

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 4: Written call option on shares

วันที่เผยแพร่: 2 มีนาคม 2563

#### ตัวอย่างที่ 4: สัญญาสิทธิเลือกซื้อหุ้นที่กิจการเป็นผู้ออก

IE17 ตัวอย่างนี้แสดงรายการทางบัญชีสำหรับภาระผูกพันตามสัญญาสิทธิเลือกซื้อในตราสารทุนของกิจการเอง ซึ่งจะชำระด้วย (a) จำนวนสุทธิเป็นเงินสด (b) จำนวนสุทธิเป็นหุ้น หรือ (c) โดยการส่งมอบเงินสดเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้น รวมถึงอธิบายผลกระทบจากการมีสิทธิเลือกในการจ่ายชำระ (ดูตัวอย่าง (d) ด้านล่าง)

ข้อสมมติ:

วันที่ตามสัญญา

1 กุมภาพันธ์ 25X2

วันที่ใช้สิทธิ

31 มกราคม 25X3

(European terms เช่น สามารถใช้สิทธิได้เพียงครั้งเดียวเมื่อสัญญาครบกำหนด)

ผู้ถือสิทธิ

คู่สัญญา

(กิจการ B)

ราคาตลาดต่อหุ้น ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

100 บาท

ราคาตลาดต่อหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

104 บาท

ราคาตลาดต่อหุ้น ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3

104 บาท

ราคาใช้สิทธิคงที่ที่จะต้องจ่ายชำระในวันที่ 31 มกราคม 25X3

102 บาท

จำนวนหุ้นภายใต้สัญญาสิทธิเลือก

1,000 หุ้น

มูลค่ายุติธรรมของสิทธิเลือก ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

5,000 บาท

มูลค่ายุติธรรมของสิทธิเลือก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2	3,000 บาท
มูลค่ายุติธรรมของสิทธิเลือก ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3	2,000 บาท

(a) เงินสดแลกเปลี่ยนกับเงินสด (การจ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสด)

IE18 สมมติว่าข้อเท็จจริงเป็นเช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 3(a) ข้างต้น ยกเว้นว่ากิจการ A มีการออกสิทธิเลือกซื้อหุ้นของกิจการเอง แทนที่จะซื้อสิทธิเลือกซื้อดังกล่าว ในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2 กิจการ A ทำสัญญากับกิจการ B โดยให้กิจการ B มีสิทธิได้รับ และกิจการ A มีภาระผูกพันที่จะจ่ายเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นจำนวน 1,000 หุ้นสามัญของกิจการ A ในวันที่ 31 มกราคม 25X3 โดยแลกเปลี่ยนกับเงินสดจำนวน 102,000 บาท (เช่น 102 บาทต่อหุ้น) ณ วันที่ 31 มกราคม 25X3 หากกิจการ B มีการใช้สิทธิเลือกดังกล่าว สัญญาดังกล่าวจะต้องจ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสด หากกิจการ B ไม่ใช้สิทธิเลือกดังกล่าวก็就不用มีการจ่ายชำระเงินเกิดขึ้น กิจการ A จะบันทึกบัญชีดังนี้

วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

Dr เงินสด	5,000 บาท	
Cr ภาระผูกพันตามสิทธิเลือกซื้อ		5,000 บาท
รับรู้สิทธิเลือกซื้อที่ออกให้		

วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

Dr ภาระผูกพันตามสิทธิเลือกซื้อ	2,000 บาท	
Cr ผลกำไร		2,000 บาท
บันทึกการลดลงในมูลค่ายุติธรรมของสิทธิเลือกซื้อ		

วันที่ 31 มกราคม 25X3

Dr ภาระผูกพันตามสิทธิเลือกซื้อ	1,000 บาท	
Cr ผลกำไร		1,000 บาท
บันทึกการลดลงในมูลค่ายุติธรรมของสิทธิเลือกซื้อ		

ในวันเดียวกัน กิจการ B ใช้สิทธิเลือกซื้อ และสัญญากำหนดให้จ่ายชำระสุทธิเป็นเงินสด กิจการ A มีภาระผูกพันที่จะส่งมอบ 104,000 บาท (104 บาท × 1,000 หุ้น) ให้แก่กิจการ B เพื่อแลกเปลี่ยนกับ 102,000 บาท (102 บาท × 1,000 หุ้น) จากกิจการ B ดังนั้นกิจการ A จะจ่ายชำระด้วยยอดสุทธิจำนวน 2,000 บาท

Dr ภาระผูกพันตามสิทธิเลือกซื้อ	2,000 บาท	
Cr เงินสด		2,000 บาท

บันทึกการจ่ายชำระของสัญญาสิทธิเลือก

**(b) หุ้นแลกเปลี่ยนกับหุ้น (การจ่ายชำระสุทธิเป็นหุ้น)**

IE19 สมมติให้ข้อเท็จจริงเป็นเช่นเดียวกับ (a) ยกเว้นการจ่ายชำระจะเป็นการชำระสุทธิเป็นหุ้นแทน การชำระสุทธิเป็นเงินสด รายการบัญชีของกิจการ A จะเป็นเช่นเดียวกับที่แสดงใน (a) ยกเว้นการ บันทึกการจ่ายชำระของสัญญาสิทธิเลือกดังนี้

วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

กิจการ B ใช้สิทธิเลือกซื้อ และสัญญากำหนดให้จ่ายชำระสุทธิเป็นหุ้น กิจการ A มีภาระผูกพันที่จะส่งมอบมูลค่าหุ้นของกิจการ A ให้แก่กิจการ B เท่ากับ 104,000 บาท (104 บาท × 1,000 หุ้น) โดยแลกเปลี่ยนกับมูลค่าหุ้นของกิจการ A เท่ากับ 102,000 บาท (102 บาท × 1,000 หุ้น) ดังนั้น กิจการ A จะต้องส่งมอบหุ้นของกิจการ A ในจำนวนสุทธิเท่ากับ 2,000 บาทให้กับกิจการ B เช่น 19.2 หุ้น (2,000 หุ้น/104 บาท)

Dr ภาระผูกพันตามสิทธิเลือกซื้อ	2,000 บาท	
Cr ส่วนของเจ้าของ		2,000 บาท

บันทึกการจ่ายชำระของสัญญาสิทธิเลือก การจ่ายชำระจะรับรู้เป็นรายการในส่วนของเจ้าของ

**(c) เงินสดแลกเปลี่ยนกับหุ้น (การจ่ายชำระขั้นต้น)**

IE20 สมมติให้ข้อเท็จจริงเป็นเช่นเดียวกับ (a) ยกเว้นการจ่ายชำระจะเป็นการชำระโดยการส่งมอบหุ้น ในจำนวนคงที่และได้รับเงินสดในจำนวนคงที่ หากกิจการ B ใช้สิทธิเลือกซื้อ เช่นเดียวกับกรณีของ (a) และ (b) ข้างต้น ราคาใช้สิทธิต่อหุ้นจะคงที่เท่ากับ 102 บาท กิจการ B จะมีสิทธิได้รับหุ้นของกิจการ A เองในจำนวน 1,000 หุ้น โดยแลกเปลี่ยนกับเงินสดจำนวน 102,000 บาท (102 บาท × 1,000 หุ้น) หากกิจการ B ใช้สิทธิเลือกซื้อ กิจการ A จะบันทึกบัญชีดังนี้

วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X2

Dr เงินสด	5,000 บาท	
Cr ส่วนของเจ้าของ		5,000 บาท

รับรู้เงินสดที่ได้รับเพื่อแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่จะส่งมอบหุ้นของกิจการ A เองในจำนวนคงที่เป็นเวลาหนึ่งปีในราคาคงที่ ค่าธรรมเนียมที่ได้รับจะรับรู้ในส่วนของเจ้าของ เนื่องจากเมื่อมีการใช้สิทธิจะส่งผลให้มีการออกหุ้นในจำนวนคงที่เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดในจำนวนคงที่

วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

ไม่มีรายการบัญชีในวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 เพราะไม่มีเงินสดที่จ่ายหรือได้รับ และสัญญาที่จะส่งมอบหุ้นของกิจการ A เองในจำนวนคงที่เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดในจำนวนคงที่เป็นไปตามค่านิยมของตราสารทุนของกิจการ

วันที่ 31 มกราคม 25X3

กิจการ B ใช้สิทธิเลือกซื้อและสัญญากำหนดให้จ่ายชำระขั้นต้น กิจการ A มีภาระผูกพันที่จะส่งมอบหุ้นจำนวน 1,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสดจำนวน 102,000 บาท

Dr เงินสด 102,000 บาท

Cr ส่วนของเจ้าของ 102,000 บาท

บันทึกการจ่ายชำระของสัญญาสิทธิเลือก

(d) ทางเลือกในการจ่ายชำระ

- IE21 การมีทางเลือกในจ่ายชำระ (เช่น ชำระสุทธิเป็นเงินสด ชำระสุทธิเป็นหุ้น หรือโดยการแลกเปลี่ยนเงินสดกับหุ้น) มีผลให้สิทธิเลือกซื้อดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน สัญญาดังกล่าวไม่เป็นไปตามค่านิยมของตราสารทุน เพราะสัญญาดังกล่าวสามารถจ่ายชำระนอกเหนือไปจากการที่กิจการ A ต้องออกหุ้นของตนเองเพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่คงที่ กิจการ A ต้องรับรู้หนี้สินตราสารอนุพันธ์ ตามที่แสดงใน (a) และ (b) ข้างต้น การบันทึกบัญชีของการจ่ายชำระจะขึ้นอยู่กับวิธีการเลือกชำระที่เกิดขึ้นจริง