

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล (STOCK DIVIDEND)

ที่มา

ด้วยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชี) ได้รับหนังสือหรือเกี่ยวกับการบัญชีสำหรับการจ่ายหุ้นปันผล (Stock Dividend) เนื่องจากเรื่องดังกล่าวมิได้มีกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ทำให้มีความสับสนในการรับรู้รายการ และมูลค่าของหุ้นปันผลทั้งด้านผู้จ่ายและผู้รับหุ้นปันผล สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้ออกแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบัญชีหุ้นปันผล โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับหุ้นปันผลทั้งด้านผู้จ่ายหุ้นปันผลและผู้รับหุ้นปันผล โดยกำหนดให้ผู้จ่ายหุ้นปันผลบันทึกเพิ่มบัญชีทุนจดทะเบียนและชำระแล้วด้วยมูลค่าที่ตราไว้ (PAR) ของหุ้นสามัญคูณด้วยจำนวนหุ้นปันผลที่ออกให้ และบันทึกลดบัญชีกำไรสะสมด้วยจำนวนเดียวกัน พร้อมทั้งเปิดเผยรายละเอียดของหุ้นปันผลอย่างเหมาะสม ในขณะที่ผู้รับหุ้นปันผลไม่ต้องทำการบันทึกบัญชีรายได้ เพียงแต่คำนวณหาต้นทุนต่อหุ้นที่ถืออยู่ใหม่

เพื่อลดความสับสนที่อาจเกิดขึ้นจากแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้จัดทำตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณและการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 การบันทึกรายการ ด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล และด้านผู้รับหุ้นปันผล

ตัวอย่างที่ 2 การบันทึกรายการ ด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล กรณีปี 2556 บันทึกจ่ายหุ้นปันผลด้วยราคายุติธรรม ปี 2557 ปฏิบัติตามแนวปฏิบัตินี้ (ไม่ต้องปรับย้อนหลัง)

ตัวอย่างที่ 3 การบันทึกรายการ ด้านผู้รับหุ้นปันผล กรณีต้องปรับย้อนหลัง
(กรณีที่ 1 – เงินลงทุนในบริษัทย่อย)

ตัวอย่างที่ 4 การบันทึกรายการ ด้านผู้รับหุ้นปันผล กรณีต้องปรับย้อนหลัง
(กรณีที่ 2 – เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย)

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ตัวอย่างที่ 1 การบันทึกรายการ ด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล และด้านผู้รับหุ้นปันผล

ด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล

ปัจจุบัน กิจการ ก มีหุ้นสามัญจำนวน 10,000 หุ้น มูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 1 บาท ราคาตลาดของหุ้น กิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่ายหุ้นปันผลเท่ากับ 7 บาทต่อหุ้น รายการส่วนของผู้ถือหุ้นกิจการ ก ณ วันก่อนจ่ายหุ้นปันผลมีดังนี้

	มูลค่า (บาท)
หุ้นสามัญ (จำนวน 10,000 หุ้น มูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 1 บาท)	10,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000
กำไรสะสม	<u>80,000</u>
รวม	<u>130,000</u>

หากกิจการจ่ายปันผลเป็นหุ้นสามัญให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตรา 1 หุ้นเดิมต่อ 1 หุ้นปันผล ดังนั้น จำนวนหุ้นปันผลที่จ่ายเท่ากับ 10,000 หุ้น มูลค่าที่ตราไว้ (PAR) หุ้นละ 1 บาท รวมเป็นเงิน 10,000 บาท กิจการที่จ่ายหุ้นปันผลต้องรับรู้รายการดังนี้

	ก่อนจ่ายหุ้นปันผล (บาท)	ประกาศจ่ายหุ้นปันผล (บาท)	หลังจ่ายหุ้นปันผล (บาท)
หุ้นสามัญ	10,000	10,000	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	-	40,000
กำไรสะสม	<u>80,000</u>	<u>(10,000)</u>	<u>70,000</u>
รวม	<u>130,000</u>	<u>-</u>	<u>130,000</u>

รายการบันทึกบัญชีด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล

วันที่ประกาศจ่าย

Dr. กำไรสะสม

10,000

Cr. หุ้นสามัญ

10,000

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ด้านผู้รับหุ้นปันผล

ผู้รับหุ้นปันผลต้องไม่รับรู้รายการรับหุ้นปันผล(ไม่ต้องบันทึกรายการบัญชี) เพียงแต่คำนวณราคาหุ้นต่อหุ้นที่ถือครองเท่านั้น โดยการคำนวณดังนี้

