

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2
เรื่อง
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ พ.ศ. 2549 (IFRS No. 2, Share-Based Payments (2006))

บทนำ

เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บทนำ 1 กิจการมักให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงานหรือบุคคลต่าง ๆ โครงการให้หุ้นและโครงการให้สิทธิซื้อหุ้นเป็นลักษณะทั่วไปอย่างหนึ่งของค่าตอบแทนที่ให้กับพนักงานที่เป็นผู้อำนวยการผู้บริหารอาวุโส และพนักงานอื่นอีกมาก บางกิจการออกหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพื่อจ่ายให้ผู้ให้บริการ เช่น ผู้ให้บริการวิชาชีพ
- บทนำ 2 ก่อนการนำเสนอมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และวัดมูลค่ารายการลักษณะนี้ จึงมีการพิจารณาประเด็นนี้เพื่อกำหนดเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เนื่องจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์กำลังแพร่ขยายเพิ่มขึ้นในประเทศไทย

คุณลักษณะที่สำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- บทนำ 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการรับรู้การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงานหรือบุคคลอื่น ๆ ในงบการเงินของกิจการ ไม่ว่าการจ่ายนั้นจะอยู่ในรูปของเงินสด สินทรัพย์อื่นหรือตราสารทุนของกิจการ รายการที่เข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยไม่มีข้อยกเว้น นอกจากรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดไว้แล้ว
- บทนำ 4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหลักการวัดมูลค่าและข้อกำหนดเฉพาะสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไว้ 3 ประเภท:
- 4.1 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน ซึ่งกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นค่าตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (ทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น)
 - 4.2 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด ซึ่งกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นค่าตอบแทนโดยเกิดเป็นหนี้สินกับผู้ให้สินค้าหรือบริการตามจำนวนเงินที่อิงตามราคา (หรือมูลค่า) หุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ
 - 4.3 รายการที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นค่าตอบแทนและตามเงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการ สามารถเลือกทำให้กิจการชำระด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน
- บทนำ 5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและรายการการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีการชำระด้วยการออกตราสารทุน ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ เว้นแต่เมื่อไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการวัดมูลค่าของสินค้าหรือบริการและรายการการเพิ่มขึ้นของทุนที่เกี่ยวข้องทางอ้อม โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ นอกจากนี้
- 5.1 กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้สำหรับรายการที่เกิดขึ้นกับพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน เพราะกิจการมักไม่สามารถ

ประมาณมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับจากพนักงานได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนจะวัด ณ วันที่กิจการออกหุ้นให้

- 5.2 สำหรับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน มีข้อสมมติขั้นต้นว่า มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการ ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรืออีกฝ่ายหนึ่งส่งมอบบริการ สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่อาจเกิดขึ้นได้ยากหากข้อสมมติขั้นต้นไม่เป็นจริง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะวัดโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรืออีกฝ่ายหนึ่งส่งมอบบริการ
- 5.3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดว่า สำหรับสินค้าหรือบริการที่วัดโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เงื่อนไขการได้รับสิทธินอกจากเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน จะไม่นำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่เกี่ยวข้องกับกรวัดมูลค่าต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ข้างต้น แต่เงื่อนไขการได้รับสิทธิจะนำมาพิจารณาปรับปรุงจำนวนตราสารที่รวมอยู่ในการวัดมูลค่าของรายการ เพื่อว่ามูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับการให้ตราสารทุนของบริษัทจะขึ้นอยู่กับจำนวนตราสารทุนที่จะมีการได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้น ตามเกณฑ์การสะสม จึงไม่มีการรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับหากตราสารทุนที่ออกให้ยังไม่ได้รับสิทธิ เนื่องจากผู้ได้รับสิทธิล้มเหลวในการปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน)
- 5.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้อ้างอิงตามราคาตลาด (ถ้ามี) และนำเงื่อนไขต่าง ๆ และข้อกำหนดเรื่องระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับตราสารทุนที่ออกให้มาพิจารณาด้วย หากไม่มีราคาตลาด ให้ประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าเพื่อประมาณราคาของตราสารทุนที่ควรจะเป็น ณ วันที่วัดมูลค่าโดยเป็นรายการที่มีการต่อรองอย่างเป็นทางการเป็นอิสระของบุคคลที่เกี่ยวข้องและรู้ข้อมูลข่าวสารอย่างดี
- 5.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินยังมีข้อกำหนดสำหรับกรณีที่มีการปรับปรุงเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ (เช่น มีการคำนวณราคาของสิทธิซื้อหุ้นอีกครั้ง) มีการยกเลิกหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้หรือมีการซื้อคืนหรือเปลี่ยนแปลงด้วยการให้ตราสารทุนอีกครั้ง ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับวัดค่า ณ วันที่ออกหุ้นให้ด้วยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงเงื่อนไข การยกเลิกการให้หุ้น หรือการตกลงใช้ตราสารทุนแก่พนักงาน

