นซื้อคืนออกไปอีก จำนวน 200 หุ้น ในราคาหุ้นละ 20 บาท
วันที่ 1 ธ.ค. 2544	บริษัทตัดหุ้นซื้อคืน จำนวน 300 หุ้น

บริษัท ก มีกำไรสุทธิสำหรับปี 2544 จำนวน 80,000 บาท โดยแบ่งเป็นกำไรสุทธิสำหรับไตรมาสที่ 1 และ 2 (1 ม.ค. ถึง 30 มิ.ย.) จำนวน 50,000 บาท สำหรับไตรมาสที่ 3 (1 ก.ค. ถึง 30 ก.ย.) จำนวน 10,000 บาท และไตรมาสที่ 4 (30 ก.ย. ถึง 31 ธ.ค.) จำนวน 20,000 บาท

ราคาที่บริษัท ก ซื้อและขายหุ้นทุนซื้อคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่บริษัทซื้อหรือขาย บริษัทใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการคำนวณต้นทุนของหุ้นทุนซื้อคืน

การบันทึกบัญชี

1 ม.ค. 2544	เดบิต	หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (800 หุ้น x 25 บาท)	20,000 บาท	
		เครดิต เงินสด		20,000 บาท
2 ก.พ. 2544	เดบิต	หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (200 หุ้น x 26 บาท)	5,200 บาท	
		เครดิต เงินสด		5,200 บาท
30 ก.ย. 2544	เดบิต	เงินสด (400 หุ้น x 27 บาท)	10,800 บาท	
		เครดิต หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (400 หุ้น x 25.20 บาท)	10,080 บาท	
		ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ		720 บาท
(ต้นทุนของหุ้นซื้อคืนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก = $[(800 \times 25) + (200 \times 26)] \div 1,000 = 25.20$ บาท/หุ้น)				
15 ต.ค. 2544	เดบิต	เงินสด (100 หุ้น x 21 บาท)	2,100 บาท	
		ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ	420 บาท	
		เครดิต หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (100 หุ้น x 25.20 บาท)		2,520 บาท
15 พ.ย. 2544	เดบิต	เงินสด (200 หุ้น x 20 บาท)	4,000 บาท	
		ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ	300 บาท	
		กำไรสะสม	740 บาท	
		เครดิต หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (200 หุ้น x 25.20 บาท)		5,040 บาท
1 ธ.ค. 2544	เดบิต	หุ้นสามัญ (300 หุ้น x 10 บาท)	3,000 บาท	
		กำไรสะสม	4,560 บาท	
		เครดิต หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (300 หุ้น x 25.20 บาท)		7,560 บาท

การแสดงรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 30 กันยายน 2544

ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว (หุ้นสามัญ 5,000 หุ้น ๆ ละ 10 บาท)	50,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000 บาท
ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ	720 บาท
กำไรสะสม (125,000 + 50,000 + 10,000)	185,000 บาท
หัก หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ (600 หุ้น ๆ ละ 25.20 บาท)	(15,120) บาท
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>270,600 บาท</u>

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับไตรมาสที่ 3 สิ้นสุด 30 กันยายน 2544

หุ้นกู้ซื้อคืน

ในงวดการบัญชีนี้ บริษัทมีสภาพคล่องส่วนเกิน ดังนั้น บริษัทได้ซื้อคืนหุ้นสามัญจำนวน 1,000 หุ้น มูลค่ารวม 25,200 บาท โดยจะจำหน่ายให้หมดภายในระยะเวลา 5 เดือนเมื่อพ้นกำหนด 6 เดือนตามกฎหมายนับแต่ระยะเวลาการซื้อคืนหุ้นสิ้นสุดลง หากจำหน่ายไม่หมดภายในเวลาดังกล่าว บริษัทจะตัดหุ้นกู้ซื้อคืนที่เหลือ ทั้งนี้ หุ้นกู้ซื้อคืนที่บริษัทถืออยู่จะไม่นับเป็นองค์ประชุมในการประชุมผู้ถือหุ้นรวมทั้งไม่มีสิทธิในการออกเสียงลงคะแนนและสิทธิในการรับเงินปันผล

การแสดงรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2544

ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว (หุ้นสามัญ 4,700 หุ้น ๗ ละ 10 บาท)	47,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000 บาท
กำไรสะสม (185,000 + 20,000 - 740 - 4,560)	199,700 บาท
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>296,700 บาท</u>

บริษัท ก จำกัด
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
สำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 2544

	หุ้นสามัญ	ส่วนเกิน มูลค่าหุ้น	ส่วนเกินทุน หุ้นทุนซื้อคืน	กำไรสะสม	หุ้นทุนซื้อคืน -หุ้นสามัญ	รวม
ยอดคงเหลือ 30 มิถุนายน 2544	50,000	50,000		175,000	(25,200)	249,800
ขายหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ					10,080	10,080
ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืน			720			720
กำไรสุทธิประจำงวด				10,000		10,000
รวม	50,000	50,000	720	185,000	(15,120)	270,600

บริษัท ก จำกัด
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
สำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2544

หน่วย : บาท

	หุ้นสามัญ	ส่วนเกิน มูลค่าหุ้น	ส่วนเกินทุน หุ้นทุนซื้อคืน	กำไรสะสม	หุ้นทุนซื้อคืน -หุ้นสามัญ	รวม
ยอดคงเหลือ 30 กันยายน 2544	50,000	50,000	720	185,000	(15,120)	270,600
ขายหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ					7,560	7,560
ส่วนเกินทุนหุ้นทุนซื้อคืนลดลง จากการขายหุ้นสามัญซื้อคืน			(720)			(720)
ขายหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นทุนต่ำกว่า ราคาซื้อคืน				(740)		(740)
ตัดหุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ	(3,000)			(4,560)	7,560	-
กำไรสุทธิประจำงวด				20,000		20,000
รวม	47,000	50,000	-	199,700	-	296,700

