

ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจนี้อ้างอิงตาม Part B ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560

(Part B: Illustrative Examples and Implementation Guidance (Bound volume 2018 Consolidated without early application))

อ้างอิง Example 2 : Forward to sell shares

วันที่เผยแพร่: 20 กรกฎาคม 2563

### การบันทึกรายการสำหรับสัญญาขายหุ้นล่วงหน้าของกิจการ

#### ตัวอย่าง 2 : สัญญาขายหุ้นล่วงหน้า (Forward to sell shares)

ตัวอย่างนี้แสดงถึงรายการปรับปรุงสำหรับสัญญาขายหุ้นของกิจการล่วงหน้า ซึ่งจะชำระด้วย ก) จำนวนสุทธิเป็นเงินสด ข) จำนวนสุทธิเป็นหุ้น หรือ ค) การได้รับเงินสดเพื่อแลกเปลี่ยนหุ้น และยังพูดถึงผลกระทบของทางเลือกในการรับชำระ (โปรดดูข้อ ง) ด้านล่าง) เพื่อให้ง่ายต่อการแสดงรายการ ให้สมมติว่าไม่มีการจ่ายเงินปันผลสำหรับหุ้นที่ถืออยู่ (ซึ่งหมายถึง ผลตอบแทนที่ได้เป็นศูนย์) ดังนั้นมูลค่าปัจจุบันของราคาล่วงหน้าจะเท่ากับราคา ณ วันที่เกิดรายการเมื่อมูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้าเท่ากับศูนย์ มูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้าคำนวณจากผลต่างระหว่างราคาตลาดของหุ้นกับมูลค่าปัจจุบันของราคาล่วงหน้าคงที่

#### ข้อสมมติ:

วันที่ตามสัญญา	1 กุมภาพันธ์ 25X2
วันที่ครบกำหนด	31 มกราคม 25X3
ราคาตลาดต่อหุ้น ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2	100 บาท
ราคาตลาดต่อหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2	110 บาท
ราคาตลาดต่อหุ้น ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3	106 บาท
ราคาล่วงหน้าคงที่ที่จะชำระ ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3	104 บาท
มูลค่าปัจจุบันของราคาล่วงหน้า ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2	100 บาท
จำนวนหุ้นภายใต้สัญญาล่วงหน้า	1,000 หุ้น
มูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2	0 บาท
มูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2	(6,300 บาท)
มูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3	(2,000 บาท)

ก) เงินสดแลกเปลี่ยนกับเงินสด (การจ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสด ('net cash settlement'))

ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2 กิจการ ก ได้เข้าทำสัญญากับกิจการ ข ที่จะจ่ายซื้อหุ้นสามัญคงเหลือของกิจการ ก จำนวน 1,000 หุ้นด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3 โดยชำระเงินสดจำนวน 104,000 บาท (หรือ 104 บาทต่อหุ้น) ในวันที่ 31 มกราคม 25X3 สัญญาจะชำระด้วยจำนวนสุทธิเป็นเงินสด กิจการ ก จะบันทึกตามรายการดังต่อไปนี้

ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

ไม่มีรายการที่บันทึก เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของอนุพันธ์เท่ากับศูนย์ และไม่มีการจ่ายชำระหรือได้รับเงินสด

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

เดบิต	ขาดทุน	6,300 บาท	
	เครดิต	หนี้สินสัญญาล่วงหน้า	6,300 บาท
		บันทึกการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า	

ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3

เดบิต	หนี้สินสัญญาล่วงหน้า	4,300 บาท	
	เครดิต	กำไร	4,300 บาท
		บันทึกการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า (4,300 = 6,300 - 2,000)	

สัญญาจะชำระด้วยจำนวนสุทธิสุทธิเป็นเงินสด กิจการ ข มีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบเงินสด จำนวน 104,000 บาท ให้แก่กิจการ ก และกิจการ ก มีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบเงินสด จำนวน 106,000 บาท (106 บาท x 1,000 หุ้น) ให้แก่กิจการ ข ดังนั้น กิจการ ก จ่ายเงินสดสุทธิจำนวน 2,000 บาทให้แก่กิจการ ข

เดบิต	หนี้สินสัญญาล่วงหน้า	2,000 บาท	
	เครดิต	เงินสด	2,000 บาท
		บันทึกการจ่ายชำระสัญญาล่วงหน้า	

ข) หุ้นแลกเปลี่ยนกับหุ้น (การจ่ายชำระสุทธิเป็นหุ้น ('net share settlement'))