บทนำ 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดและกิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินใหม่ ณ วันที่เสนอรายงานและวันที่ตกลงจ่ายจนกว่าจะชำระหนี้สินเสร็จสิ้น โดยการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าให้รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

บทนำ 7 สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ตามเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ให้กิจการหรือผู้ให้บริการเลือกว่ากิจการจะชำระด้วยเงินสดหรือออกตราสารทุนให้ กิจการต้องรับรู้รายการหรือองค์ประกอบของรายการเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หาก (และตาม

ข้อเท็จจริง) กิจกรรมมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อชำระเป็นเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หาก (และตามข้อเท็จจริง) กิจกรรมไม่มีหนี้สินเกิดขึ้น

บทนำ 8 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดรายการต่างๆ ที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ ดังนี้

- 8.1 ลักษณะและเนื้อหาของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
- 8.2 วิธีกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือแนวทางการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด
- 8.3 ผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดและต่อฐานะการเงิน ของกิจการ

สารบัญ

	หน้า
บทนำ	บทนำ 1- บทนำ 8
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-6
การรับรู้รายการ	7-9
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน	10-29
ภาพรวม	10-13
รายการค้าที่ได้รับบริการแล้ว	14-15
รายการค้าที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้	16-25
การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้	16-18
วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิ	19-21
วิธีปฏิบัติสำหรับคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว	22
ภายหลังวันที่การได้รับสิทธิ	23
กรณีที่ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ	24-25
การปรับปรุงเงื่อนไขและระยะเวลาของตราสารทุนที่ออกให้ รวมถึงการยกเลิกและการชำระ	26-29
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด	30-33
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด	34-43
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ	35-40
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการเลือกวิธีการชำระ	41-43
การเปิดเผยข้อมูล	44-52
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	53-59
วันที่ถือปฏิบัติ	60
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	
คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็น	
เกณฑ์	

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 60 และภาคผนวก ก. และ ค. ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาตัวถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการรายงานทางการเงินของกิจการที่มีการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กำหนดให้กิจการแสดงผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อกำไรขาดทุนและฐานะการเงิน รวมถึงค่าใช้จ่ายจากรายการที่มีการให้สิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน

ขอบเขต

2. กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับรายการบัญชีที่มีการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ทุกรายการได้แก่
 - 2.1 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งชำระด้วยตราสารทุน โดยกิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (ทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น)
 - 2.2 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งชำระด้วยเงินสด โดยกิจการจัดหาสินค้าหรือบริการและเกิดขึ้นสินต่อคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการตามจำนวนเงินที่อ้างอิงตามราคา (หรือมูลค่า) หุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ
 - 2.3 รายการที่กิจการได้รับหรือจัดหาสินค้าหรือบริการและตามเงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการหรือคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการสามารถเลือกกว่าให้กิจการชำระด้วยเงินสดหรือออกตราสารทุนให้ยกเว้นรายการตามย่อหน้าที่ 5 และ 6
3. การโอนตราสารทุนของกิจการโดยผู้ถือหุ้นให้กับบุคคลต่าง ๆ ที่ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการกับกิจการ (รวมถึงพนักงาน) ถือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากไม่ปรากฏว่าการโอนตราสารดังกล่าวมีวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากนี้ นอกจากนี้ยังรวมถึงกรณีการโอนตราสารทุนของบริษัทใหญ่หรือตราสารทุนของกิจการหนึ่งในกลุ่มเดียวกันให้กับบุคคลต่าง ๆ ที่ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการกับกิจการ
4. รายการออกหุ้นให้แก่พนักงานหรือบุคคลอื่นในฐานะเป็นผู้ถือตราสารทุนของกิจการไม่ถือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น หากกิจการให้สิทธิผู้ถือตราสารทุนกลุ่มหนึ่งที่จะสามารถได้รับตราสารทุนของกิจการเพิ่ม ณ ระดับราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารนั้นและพนักงานได้รับสิทธิดังกล่าวเพราะเป็นผู้ถือตราสารทุนในกลุ่มนั้น การให้หรือการใช้สิทธิดังกล่าวไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5. ตามย่อหน้าที่ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งกิจการได้รับสินค้าหรือบริการ โดยสินค้าให้หมายรวมถึง สินค้าคงเหลือ วัสดุสิ้นเปลือง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับรายการที่กิจการได้รับสินค้าที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ ดังนั้น ตราสารทุนที่ออกให้ในการรวมธุรกิจเพื่อแลกเปลี่ยนกับอำนาจควบคุมในกิจการของผู้ถูกควบคุมจึงไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ตราสารทุนที่ออกให้พนักงานของกิจการผู้ถูกควบคุมในฐานะพนักงาน (เช่น เพื่อแลกกับบริการที่กิจการจะได้รับต่อไป) ยังอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เช่นเดียวกับ การยกเลิก การเปลี่ยนหรือการปรับปรุงข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เนื่องจากการรวมธุรกิจหรือการปรับโครงสร้างทุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วย
6. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการตามสัญญาภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าที่ 8 – 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2550) (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และย่อหน้าที่ 5 – 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การรับรู้รายการ

7. กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เมื่อกิจการได้รับสินค้าหรือบริการแล้ว กิจการต้องรับรู้ส่วนทุนที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น หากเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน หรือรับรู้หนี้สินหากเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด
8. หากสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
9. โดยปกติ ค่าใช้จ่ายเกิดจากการใช้สินค้าหรือบริการ ตัวอย่างเช่น บริการมักถูกใช้ประโยชน์ทันทีทำให้มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อได้รับบริการจากคู่สัญญา ส่วนสินค้าอาจใช้ประโยชน์ในช่วงเวลาหนึ่ง เช่น สินค้าจะขายได้ในเวลาต่อมา ทำให้มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อขายหรือได้ใช้ประโยชน์ อย่างไรก็ตาม บางครั้ง กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายก่อนจะได้ใช้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการ เพราะสินค้าหรือบริการนั้นไม่เข้าเงื่อนไขที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้รับสินค้ามาเป็นส่วนหนึ่งของชั้นวิจัยของโครงการเพื่อพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ แม้ว่าสินค้าเหล่านั้นยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ แต่ก็ได้เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

ภาพรวม

10. กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ และหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน เว้นแต่ ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการวัดมูลค่ารายการนี้และส่วนหุ้นที่เกี่ยวข้องที่เพิ่มขึ้นโดยทางอ้อมโดยอ้างอิง* ตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้
11. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 กับรายการที่พนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน⁺ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับโดยอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ เพราะกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังที่จะอธิบายในย่อหน้าที่ 12 มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนต้องวัด ณ วันที่ให้ตราสาร
12. โดยปกติ หุ้น สิทธิซื้อหุ้นหรือตราสารทุนที่ออกให้พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนทั้งหมด เพิ่มจากเงินเดือนและผลประโยชน์พนักงานอื่น ๆ บริการที่ได้รับมักไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบส่วนใดของค่าตอบแทนทั้งหมดที่ให้กับพนักงาน และอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของค่าตอบแทนทั้งหมดแยกเป็นอิสระได้โดยไม่วัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้โดยตรง นอกจากนี้ บางครั้ง หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่กิจการให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงการจ่ายโบนัสมากกว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนธรรมดา ตัวอย่างเช่น เป็นสิ่งจูงใจให้พนักงานยังรักษาสภาพการเป็นพนักงานของกิจการหรือให้รางวัลพนักงานที่พยายามปรับปรุงผลการดำเนินงานของกิจการให้ดีขึ้น การที่กิจการยอมจ่ายผลตอบแทนเป็นหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มจากค่าตอบแทนอื่นเพื่อให้ได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้น แต่การประมาณมูลค่ายุติธรรมของประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นค่อนข้างยาก เนื่องจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการที่ได้รับโดยตรงทำได้ยาก กิจการจึงต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของบริการของพนักงานที่ได้รับโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ให้
13. การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 กับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน ต้องมีข้อสมมติขั้นต้นว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่วัด ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยาก หากกิจการต้องปฏิบัติต่างจากข้อสมมติเพราะไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับและส่วนหุ้นที่เกี่ยวข้องที่เพิ่มขึ้นโดยทางอ้อม โดยอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ

* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำว่าอ้างอิง แทนที่จะใช้คำว่า ด้วย เพราะในที่สุดรายการจะถูกวัดมูลค่าด้วยการคูณด้วยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ โดยวันที่วัดมูลค่าเป็นไปตามย่อหน้าที่ 11 หรือ 13 (ตามแต่กรณี) โดยจำนวนของตราสารทุนที่ได้รับสิทธิ ดังที่อธิบายในย่อหน้าที่ 19