	ก่อนจ่าย หุ้นปันผล(ราคาหุ้น)	หุ้นปันผลรับ	หลังจาก จ่ายหุ้นปันผล
มูลค่าเงินลงทุนในหุ้น	50,000 บาท	-	50,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	10,000 หุ้น	10,000 หุ้น	20,000 หุ้น
มูลค่าเงินลงทุนต่อหุ้น	50,000 บาท/ 10,000 หุ้น		50,000 บาท/ 20,000 หุ้น = 2.5 บาท/หุ้น
รายได้รับเงินปันผล	-		-

ตัวอย่างที่ 2 การบันทึกรายการ ด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล

กรณีปี 2556 เคยบันทึกจ่ายหุ้นปันผลด้วยมูลค่ายุติธรรม (ไม่ต้องปรับย้อนหลัง)

กิจการ ก เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เดิมมีหุ้นสามัญจดทะเบียนจำนวน 10,000 หุ้น มูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 1 บาท ในอดีต กิจการ ก เคยจ่ายหุ้นปันผลในปี 2556 ในอัตรา 1 หุ้นเดิมต่อ 0.5 หุ้นปันผล โดยมีมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่ายหุ้นปันผล เท่ากับ 4 บาทต่อหุ้น มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556 เท่ากับ 5 บาท

ต่อมาในระหว่างปี 2557 กิจการ ก ประกาศจ่ายหุ้นปันผลในอัตรา 1 หุ้นเดิม ต่อ 2 หุ้นปันผล มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่ายหุ้นปันผลเท่ากับ 7 บาทต่อหุ้น รายการส่วนของผู้ถือหุ้นกิจการ ก ณ วันก่อนจ่ายหุ้นปันผลสำหรับทั้ง 2 ปีมีดังนี้

	บาท	
	ปี 2556	ปี 2557
หุ้นสามัญ (จำนวน 10,000 หุ้น มูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 1 บาท)	10,000	30,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	40,000	40,000
กำไรสะสม	80,000	100,000
รวม	130,000	170,000

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

กิจการ ก เป็นบริษัทมหาชน เคยจ่ายหุ้นปันผลในปี 2556 ในอัตรา 1 หุ้นเดิมต่อ 0.5 หุ้นปันผล คิดเป็นจำนวน 5,000 หุ้นสามัญ โดยบันทึกการจ่ายหุ้นปันผลด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ประกาศจ่ายหุ้นปันผล เท่ากับ 4 บาทต่อหุ้นในปี 2556 กิจการ ก รับรู้การจ่ายเงินปันผลดังกล่าวไว้ดังนี้

ปี 2556	ก่อนจ่ายหุ้นปันผล (บาท)	ประกาศจ่ายหุ้นปันผล (บาท)	หลังจ่ายหุ้นปันผล (บาท)
หุ้นสามัญ	10,000	5,000 (5,000 หุ้น @1 บาท)	15,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	15,000 (5,000 หุ้น @3 บาท)	55,000
กำไรสะสม	<u>80,000</u>	(20,000)	<u>60,000</u>
รวม	<u>130,000</u>	-	<u>130,000</u>

กิจการ ก เคยบันทึกรายการดังนี้ (ในปี 2556)

วันที่ประกาศจ่ายหุ้นปันผล

Dr. กำไรสะสม	20,000	
Cr. หุ้นสามัญรอดจดทะเบียน(แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น)		20,000

วันที่ออกหุ้นให้ผู้ถือหุ้น

Dr. หุ้นสามัญรอดจดทะเบียน	20,000	
Cr. หุ้นสามัญ		5,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		15,000

