ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๙๕/๒๕๖๒

เรื่อง การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมสำหรับการจัดประเภทรายการของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา จึงจะใช้บังคับได้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการจัดประเภทรายการใหม่ของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนของกิจการที่มีการเสนอขายหุ้นกู้ดังกล่าว และทำความเข้าใจเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ ๒๔ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๒ มาใช้ ซึ่งมีหลักการที่อธิบายเกี่ยวกับการจัดประเภทรายการของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนเป็นหนี้สินทางการเงิน ทั้งนี้ โดยทั่วไปแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายตราสารหนี้จะระบุประเภทของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน คือ หุ้นกู้ (ด้อยสิทธิและไม่ด้อยสิทธิ) ที่มีลักษณะคล้ายทุนชำระคืนเงินต้นเพียงครั้งเดียวเมื่อเลิกบริษัท หรือเมื่อผู้ออกหุ้นกู้ใช้สิทธิไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนกำหนด ทั้งนี้ ผู้ออกหุ้นกู้มีสิทธิเลื่อนการชำระดอกเบี้ยพร้อมกับสะสมดอกเบี้ยจ่ายไปชำระในวันใด ๆ ก็ได้ให้แก่ผู้ถือหุ้นกู้โดยไม่จำกัดระยะเวลาและจำนวนครั้ง ตามดุลยพินิจของผู้ออกหุ้นกู้แต่เพียงผู้เดียว (“หุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน”) สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๕๙ (๕/๒๕๖๒) เมื่อวันที่ ๒๕ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศสำหรับใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมจากย่อหน้าที่ ๙๗ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ความเป็นมา

สืบเนื่องจากปัจจุบันกิจการที่มีการเสนอขายหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน จัดประเภทตราสารดังกล่าวเป็นทุนในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ แต่ในเอกสาร *“ข้อกำหนดว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของผู้ออกหุ้นกู้และผู้ถือหุ้นกู้ (“ข้อกำหนดสิทธิ”)”* มักมีข้อกำหนดที่อาจตีความได้ว่าผู้ถือหุ้นกู้มีสิทธิได้รับชำระภาระผูกพันก่อนการชำระบัญชีเป็นเหตุให้กิจการต้องจัดประเภทรายการของตราสารดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน ตามย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ได้อธิบายเกี่ยวกับกรณีที่เครื่องมือทางการเงินเป็นหนี้สินทางการเงิน เว้นแต่ “๒๕.๒ ผู้ออกต้องชำระภาระผูกพันด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น (หรือวิธีอื่นใดซึ่งทำให้เครื่องมือทางการเงินนี้เป็นหนี้สินทางการเงิน) เฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีของผู้ออก”

ข้อ ๒ ขอบเขต

เพื่อเป็นการผ่อนปรนในทางปฏิบัติ กิจการที่มีการเสนอขายหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนในลักษณะที่กล่าวข้างต้น และได้รับชำระค่าหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวจากผู้ถือก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ สามารถเลือกถือปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ เพื่อเป็นการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม

ทั้งนี้ หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

ข้อ ๓ การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม

๓.๑ ณ วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ กิจการอาจเลือกจัดประเภทรายการของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน ในลักษณะที่กล่าวข้างต้น ที่กิจการมีการเสนอขายและได้รับชำระค่าหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวจากผู้ถือก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้น ในงบการเงิน ภายในระยะเวลาไม่เกิน ๓ ปี นับจากวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓

๓.๒ กิจการต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับข้อเท็จจริงในการถือปฏิบัติตามทางเลือกดังกล่าว และผลกระทบต่องบการเงินทุกรายการ หากมีการจัดประเภทรายการหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวเป็นหนี้สินทางการเงิน

๓.๓ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนดังกล่าวเป็นครั้งแรกภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อ ๓.๑ หากกิจการยังคงมีหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุน คงเหลืออยู่ในงบการเงิน ให้กิจการดังกล่าวปฏิบัติ ณ วันต้นงวดบัญชีถัดมา (“ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ”) ดังนี้

๓.๓.๑ กิจการต้องจัดประเภทรายการหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายทุนและรายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับตราสารดังกล่าว (เช่น ดอกเบี้ยค้างจ่าย) ใหม่เป็น “หนี้สินทางการเงิน” ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ด้วยมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ และคำนวณดอกเบี้ยตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง ณ วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ โดยกิจการมีทางเลือก ดังนี้

๓.๓.๑.๑ หากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ในการปรับย้อนหลังตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง (ตามที่ได้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

ก) ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบที่นำมาเปรียบเทียบเป็นมูลค่าตามบัญชีขั้นต้นของราคาทุนตัดจำหน่าย

ของหนี้สินทางการเงินถ้ากิจการปรับปรุงรายการในงวดก่อน และ

ข) ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการเป็นมูลค่าตามบัญชีขั้นต้นใหม่ของราคาทุนตัดจำหน่ายของหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่ต้นงวดบัญชีถัดมาภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อ ๓.๑

๓.๓.๑.๒ กิจการสามารถคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงจากกระแสเงินสดคงเหลือนับตั้งแต่วันที่ต้นงวดบัญชีถัดมา ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อ ๓.๑

๓.๓.๒ สำหรับกิจการที่เลือกถือปฏิบัติตามการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม จากประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติใช้ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ ดังกล่าวข้างต้นนั้นไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำประกาศสภาวิชาชีพฉบับนี้มาถือปฏิบัติ โดยการปรับปรุงผลแตกต่างกับกำไรสะสม ณ วันที่เปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ พร้อมทั้งกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๓.๓.๓ ภายหลังการจัดประเภทรายการใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับตราสารและรายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับตราสารดังกล่าว (เช่น ดอกเบี้ยจ่าย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ทั้งนี้ ทางเลือกในการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมดังกล่าวข้างต้นเป็นไปในทิศทางเดียวกันและสอดคล้องกับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๙ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๒ เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

ข้อ ๔ วันที่มีผลบังคับใช้

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๒
จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล
นายกสภาวิชาชีพบัญชี