⁺ ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการที่อ้างอิงสำหรับพนักงานให้รวมถึงบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน

รายการค่าที่ได้รับบริการแล้ว

14. หากตราสารทุนที่ออกให้สามารถได้รับสิทธิทันที คู่สัญญาจะไม่จำเป็นต้องให้บริการตลอดช่วงเวลาที่กำหนดก่อนจะได้รับสิทธิในตราสารทุนนั้นอย่างไม่มีเงื่อนไข หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น ให้สันนิษฐานว่า กิจการได้รับมอบบริการจากคู่สัญญาเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่กิจการออกให้แล้ว ในกรณีนี้ ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับทั้งจำนวนพร้อมกับรับรู้ทุนที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น
15. หากตราสารทุนที่ให้อย่างยังไม่สามารถให้สิทธิได้จนกว่าคู่สัญญาจะให้บริการตามช่วงเวลาที่กำหนด กิจการต้องสันนิษฐานว่า คู่สัญญาจะให้บริการเพื่อให้ได้รับตราสารทุนในอนาคตระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ เช่นเดียวกับส่วนของผู้ถือหุ้นที่เพิ่มขึ้น กิจการต้องบันทึกบริการดังกล่าวในระยะเวลาการได้รับสิทธิ ตัวอย่างเช่น
 - 15.1 หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นภายใต้เงื่อนไขว่า ต้องเป็นพนักงาน 3 ปี กิจการต้องสันนิษฐานว่า บริการที่ได้รับจากพนักงานจะเป็นค่าตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่จะออกให้ในอนาคตตลอดช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธิ 3 ปีนั้น
 - 15.2 หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นภายใต้เงื่อนไขที่ต้องมีผลสำเร็จของงานและยังคงต้องเป็นพนักงานของบริษัทอยู่ และระยะเวลาการได้รับสิทธิขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ต้องมีผลสำเร็จของงาน กิจการต้องสันนิษฐานว่า บริการที่ได้รับจากพนักงานจะเป็นค่าตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่จะออกให้ในอนาคตตลอดช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธินั้น และต้องประมาณระยะเวลาการได้รับสิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิ โดยอ้างอิงกับเงื่อนไขของผลสำเร็จของงานส่วนใหญ่ หากเงื่อนไขผลงานเป็นเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น การประมาณระยะเวลาการได้รับสิทธิต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น และต้องไม่ปรับปรุงค่าที่ประมาณขึ้นแล้วในภายหลัง แต่หากเงื่อนไขผลงานเป็นเงื่อนไขที่ไม่ใช่เรื่องตลาดหุ้น กิจการต้องปรับปรุงการประมาณระยะเวลาการได้รับสิทธิ (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่าระยะเวลาการได้รับสิทธิแตกต่างจากที่ประมาณไว้เดิม

รายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

16. สำหรับรายการที่วัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่วัดมูลค่า โดยอ้างอิงตามราคาตลาดของตราสารทุน (ถ้ามี) โดยพิจารณาเงื่อนไขและระยะเวลาซึ่งได้ออกตราสารทุนให้ (ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 – 22)
17. หากตราสารทุนนั้นไม่มีราคาตลาด กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้โดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าเพื่อประมาณราคาของตราสารทุน ณ วันที่วัดมูลค่า ในลักษณะของการต่อรองที่เป็นอิสระและทั้งสองฝ่ายเต็มใจและทราบข้อมูลเท่ากัน เทคนิคการวัดมูลค่าต้องสอดคล้องกับระเบียบวิธีการวัดมูลค่าสำหรับการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินที่เป็นที่ยอมรับทั่วไป และต้องครอบคลุมปัจจัยและข้อสมมติที่ผู้เกี่ยวข้องใช้พิจารณาในการกำหนดราคาหลักทรัพย์ (ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19–22)

18. ภาคผนวก ข มีแนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น ซึ่งให้ความสำคัญกับเงื่อนไขและระยะเวลาเฉพาะที่เป็นคุณลักษณะทั่วไปของการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นกับพนักงาน