ตัวอย่างที่ 2

บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย 80 % ต่อมาบริษัทย่อยได้ซื้อหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่จากบุคคลภายนอกจำนวน 200 หุ้น ในราคาหุ้นละ 130 บาท การบันทึกบัญชีของบริษัทย่อยที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทใหญ่และการปรับปรุงบัญชีและตัดบัญชีในกระตาดำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ปรากฏดังนี้

รายการบัญชี

บริษัทใหญ่ ไม่มีรายการ

บริษัทย่อย	เดบิต	เงินลงทุนในบริษัทใหญ่	26,000 บาท	
		เครดิต	เงินสด	26,000 บาท

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระตาดำการ

บริษัทใหญ่	เดบิต	หุ้นทุนซื้อคืน-หุ้นสามัญ	26,000 บาท	
		เครดิต	เงินลงทุนในบริษัทใหญ่-บ.ย่อย	26,000 บาท

บริษัทย่อย ไม่มีรายการ

ตัวอย่างที่ 3

จากตัวอย่างที่ 2 หากในระหว่างปีบริษัทย่อยขายหุ้นบริษัทใหญ่ จำนวน 100 หุ้น ให้บุคคลอื่นในราคาหุ้นละ 140 บาท การบันทึกบัญชีของบริษัทย่อยจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ และการปรับปรุงบัญชีและตัดบัญชีในกระตาดำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ปรากฏดังนี้

รายการบัญชี

บริษัทใหญ่ ไม่มีรายการ

บริษัทย่อย	เดบิต	เงินสด	14,000 บาท	
		เครดิต	เงินลงทุนในบริษัทใหญ่	13,000 บาท
			กำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่	1,000 บาท

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ

บริษัทใหญ่	เดบิต	กำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่	1,000 บาท
	เครดิต	ส่วนเกินทุนหุ้นหุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ-บ.ใหญ่	1,000 บาท
	เดบิต	หุ้นหุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ	13,000 บาท
	เครดิต	เงินลงทุนในบริษัทใหญ่-บ.ย่อย	13,000 บาท

บริษัทย่อย ไม่มีรายการ

ตัวอย่างที่ 4

จากตัวอย่างที่ 2 และ 3 หากในเวลาต่อมาบริษัทย่อยขายหุ้นบริษัทใหญ่ที่เหลือ 100 หุ้น ให้บุคคลอื่น ในราคาหุ้นละ 110 บาท การบันทึกบัญชีของบริษัทย่อยจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ การปรับปรุงบัญชีและตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ปรากฏดังนี้

บริษัทใหญ่ ไม่มีรายการ

บริษัทย่อย	เดบิต	เงินสด	11,000 บาท
		ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนในบริษัทใหญ่	2,000 บาท
	เครดิต	เงินลงทุนในบริษัทใหญ่	13,000 บาท

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ

บริษัทใหญ่	เดบิต	ส่วนเกินทุนหุ้นหุ้นซื้อคืน-หุ้นสามัญ-บ.ใหญ่	1,000 บาท
		กำไรสะสม-บ.ใหญ่	1,000 บาท
	เครดิต	ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนใน บริษัทใหญ่-บ.ย่อย	2,000 บาท

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (2544 - 2546)

รศ.ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจวิวัฒน์	ประธานคณะกรรมการ
อาจารย์ดร.กนกพร	นาคทับที	กรรมการ
คุณกิตติพงษ์	รัตนชัยสิทธิ์	กรรมการ
คุณเกรียง	วงศ์หนองเตย	กรรมการ
คุณชัยภรณ์	อุ้นปิติพงษ์	กรรมการ
คุณบุญศรี	เตชะวรุฒมะ	กรรมการ
คุณผ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	กรรมการ
อาจารย์ดร.พรรณนิภา	รอดวรรณะ	กรรมการ
คุณรุทร	เขาวนะกวี	กรรมการ
อาจารย์ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
คุณนรดี	พุกกะมาน	กรรมการ
คุณสรสิทธิ์	สุนทรเทศ	กรรมการ
คุณสนิท	หิรัญภาณุพงศ์	กรรมการ
คุณสงวน	พงศ์หว่าน	กรรมการ
คุณอำพล	เรืองธูระกิจ	กรรมการ
รศ.สุชาดา	สถาวรวงศ์	กรรมการ
อาจารย์ดร.สุธา	เจียรนัยกุลวานิช	กรรมการ
คุณสุดจิตร	บุญประกอบ	กรรมการ
คุณอุณากร	พฤทธิธาดา	กรรมการ
คุณอำรุง	สรรพลีทธิวงศ์	กรรมการ
อาจารย์วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
คุณเสาวณีย์	เต็งวงษ์วัฒน์	กรรมการและผู้ช่วยเลข

คณะกรรมการศึกษาแนวปฏิบัติบัญชีสำหรับหุ้นกู้ซื้อคืนและเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
กับพรบ.บริษัทมหาชน จำกัด (2544 - 2546)

คุณผ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	หัวหน้าคณะกรรมการ
คุณกิตติพงษ์	รัตนชัยสิทธิ์	
คุณบุญศรี	เตชะวรุตมะ	
รศ.สุชาดา	สถาวรวงศ์	
คุณปราณี	หิรัญบรรเทา	
อาจารย์วิภาดา	ตันติประภา	
คุณจิตริณี	สินธราลัย	
คุณปาไลดา	ใหญ่อรุณ	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์