สมมติว่าข้อเท็จจริงเป็นเช่นเดียวกับข้อ ก) ยกเว้นเรื่องการชำระ ซึ่งชำระเป็นหุ้นแทนการชำระเป็นเงินสด การบันทึกรายการของกิจการ ก จะเป็นไปตามข้อ ก) ยกเว้น

ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3

สัญญาถูกชำระสุทธิเป็นหุ้น กิจการ ก มีสิทธิที่จะรับหุ้นมูลค่า 104,000 บาท (104 บาท x 1,000 หุ้น) และมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบหุ้นมูลค่า 106,000 บาท (106 บาท x 1,000 หุ้น) ให้แก่กิจการ ข ดังนั้น

กิจการ ก จะต้องส่งมอบหุ้นมูลค่าสุทธิจำนวน 2,000 บาท (106,000 บาท – 104,000 บาท) ให้แก่กิจการ ข (หรือเท่ากับ 18.9 หุ้น (2,000 บาท/ 106 บาท))

เดบิต     หนี้สินสัญญาล่วงหน้า   2,000 บาท

           เครดิต ส่วนของเจ้าของ   2,000 บาท

บันทึกการจ่ายชำระสัญญาล่วงหน้า การออกหุ้นของกิจการเองให้ปฏิบัติเป็นรายการของส่วน  
เจ้าของ

**ค) หุ้นแลกเปลี่ยนกับเงินสด (การจ่ายชำระขั้นต้น ('gross physical settlement'))**

สมมติให้ข้อเท็จจริงเป็นเช่นเดียวกับข้อ ก) ยกเว้นเรื่องการชำระ ซึ่งชำระโดยการรับเงินสดจำนวนคงที่และนำส่งหุ้นของกิจการเองเป็นจำนวนหุ้นคงที่ คล้ายกับข้อ ก) และ ข) ชำงต้น ราคาต่อหุ้นที่กิจการ ก จะได้รับใน 1 ปีเป็นจำนวนคงที่ 104 บาท ในขณะที่ กิจการ ก มีสิทธิที่จะได้รับเงินสด 104,000 บาท (104 บาท x 1,000 หุ้น) และมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบหุ้นของกิจการเอง 1,000 หุ้นใน 1 ปี กิจการ ก จะบันทึกตามรายการดังต่อไปนี้

ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

ไม่มีรายการต้องบันทึกในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ไม่มีการจ่ายชำระหรือได้รับเงินสดเนื่องจากสัญญาล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกเท่ากับศูนย์ สัญญาล่วงหน้าที่จะส่งมอบหุ้นของกิจการ ก เองซึ่งเป็นจำนวนหุ้นคงที่ในการแลกเปลี่ยนเงินสดจำนวนคงที่หรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นที่เข้านิยามของตราสารทุน เนื่องจากไม่สามารถชำระเป็นอย่างอื่นนอกเหนือจากการส่งมอบหุ้นในการแลกเปลี่ยนกับเงินสด

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

ไม่มีรายการต้องบันทึกในวันที่ 31 ธันวาคม เนื่องจากไม่มีการจ่ายชำระหรือได้รับเงินสดและสัญญาที่จะส่งมอบหุ้นของกิจการ ก เองซึ่งเป็นจำนวนหุ้นคงที่ในการแลกเปลี่ยนเงินสดจำนวนคงที่ ซึ่งเข้านิยามของตราสารทุนของกิจการ

ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3

ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3 กิจการ ก ได้รับเงินสดจำนวน 104,000 บาท และส่งมอบหุ้นจำนวน 1,000 หุ้น

เดบิต     เงินสด   104,000 บาท

           เครดิต ส่วนของเจ้าของ   104,000 บาท

บันทึกการจ่ายชำระของสัญญาล่วงหน้า

**ง) ทางเลือกในการจ่ายชำระ (Settlement options)**

การมีทางเลือกในการจ่ายชำระ (เช่น ชำระสุทธิเป็นเงินสด ชำระสุทธิเป็นหุ้น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเงินสดและหุ้น) มีผลให้สัญญาล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ซึ่งไม่เข้านิยามของตราสารทุน เนื่องจากสามารถที่จะชำระเป็นอย่างอื่นนอกเหนือจากการที่กิจการ ก ซื้อคืนหุ้นของตนเองที่เป็น

จำนวนคงที่ในการแลกเปลี่ยนกับการจ่ายเงินสดจำนวนคงที่หรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น กิจการ ก รับรู้สินทรัพย์  
อนุพันธ์หรือหนี้สินอนุพันธ์ตามข้อ ก) และ ข) ข้างต้น การบันทึกบัญชีสำหรับการจ่ายชำระจะขึ้นอยู่กับ  
สัญญาจะมีการจ่ายชำระจริงอย่างไร

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์