



คำถาม - คำตอบ เรื่อง การบันทึกบัญชีสำหรับหุ้นปันผล

ความเป็นมา

สืบเนื่องจาก คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (“คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี”) ได้ยกเลิกแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีหุ้นปันผล (STOCK DIVIDEND) กิจการอาจมีคำถามและข้อสงสัยว่าจะมีผลกระทบอย่างไรต่อกิจการหรือไม่ หลังจากยกเลิกแนวปฏิบัติดังกล่าวข้างต้นแล้ว

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงพิจารณาจัดทำคำถาม-คำตอบเพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติและให้เป็นแนวทางหนึ่งในการบันทึกบัญชีสำหรับหุ้นปันผล

คำถามข้อที่ 1: ผู้จ่ายหุ้นปันผลจะต้องบันทึกบัญชีการจ่ายหุ้นปันผลอย่างไร เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

คำตอบข้อที่ 1: เนื่องจากปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินมิได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกิจการที่จ่ายหุ้นปันผลอย่างชัดเจน เมื่อพิจารณาตามลักษณะของรายการ หุ้นปันผลเป็นการจ่ายปันผลในรูปของการออกหุ้นสามัญใหม่ให้กับผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นอีกทางเลือกหนึ่งของกิจการที่มีข้อกำหนดยอมรับให้จ่ายผลตอบแทนให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นหุ้นได้¹ โดยไม่ได้จ่ายด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้การจ่ายหุ้นปันผลไม่ส่งผลกระทบต่อมูลค่าส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการที่จ่ายหุ้นปันผล ดังนั้น เมื่อกิจการประกาศจ่ายหุ้นปันผล กิจการควรบันทึกเพิ่มบัญชีหุ้นสามัญด้วยมูลค่าที่ตราไว้ (PAR) ของหุ้นสามัญคุณจำนวนหุ้นปันผลที่ออกให้ และให้บันทึกลดบัญชีกำไรสะสมด้วยจำนวนเดียวกัน ซึ่งการบันทึกด้วยมูลค่าที่ตราไว้เป็นเพียงทางเลือกหนึ่งในการบันทึกบัญชีหุ้นปันผลสำหรับกิจการที่จ่ายหุ้นปันผล

คำถามข้อที่ 2: กิจการจะต้องเปิดเผยรายการจ่ายหุ้นปันผลในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร

คำตอบข้อที่ 2: กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของการประกาศจ่ายหุ้นปันผลและมูลค่าต่อหุ้นที่ใช้ในการโอนออกจากกำไรสะสมในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้เหมาะสม

¹ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท ยังไม่มีข้อกำหนดยอมรับสำหรับการจ่ายหุ้นปันผลของบริษัทจำกัดไว้ ในขณะที่พระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ได้มีข้อกำหนดยอมรับการจ่ายหุ้นปันผลของบริษัทมหาชนจำกัดไว้ด้วย (มาตรา 117)

คำถามข้อที่ 3: กิจการผู้ลงทุนที่ได้รับหุ้นปันผลจะต้องบันทึกบัญชีการรับหุ้นปันผลอย่างไร

คำตอบข้อที่ 3: เนื่องจากหุ้นปันผลที่ผู้ลงทุนได้รับไม่ได้ทำให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น และการจ่ายหุ้นปันผลไม่ทำให้สัดส่วนการถือหุ้นในกิจการผู้จ่ายหุ้นปันผลเปลี่ยนแปลง เนื่องจากผู้ถือหุ้นทุกคนมีสิทธิในการได้รับหุ้นปันผลเท่ากัน การจ่ายหุ้นปันผลจึงไม่ทำให้มูลค่าของเงินลงทุนในกิจการผู้จ่ายหุ้นปันผลเปลี่ยนแปลงไป หมายความว่า หุ้นปันผลที่ได้รับไม่ถือเป็นรายได้เงินปันผล โดยกิจการผู้รับหุ้นปันผลต้องไม่บันทึกการรับหุ้นปันผลเมื่อเริ่มแรก ณ วันที่มีสิทธิได้หุ้นปันผล เป็นรายได้เงินปันผล ดังนั้น ผู้ลงทุนที่ได้รับหุ้นปันผลต้องนำจำนวนหุ้นปันผลที่ได้รับไปรวมกับจำนวนหุ้นที่ผู้ลงทุนถืออยู่เดิม โดยมีได้ทำให้มูลค่าของเงินลงทุนของผู้ลงทุนแต่เดิมเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างไรก็ตาม กิจการผู้รับหุ้นปันผลยังคงต้องวัดมูลค่าของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ได้รับนั้นตามประเภทของเงินลงทุนและนโยบายการบัญชีของกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยสรุปได้ดังนี้

1. กรณีกิจการผู้รับหุ้นปันผลบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ด้วยวิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ วิธีปฏิบัติทางบัญชีอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงให้กิจการผู้รับหุ้นปันผลจากบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ยังคงวัดมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนและคำนวณหาราคาทุนต่อหุ้นใหม่โดยนำจำนวนหุ้นปันผลที่ได้รับไปรวมกับจำนวนหุ้นที่ผู้ลงทุนถืออยู่เดิม ซึ่งมีได้ทำให้ราคาทุนรวมของเงินลงทุนแต่เดิมเปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างไรก็ตาม กิจการผู้รับหุ้นปันผลต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
2. กรณีกิจการผู้รับหุ้นปันผลบันทึกเงินลงทุนใน บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ด้วยวิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า กิจการผู้รับหุ้นปันผลจาก บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ต้องพิจารณาว่าหุ้นปันผลที่ได้รับมานั้นมีผลกระทบต่อสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนหรือไม่ เนื่องจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ ทั้งนี้กิจการผู้รับหุ้นปันผลต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
3. กรณีกิจการผู้รับหุ้นปันผลบันทึกเงินลงทุนในตราสารทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน กิจการผู้รับหุ้นปันผลต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ขึ้นอยู่กับโมเดลธุรกิจและนโยบายการบัญชีของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ทั้งนี้กิจการผู้รับหุ้นปันผลต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

คำถามข้อที่ 4: ในกรณีที่กิจการที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการจะปฏิบัติต่อการบันทึกบัญชีอย่างไร ในด้านผู้ลงทุนที่ได้รับหุ้นปันผล

คำตอบข้อที่ 4: ในกรณีของผู้ลงทุนที่ได้รับหุ้นปันผล หุ้นปันผลที่ผู้ลงทุนได้รับไม่ได้ทำให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น และการจ่ายหุ้นปันผลไม่ทำให้สัดส่วนการถือหุ้นในกิจการผู้จ่ายหุ้นปันผลเปลี่ยนแปลง เนื่องจากผู้ถือหุ้นทุกคนมีสิทธิในการได้รับหุ้นปันผลเท่ากัน และการจ่ายหุ้นปันผลจึงไม่ทำให้มูลค่าของเงินลงทุนในกิจการผู้จ่ายหุ้นปันผลเปลี่ยนแปลงไป หมายความว่า กิจการผู้รับหุ้นปันผลไม่มีสินทรัพย์เพิ่มและไม่เกิดรายได้ขึ้นแต่อย่างใดซึ่งไม่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้ที่ระบุในบทที่ 18 เรื่อง รายได้ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ดังนั้น กิจการผู้รับหุ้นปันผลไม่รับรู้เป็นรายได้เงินปันผลของกิจการ แต่ให้นำไปคำนวณราคาทุนต่อหุ้นของเงินลงทุนใหม่ และวัดมูลค่าเงินลงทุนตามหลักการในบทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

โดย..คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

