

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๓/๒๕๕๖

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๗
เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๑ (๓/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

- ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๕ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

พิชัย ชุมหวาจิร
นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17
เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

ย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ

อ้างอิง	
ที่มา	1 - 2
ขอบเขต	3 - 8
ประเด็นปัญหา	9
มติ	10 - 17
การกำหนดเวลารับรู้เงินปันผลค้างจ่าย	10
การวัดมูลค่าเงินปันผลค้างจ่าย	11 - 13
การบัญชีสำหรับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จ่ายให้ และมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่ายเมื่อกิจการชำระเงินปันผลค้างจ่าย	14
การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล	15 - 17
วันที่ถือปฏิบัติ	18
ตัวอย่างแนวปฏิบัติ	

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17
เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ

อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการรวมธุรกิจ
- มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
- มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10(ปรับปรุง 2555) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27(ปรับปรุง 2555) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ที่มา

- 1 ในบางครั้งกิจการจ่ายสินทรัพย์นอกเหนือจากเงินสดเป็นเงินปันผลให้แก่เจ้าของที่ปฏิบัติตนอยู่ในลักษณะที่เป็นเจ้าของ¹ ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการอาจให้ทางเลือกแก่เจ้าของที่จะรับเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดหรือเป็นเงินสดอย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้รับคำร้องให้กำหนดแนวปฏิบัติในการบันทึกการจ่ายลักษณะดังกล่าว
- 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการวัดมูลค่าการจ่ายให้เจ้าของในลักษณะที่โดยทั่วไปเรียกว่าเงินปันผลไว้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้กิจการนำเสนอรายละเอียดของเงินปันผลที่รับรู้เป็นการจ่ายให้เจ้าของในงบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ขอบเขต

- 3 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับประเภทของการจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่การจ่ายต่างตอบแทนซึ่งกิจการจ่ายให้แก่เจ้าของของกิจการที่ปฏิบัติตนในฐานะเจ้าของ ดังต่อไปนี้
 - (ก) การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสด (เช่น รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ธุรกิจตามที่นิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในอีกกิจการหนึ่ง หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่เลิกใช้ตามที่นิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก)

ย่อหน้า 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้นิยามเจ้าของว่าเป็นผู้ถือตราสารที่จัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของ

(ข) การจ่ายที่ให้ทางเลือกแก่เจ้าของที่จะรับเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดหรือเป็นเงินสดอย่างใดอย่างหนึ่ง

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ใช้เฉพาะกับการจ่ายที่เจ้าของตราสารทุนที่อยู่ในประเภทเดียวกันได้รับการปฏิบัติเท่าเทียมกัน
- 5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับการจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดซึ่งในที่สุดอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลหรือกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการจ่ายนั้น ข้อยกเว้นนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินเฉพาะกิจการ งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย และงบการเงินรวมของกิจการที่ทำการจ่าย
- 6 ตามย่อหน้าที่ 5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้เมื่อสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งก่อนและหลังการจ่ายภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ กำหนดว่า กลุ่มบุคคลหรือกิจการถือว่าควบคุมกิจการเมื่อโดยผลแห่งสัญญาบุคคลหรือกิจการนั้นมีอำนาจกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ ดังนั้นการจ่ายจะอยู่นอกขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (เนื่องด้วยบุคคลกลุ่มเดียวกันมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์ทั้งก่อนและหลังการจ่าย) ก็ต่อเมื่อกลุ่มของผู้ถือหุ้นที่ได้รับการจ่ายมีอำนาจเหนือกิจการที่ทำการจ่ายนั้นโดยผลแห่งสัญญาที่ได้ทำได้
- 7 ตามย่อหน้าที่ 5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะไม่ใช่ในกรณีที่กิจการจ่ายส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยไปบางส่วนแต่ยังคงควบคุมบริษัทย่อยนั้นอยู่ ซึ่งเป็นผลให้กิจการรับรู้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย กิจการที่จ่ายจะต้องบันทึกการจ่ายนั้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
- 8 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ครอบคลุมเฉพาะการบัญชีของกิจการที่จ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสด แต่ไม่ครอบคลุมการบัญชีของผู้ถือหุ้นที่ได้รับการจ่ายนั้น

ประเด็นปัญหา

- 9 เมื่อกิจการประกาศจ่ายและมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องให้แก่เจ้าของ กิจการต้องรับรู้หนี้สินสำหรับเงินปันผลค้างจ่ายนั้น ดังนั้น การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงกล่าวถึงประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้
 - (ก) กิจการต้องรับรู้เงินปันผลค้างจ่ายเมื่อใด
 - (ข) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินปันผลค้างจ่ายอย่างไร
 - (ค) เมื่อกิจการชำระเงินปันผลค้างจ่าย กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จ่ายและมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่ายนั้นอย่างไร