เนื่องจากแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผลให้ถือปฏิบัติกับการให้หุ้นปันผลที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังสำหรับการบันทึกบัญชีด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล ดังนั้นรายการที่เคยรับรู้ไปในปี 2556 ข้างต้น จึงไม่ต้องทำรายการปรับปรุงใดๆ ทั้งนี้เนื่องจากการปรับปรุงย้อนหลังมิได้ทำให้ยอดรวมของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เคยรับรู้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ต่อมาในปี 2557 กิจการ ก ประกาศผลกำไรจากการดำเนินงานจำนวน 40,000 บาท กิจการ ก จึงประกาศจ่ายปันผลเป็นหุ้นสามัญให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตรา 1 หุ้นเดิมต่อ 2 หุ้นปันผล ดังนั้น จำนวนหุ้นปันผลที่จ่ายเท่ากับ 30,000 หุ้น มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่าย เท่ากับ 7 บาทต่อหุ้น ในขณะที่มูลค่าที่ตราไว้ เท่ากับ 1 บาทต่อหุ้น ทั้งนี้แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผลให้ถือปฏิบัติกับการให้หุ้นปันผลที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยให้รับรู้การจ่ายหุ้นปันผลด้วยมูลค่าที่ตราไว้ ดังนั้นกิจการที่จ่ายหุ้นปันผลต้องรับรู้รายการดังนี้

ปี 2557	ก่อนจ่ายหุ้นปันผล (บาท)	ประกาศจ่ายหุ้นปันผล (บาท)	หลังจ่ายหุ้นปันผล (บาท)
หุ้นสามัญ	15,000 (15,000 หุ้น @1 บาท)	30,000 (30,000 หุ้น @ 1 บาท)	45,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	-	55,000
กำไรสะสม	<u>100,000</u>	(30,000)	<u>70,000</u>
รวม	<u>170,000</u>	-	<u>170,000</u>

รายการบันทึกบัญชีด้านผู้จ่ายหุ้นปันผล (ในปี 2557)

วันที่ประกาศจ่ายหุ้นปันผล

Dr. กำไรสะสม	30,000	
Cr. หุ้นสามัญรอดทะเบียน		30,000
(แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น)		

วันที่ออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น

Dr. หุ้นสามัญรอดทะเบียน	30,000	
Cr. หุ้นสามัญ		30,000

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ตัวอย่างที่ 3 การบันทึกรายการ ด้านผู้รับหุ้นปันผล กรณีต้องปรับย้อนหลัง

(กรณีที่ 1-เงินลงทุนในบริษัทย่อย)

กิจการ ข เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยกิจการ ข ซื้อเงินลงทุนในกิจการ ก ตั้งแต่กิจการ ก เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 30,000 บาท หรือคิดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นในกิจการ ก จำนวน 60% โดยกิจการ ข รับรู้รายการได้จากหุ้นปันผลในปี 2556 ทั้งสิ้น 3,000 หุ้น โดยใช้มูลค่ายุติธรรมตามราคาตลาดของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่ายปันผลจำนวน 4 บาทต่อหุ้น กิจการ ข รับรู้รายการ และบันทึกบัญชีดังนี้

ปี 2556	ก่อนได้รับหุ้นปันผล	หุ้นปันผลรับ	หลังจากได้รับหุ้นปันผล
มูลค่าเงินลงทุน	30,000 บาท	12,000 บาท	42,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	6,000 หุ้น	3,000 หุ้น	9,000 หุ้น
มูลค่าเงินลงทุนต่อหุ้น	30,000 บาท / 6,000 หุ้น = 5 บาท/หุ้น	4 บาทต่อหุ้น	42,000 บาท / 9,000 หุ้น = 4.67 บาท/หุ้น
รายได้เงินปันผลรับ	-	12,000 บาท	12,000 บาท

กิจการ ข เคยบันทึกรายการในงบการเงินเฉพาะกิจการดังนี้

วันที่กิจการ ก ประกาศจ่ายหุ้นปันผล(ปี 2556)

Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย	12,000	
Cr. รายได้เงินปันผลรับ		12,000

อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผลให้ถือปฏิบัติกับการรับหุ้นปันผลที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับการบันทึกบัญชีด้านผู้รับหุ้นปันผลที่เกิดขึ้นก่อนหน้า ดังนั้นรายการที่กิจการ ข เคยรับรู้ไปในปี 2556 จึงต้องบันทึกการปรับปรุงย้อนหลัง ณ วันที่แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ (ปี 2557) ดังนี้

ปี 2557

Dr. กำไรสะสม	12,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย		12,000

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

รายการกระทบยอดเงินลงทุนในบริษัทย่อย และมูลค่าเงินลงทุนในกิจการ ก ต่อหุ้นที่ถูกต้องภายหลังการปรับปรุงย้อนหลัง แสดงได้ดังนี้