วิธีปฏิบัติสำหรับเงื่อนไขการได้รับสิทธิ

19. การให้ตราสารทุนมักขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ต้องทำให้เป็นไปตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น การให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงาน โดยปกติจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่พนักงานจะยังเป็นพนักงานของกิจการในช่วงเวลาที่กำหนด ซึ่งบางครั้งอาจต้องมีผลสำเร็จของงานด้วย เช่น กิจการต้องมีกำไรสูงขึ้นหรือราคาหุ้นของกิจการสูงขึ้น ณ ระดับที่กำหนด กิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ซึ่งอยู่นอกเหนือเงื่อนไขเรื่องตลาดทุนมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า แต่ต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิมาปรับปรุงจำนวนตราสารทุนที่รวมอยู่ในจำนวนที่วัดมูลค่า เพื่อให้มูลค่าสินค้าหรือบริการที่รับรู้เป็นค่าตอบแทนของตราสารทุนที่ออกให้ต้องอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้นตามเกณฑ์สะสม กิจการจะไม่รับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากตราสารทุนที่ออกให้ไม่ได้รับสิทธิเพราะพนักงานไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ เช่น คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติตามช่วงระยะเวลาที่ให้บริการ หรือไม่สามารถทำตามเงื่อนไขผลสำเร็จของงาน ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21
20. ในการใช้ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 กิจการต้องรับรู้จำนวนสินค้าหรือบริการตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิ โดยอ้างอิงตามจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิที่เป็นประมาณการที่ดีที่สุด และปรับปรุงประมาณการนั้น หากข้อมูลภายหลัง (ถ้ามี) บ่งชี้ว่าจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิแตกต่างจากประมาณการเดิม กิจการต้องปรับปรุงประมาณการจำนวนหุ้นให้เท่ากับที่จะเป็นสิทธิขาดในที่สุด ณ วันที่ในช่วงการได้รับสิทธิ โดยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21
21. กิจการต้องนำเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน เช่น เงื่อนไขของราคาหุ้นเป้าหมาย ระยะเวลาการได้รับสิทธิหรือความสามารถใช้สิทธิได้ มาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้นสำหรับการให้ตราสารทุนกับเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่นๆ ทั้งหมด (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ยังเป็นพนักงานในช่วงเวลาการให้บริการที่กำหนด) โดยไม่คำนึงว่าเป็นไปตามเงื่อนไขเรื่องตลาดทุนหรือไม่

วิธีปฏิบัติสำหรับคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว

22. สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว กิจการต้องไม่นำคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้วมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ ณ วันที่วัดมูลค่า แต่สิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทนต้องบันทึกเป็นสิทธิซื้อหุ้นใหม่ ทั้งนี้เมื่อกิจการออกสิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทนให้ภายหลัง

ภายหลังวันที่การได้รับสิทธิ

23. กิจการที่รับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและทุนที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 – 22 ต้องไม่ปรับปรุงส่วนของเจ้าของทั้งหมดอีกภายหลังวันที่การได้รับสิทธิ ตัวอย่างเช่น กิจการจะไม่กลับรายการสินค้าหรือบริการที่ได้รับจากพนักงานหากภายหลังกิจการรับตราสารทุนที่พนักงานได้รับสิทธิแล้ว หรือกรณีสิทธิซื้อหุ้นที่ไม่มีการใช้สิทธิ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้ไม่ใช้กับกรณีของกิจการที่รับรู้รายการโอนภายในส่วนของเจ้าของ เช่น การโอนจากส่วนของเจ้าของรายการหนึ่งเป็นอีกรายการหนึ่ง