มติ

การกำหนดเวลารับรู้เงินปันผลค้างจ่าย

- 10 ภาระหนี้สินในการจ่ายเงินปันผลต้องรับรู้เมื่อเงินปันผลนั้นได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสมแล้วและไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการอีกต่อไป วันที่ดังกล่าวอาจเป็นวันใดวันหนึ่งดังต่อไปนี้
- (ก) เมื่อการประกาศจ่ายเงินปันผล (เช่น โดยฝ่ายจัดการหรือคณะกรรมการบริษัท) ได้รับอนุมัติโดยผู้มีอำนาจที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้ถือหุ้น หากระบบกฎหมายกำหนดให้ต้องมีการอนุมัติดังกล่าว
 - (ข) เมื่อประกาศจ่ายเงินปันผล (เช่น โดยฝ่ายจัดการหรือคณะกรรมการบริษัท) หากระบบกฎหมายไม่กำหนดให้ต้องมีการอนุมัติต่อไป

การวัดมูลค่าเงินปันผลค้างจ่าย

- 11 กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สินที่จะต้องจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดเป็นเงินปันผลให้แก่เจ้าของด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จ่าย
- 12 หากกิจการให้เจ้าของมีทางเลือกที่จะรับเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดหรือเป็นเงินสดอย่างใดอย่างหนึ่ง กิจการต้องประมาณเงินปันผลค้างจ่ายโดยพิจารณาทั้งมูลค่ายุติธรรมของทางเลือกแต่ละทางและความน่าจะเป็นที่เจ้าของจะเลือกแต่ละทางเลือกนั้น ๆ ด้วย
- 13 กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบที่เสนอรายงานและ ณ วันที่ชำระ โดยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่ายเข้าไว้ในส่วนของเจ้าของเป็นรายการปรับปรุงกับจำนวนที่จ่าย

การบัญชีสำหรับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จ่ายให้และมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่ายเมื่อกิจการชำระเงินปันผลค้างจ่าย

- 14 เมื่อกิจการชำระเงินปันผลค้างจ่าย กิจการต้องรับรู้ผลต่าง(ถ้ามี)ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จ่ายกับมูลค่าตามบัญชีของ เงินปันผลค้างจ่ายไว้ในกำไรหรือขาดทุน

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

- 15 กิจการต้องแสดงผลต่างที่กล่าวในย่อหน้าที่ 14 เป็นรายการแยกบรรทัดในกำไรหรือขาดทุน
- 16 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ ถ้ามี
- (ก) มูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่าย ณ ต้นงวดและปลายงวด
 - (ข) มูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่รับรู้ในงวดตามย่อหน้าที่ 13 ซึ่งเป็นผลของการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จะต้องจ่าย

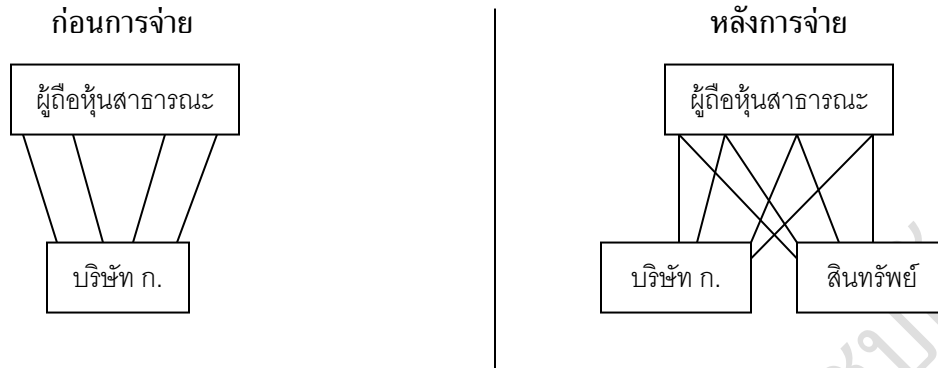
- 17 หากกิจการประกาศจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดเป็นเงินปันผลหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนการอนุมัติให้ออกงบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- (ก) ลักษณะของสินทรัพย์ที่จะจ่าย
 - (ข) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จะจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
 - (ค) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จะจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหากมูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชี และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีที่ใช้วัดมูลค่ายุติธรรมที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ย่อหน้าที่ 27-27ข (1) (เมื่อมีการประกาศใช้)