	ก่อนได้รับหุ้นปันผล (ปรับปรุงแล้ว)	หุ้นปันผลรับ	หลังจากได้รับหุ้นปันผล
ราคาทุนของเงินลงทุน	30,000 บาท	-	30,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	6,000 หุ้น	3,000 หุ้น	9,000 หุ้น
ราคาของเงินลงทุนต่อหุ้น	30,000 บาท / 6,000 หุ้น = 5 บาท/หุ้น	-	30,000 บาท / 9,000 หุ้น = 3.33 บาท/หุ้น
รายได้เงินปันผลรับ	-	-	-

ในกรณีนี้ ถ้าไรต่อหุ้นของกิจการ ข จะปรับลดลงจำนวน 1.20 บาทต่อหุ้น (สมมติกิจการ ข มีหุ้นสามัญจำนวน 10,000 หุ้น) นอกจากนี้ กิจการ ข ต้องเปิดเผยถึงคำอธิบาย ลักษณะ และผลกระทบต่อแต่ละรายการในงบการเงิน และผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลง จากการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติตามที่ระบุในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ ให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

ต่อมาในปี 2557 กิจการ ก ประกาศจ่ายหุ้นปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตรา 1 หุ้นเดิมต่อ 2 หุ้นปันผล ดังนั้น จำนวนหุ้นปันผลที่กิจการ ข ได้รับเท่ากับ 18,000 หุ้น ราคาตลาดของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่าย เท่ากับ 7 บาทต่อหุ้น ในขณะที่มูลค่าที่ตราไว้ เท่ากับ 1 บาทต่อหุ้น ทั้งนี้แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผลให้ถือปฏิบัติกับการให้หุ้นปันผลที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยมีให้รับรู้มูลค่าหุ้นปันผลเนื่องจากหุ้นปันผลที่ได้รับมิได้ทำให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นในมูลค่าเงินลงทุน (มิได้ทำให้สัดส่วนในการออกเสียงของกิจการ ข ในกิจการ ก เปลี่ยนแปลง) ดังนั้นผู้รับหุ้นปันผลต้องไม่รับรู้รายการรับหุ้นปันผลในบัญชีแต่เพียงปรับมูลค่าต้นทุนเงินลงทุนต่อหุ้นที่ถือครองเท่านั้น โดยการคำนวณดังนี้

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

	ก่อนได้รับหุ้นปันผล	หุ้นปันผลรับ	หลังจากได้รับหุ้นปันผล
มูลค่าเงินลงทุน	30,000 บาท	-	30,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	9,000 หุ้น	18,000 หุ้น	27,000 หุ้น
มูลค่าเงินลงทุนต่อหุ้น	30,000 บาท / 9,000 หุ้น = 3.33 บาท/หุ้น	-	30,000 บาท / 27,000 = 1.11 บาท/หุ้น
รายได้เงินปันผลรับ	-	-	-
อัตราส่วนการถือครอง	60%	60%	60%
หุ้นสามัญใน กิจการ ก	(9,000 / 15,000 หุ้น)	(18,000 / 30,000 หุ้น)	(27,000 / 45,000 หุ้น)

ตารางข้างต้นแสดงให้เห็นได้ว่าเงินลงทุนในบริษัทย่อย มีราคาหุ้นต่อหุ้นปรับลดจาก 3.33 บาทต่อหุ้น เหลือ 1.11 บาทต่อหุ้น โดยมีสัดส่วนการถือครองเท่าเดิมคือ 60% นอกจากนี้ กิจการ ข จะมีกำไรลดลงจาก วิธีปฏิบัติเดิม จำนวน 126,000 บาท (18,000 หุ้น หุ้นละ 7 บาท หากบันทึกตามมูลค่ายุติธรรม) และมีผล ให้กำไรต่อหุ้นของกิจการ ข ลดลงจากวิธีปฏิบัติเดิม จำนวน 12.6 บาทต่อหุ้น (สมมติกิจการ ข มีหุ้นสามัญ ทั้งสิ้นจำนวน 10,000 หุ้น)

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ตัวอย่างที่ 4 การบันทึกรายการ ด้านผู้รับหุ้นปันผล กรณีต้องปรับย้อนหลัง

(กรณีที่ 2 – เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย)

ในปี 2556 กิจการ ค เป็นบริษัทจำกัด เข้าซื้อเงินลงทุนในกิจการ ก จำนวน 1,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 3 บาท หรือคิดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นในกิจการ ก จำนวน 10% (1,000 หุ้นสามัญจากทั้งหมด 10,000 หุ้นสามัญของกิจการ ก) โดยกิจการ ค รับรู้รายได้ปันผลรับในปี 2556 ที่ได้รับจากกิจการ ก จำนวน 500 หุ้น (อัตราส่วน 1 หุ้นสามัญ ต่อ 0.5 หุ้นปันผล) โดยรับรู้เป็นรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมตามราคาตลาดของเงินลงทุนในหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่ายปันผลจำนวน 4 บาทต่อหุ้น กิจการ ค จัดประเภทเงินลงทุนเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย และรับรู้รายการ และบันทึกบัญชีดังนี้

ปี 2556	ก่อนได้รับหุ้นปันผล	หุ้นปันผลรับ	หลังจากได้รับหุ้นปันผล
ราคาทุนของเงินลงทุน	3,000 บาท	2,000 บาท	5,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	1,000 หุ้น	500 หุ้น	1,500 หุ้น
ราคาทุนของเงินลงทุนต่อหุ้น	3,000 บาท / 1,000 หุ้น = 3 บาท/หุ้น	4 บาท ต่อหุ้น	5,000 บาท / 1,500 หุ้น = 3.33 บาท/หุ้น
รายได้เงินปันผลรับ	-	2,000 บาท	2,000 บาท

กิจการ ค เคยบันทึกรายการในงบการเงินเฉพาะกิจการในปี 2556 ดังนี้

วันที่กิจการ ก ประกาศจ่ายหุ้นปันผล

Dr. เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	2,000	
Cr. รายได้เงินปันผลรับ		2,000

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556 กิจการ ค ปรับมูลค่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ กิจการ ก มูลค่า 5 บาทต่อหุ้น โดยกิจการ ค ตั้งใจถือเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ก ไว้เพื่อขาย ดังนั้นจึงรับรู้รายการปรับปรุงมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย ในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และแสดงภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้นดังนี้

Dr. ค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	2,500	
Cr. กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือครองเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย		2,500

(7,500 บาท (1,500 หุ้น@5 บาทต่อหุ้น) – 5,000 บาท = 2,500 บาท)

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผลให้ถือปฏิบัติกับการรับหุ้นปันผลที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับการบันทึกบัญชีด้านผู้รับหุ้นปันผล ดังนั้นรายการที่เคยรับรู้ไปในปี 2556 จึงต้องทำรายการปรับปรุงย้อนหลัง ณ วันที่แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ดังนี้

Dr. กำไรสะสม 2,000
Cr. เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย 2,000

รายการกระทบยอดเงินลงทุนในกิจการ ก และมูลค่าเงินลงทุนในกิจการ ก ต่อหุ้นที่ถูกต้องภายหลังการปรับปรุงย้อนหลังแสดงได้ดังนี้

	ก่อนได้รับหุ้นปันผล (ปรับปรุงแล้ว)	หุ้นปันผลรับ	หลังจากได้รับหุ้นปันผล
ราคาทุนของเงินลงทุน	3,000 บาท	-	3,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	1,000 หุ้น	500 หุ้น	1,500 หุ้น
ราคาทุนเงินลงทุนต่อหุ้น	3,000 บาท / 1,000 หุ้น = 3 บาท/หุ้น	-	3,000 บาท / 1,500 หุ้น = 2 บาท/หุ้น
รายได้เงินปันผลรับ	-	-	-

นอกจากนี้ กิจการ ค ต้องรับรู้การปรับมูลค่าเงินลงทุนในกิจการ ก ตามราคาตลาดใหม่ดังนี้

Dr. ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย 2,000
Cr. กำไรที่ยังไม่เกิดจริงจากการถือครองเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย 2,000
(7,500 บาท (1,500 หุ้น@5 บาทต่อหุ้น) - 3,000 บาท = 4,500 บาท)

แสดงรายการคำนวณการปรับปรุงมูลค่ากำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายดังนี้