วันที่ถือปฏิบัติ

- 18 กิจการต้องนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไปโดยไม่อนุญาตให้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง กิจการสามารถปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ตัวอย่างแนวปฏิบัติ

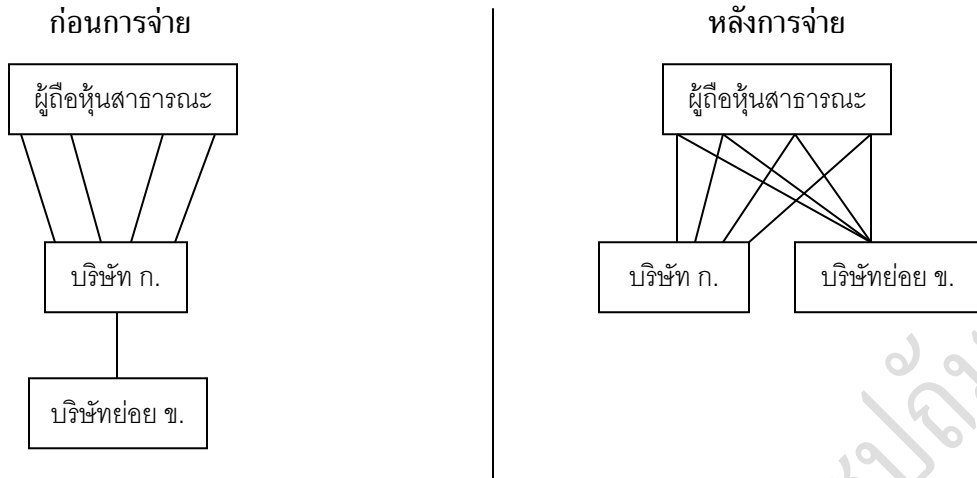
ตัวอย่างนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
โครงสร้างที่ 1 (การจ่ายด้วยหลักทรัพย์เพื่อขาย)



สมมติให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. คือสาธารณชน ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดควบคุมบริษัท ก. และไม่มีข้อผูกมัดตามสัญญาใดที่ทำให้กลุ่มของผู้ถือหุ้นร่วมกันควบคุมบริษัท ก. เมื่อบริษัท ก. จ่ายสินทรัพย์บางอย่าง (เช่น หลักทรัพย์เพื่อขาย) ให้กับผู้ถือหุ้นตามสัดส่วน รายการนี้ถือว่าอยู่ในขอบเขตของการตีความฉบับนี้

อย่างไรก็ตามถ้ามีผู้ถือหุ้นรายใด (หรือกลุ่มของผู้ถือหุ้นที่กระทำการร่วมกันตามข้อผูกมัดในสัญญา) ควบคุมบริษัท ก. ทั้งก่อนและหลังรายการจ่ายดังกล่าว รายการจ่ายทั้งหมด (รวมถึงการจ่ายให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม) จะถือว่าไม่อยู่ในขอบเขตของการตีความฉบับนี้ เนื่องจากในการจ่ายตามสัดส่วนให้กับผู้ถือหุ้นทั้งหมดที่อยู่ในประเภทตราสารทุนเดียวกันนั้นผู้ถือหุ้น (หรือกลุ่มของผู้ถือหุ้น) ที่มีอำนาจควบคุมยังคงควบคุมสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดนั้นอย่างต่อเนื่องหลังการจ่าย

โครงสร้างที่ 2 (การจ่ายด้วยหุ้นในบริษัทย่อย)



สมมติให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. คือสาธารณชน ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดควบคุมบริษัท ก. และไม่มีข้อผูกมัดตามสัญญาใดที่ทำให้กลุ่มของผู้ถือหุ้นร่วมกันควบคุมบริษัท ก. บริษัท ก. เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ข. ทั้งหมด เมื่อบริษัท ก. จ่ายหุ้นในบริษัทย่อย ข. ทั้งหมดให้กับผู้ถือหุ้นของตนตามสัดส่วน ทำให้บริษัท ก. สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ข. ไป รายการนี้ถือว่าอยู่ในขอบเขตของการตีความฉบับนี้

อย่างไรก็ตามถ้าบริษัท ก. จ่ายหุ้นในบริษัทย่อย ข. ให้แก่ผู้ถือหุ้นของตนเพียงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย ข. เท่านั้น และบริษัท ก. ยังคงมีอำนาจควบคุมบริษัทย่อย ข. อยู่ รายการนี้ถือว่าไม่อยู่ในขอบเขตของการตีความฉบับนี้ ให้บริษัท ก. บันทึกการจ่ายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเฉพาะกิจการ โดยบริษัท ก. ยังคงมีอำนาจควบคุมบริษัท ข. ทั้งก่อนและหลังรายการดังกล่าว