จำนวนหุ้นที่ถือครองใหม่ 1,500 หุ้น	ราคาตลาดปี 2556 @ 5 บาทต่อหุ้น	7,500 บาท
จำนวนหุ้น ณ วันเริ่มแรก 1,000 หุ้น	ราคาทุนที่ซื้อ @ 3 บาทต่อหุ้น	(3,000) บาท
	กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นที่ถูกต้อง	4,500 บาท
	กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นที่เคยบันทึกไว้	(2,500) บาท
	ผลต่างที่ต้องปรับปรุง	<u>2,000 บาท</u>

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

ในกรณีนี้ กำไรต่อหุ้นของกิจการ ค จะปรับลดลงจำนวน 0.20 บาทต่อหุ้น (สมมติกิจการ ค มีหุ้นสามัญจำนวน 10,000 หุ้น) นอกจากนี้ กิจการ ค ต้องเปิดเผยถึงคำอธิบาย ลักษณะ และผลกระทบต่อแต่ละรายการในงบการเงิน และผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลง จากการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติตามที่ระบุในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ ให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

ต่อมาในปี 2557 กิจการ ก ประกาศจ่ายหุ้นปันผลในอัตรา 1 หุ้นเดิมต่อ 2 หุ้นปันผล ดังนั้น จำนวนหุ้นปันผลที่กิจการ ค ได้รับเท่ากับ 3,000 หุ้น ราคาตลาดของหุ้นสามัญกิจการ ก ณ วันที่ประกาศจ่าย เท่ากับ 7 บาทต่อหุ้น ในขณะที่มูลค่าที่ตราไว้ เท่ากับ 1 บาทต่อหุ้น ตามแนวปฏิบัติฉบับนี้ ผู้รับหุ้นปันผลต้องไม่รับรู้รายการรับหุ้นปันผลในบัญชีแต่เพียงปรับมูลค่าเงินลงทุนต่อหุ้นที่ถือครองเท่านั้น โดยการคำนวณดังนี้

ปี 2557	ก่อนได้รับหุ้นปันผล	หุ้นปันผลรับ	หลังจากได้รับหุ้นปันผล
ราคาทุนของเงินลงทุน (มูลค่ายุติธรรม)	3,000 บาท	-	3,000 บาท
จำนวนหุ้นที่ถือครอง	1,500 หุ้น	3,000 หุ้น	4,500 หุ้น
มูลค่าเงินลงทุนต่อหุ้น	3,000 บาท / 1,500 หุ้น = 2 บาท/หุ้น	-	3,000 บาท / 4,500 หุ้น = 0.67 บาท/หุ้น
รายได้เงินปันผลรับ	-	-	-
อัตราสัดส่วนการถือครองหุ้น	10%	10%	10%
สามัญใน กิจการ ก	(1,500 / 15,000 หุ้น)	(3,000 / 30,000 หุ้น)	(4,500 / 45,000 หุ้น)

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่าเงินลงทุนในกิจการ ค ต่อหุ้นปรับลดจาก 2 บาทต่อหุ้น เหลือ 0.67 บาทต่อหุ้น โดยมีสัดส่วนการถือครองเท่าเดิมคือ 10%

นอกจากนี้ กิจการ ค ต้องทำการปรับปรุงมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายในหุ้นสามัญกิจการ ก ตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 ซึ่งมีมูลค่า 2 บาทต่อหุ้น ดังนี้

Dr. ค่าเพื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย 1,500

Cr. กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือครองเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย 1,500

(9,000 บาท (4,500 หุ้น@2 บาทต่อหุ้น) - 7,500 บาท = 1,500 บาท)

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล

หรือแสดงรายการคำนวณการปรับปรุงมูลค่ากำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย
ดังนี้

จำนวนหุ้นที่ถือครองใหม่ 4500 หุ้น	มูลค่ายุติธรรมปี 2557 @ 2 บาทต่อหุ้น	9,000 บาท
จำนวนหุ้น ณ วันเริ่มแรก 1,000 หุ้น	ราคาหุ้นที่ซื้อ @ 3 บาทต่อหุ้น	(3,000) บาท
	กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ สิ้นปี 2557	6,000 บาท
	กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ สิ้นปี 2556	(4,500) บาท
	ผลต่างที่ต้องปรับปรุง	<u>1,500 บาท</u>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์