กรณีที่ไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

24. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 – 23 ใช้เมื่อกิจการถูกกำหนดให้วัดการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์โดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ในกรณีที่กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ณ วันที่วัดมูลค่า ซึ่งเป็นกรณีเกิดขึ้นได้ยาก ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 – 22 เฉพาะกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากนี้ กิจการต้องดำเนินการดังนี้แทน
- 24.1 วัดค่าตราสารทุนตามมูลค่าที่แท้จริง เริ่มตั้งแต่วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ ทุกวันที่จัดทำรายงานในงวดต่อมา และวันที่ชำระราคาครั้งสุดท้าย ผลการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่แท้จริงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน สำหรับการให้สิทธิซื้อหุ้น ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระราคาครั้งสุดท้ายเมื่อมีการใช้สิทธิหรือรับสิทธิซื้อหุ้น (เช่น สิ้นสุดการจ้าง) หรือสิ้นสุดเวลาการใช้สิทธิซื้อหุ้น (เช่น สิทธิซื้อหุ้นหมดกำหนดการใช้สิทธิ)
- 24.2 รับรู้สินค้าหรือบริการโดยอ้างอิงกับจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด หรือ (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) เมื่อมีการใช้สิทธิในที่สุด ในการใช้ข้อกำหนดนี้กับสิทธิซื้อหุ้น กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาให้ได้สิทธิ (ถ้ามี) ตามย่อหน้าที่ 14 และ 15 ยกเว้นข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 15.2 เมื่อไม่ได้ใช้เงื่อนไขเรื่องตลาดทุน จำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิต้องอ้างอิงกับจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการนี้ (ถ้ามี) หากข้อมูลภายหลังบ่งชี้ว่า จำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่คาดว่าจะได้รับสิทธิต่างจากประมาณการเดิม ณ วันที่ระหว่างการได้รับสิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด หลังจากวันที่ระหว่างการได้รับสิทธิ และต้องโอนกลับจำนวนที่รับรู้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากสิทธิซื้อหุ้นถูกริบภายหลัง หรือสิ้นสุดกำหนดการใช้สิทธิซื้อหุ้น
25. หากกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 – 29 เพราะการปรับปรุงเงื่อนไขหรือระยะเวลาของตราสารทุนที่ออกให้ได้นำมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามวิธีมูลค่าที่แท้จริงที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการชำระด้วยตราสารทุน ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24
- 25.1 หากการชำระเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ กิจการต้องบันทึกการชำระเป็นการเร่งการได้รับสิทธิ และต้องทำให้รับรู้จำนวนค่าสินค้าและบริการที่ต้องรับรู้สำหรับบริการที่จะได้รับตลอดระยะเวลาที่เหลืออยู่ของระยะเวลาการได้รับสิทธิ
- 25.2 การจ่ายที่ทำเพื่อชำระเงินต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนตราสารทุน เช่น เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น เว้นแต่ตามเนื้อหาแล้วการจ่ายนั้นสูงกว่ามูลค่าที่แท้จริงของตราสารทุน วัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน ส่วนเกินใดๆ ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

การปรับปรุงเงื่อนไขและระยะเวลาของตราสารทุนที่ออกให้ รวมถึงการยกเลิกและการชำระ

26. กิจการอาจต้องปรับปรุงเงื่อนไขและระยะเวลาของตราสารทุนที่ออกให้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจต้องลดราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นที่ใหพนักงาน (คือ คำนวณราคาสินค้าซื้อหุ้นอีกครั้ง) ซึ่งทำให้มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นเหล่านั้นสูงขึ้น ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 27 – 29 กำหนดขึ้นเพื่อให้บันทึกผลกระทบของการปรับปรุงที่แสดงในรูปของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงาน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดต้องใช้กับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้กับฝ่ายอื่น ๆ ที่ไม่ใช่พนักงาน โดยวัดมูลค่า

โดยอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ในกรณีหลัง การอ้างอิงตามย่อหน้าที่ 27 – 29 ณ วันที่ให้สิทธิต้องอ้างอิงถึงวันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการให้ แทน

27. กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับด้วยมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ออกให้ หากตราสารทุนนั้นไม่ได้รับสิทธิ เพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน) ที่กำหนด ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้โดยไม่ต้องพิจารณาการปรับปรุงเงื่อนไขหรือระยะเวลาเกี่ยวกับตราสารทุนที่จะออกให้ หรือการยกเลิกหรือการชำระการให้ตราสารทุน นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการปรับปรุงเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือมีฉันทนรายการที่เป็นประโยชน์ให้กับพนักงาน ข้อเสนอแนะในการปฏิบัติตามข้อกำหนดแสดงอยู่ในภาคผนวก ข
28. หากกิจการยกเลิกหรือชำระการให้ตราสารทุนระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ (ยกเว้น ยกเลิกการให้โดยรับสิทธิเมื่อไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ)
 - 28.1 กิจการต้องบันทึกการยกเลิกหรือชำระที่เป็นการเร่งการได้รับสิทธิ และต้องรับรู้บริการที่ได้รับทันทีแทนที่จะต้องรับรู้ตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่
 - 28.2 รายการจ่ายใด ๆ ให้พนักงานเพื่อการยกเลิกหรือชำระการให้สิทธิต้องรับรู้ในลักษณะเดียวกับการซื้อคืนส่วนทุน เช่น เป็นรายการหักจากส่วนทุน ยกเว้น รายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้โดยวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน รายการที่จ่ายเกินนั้นให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
 - 28.3 หากมีการออกตราสารทุนใหม่ให้พนักงานและ ณ วันที่ออกตราสารทุนใหม่ให้ กิจการกำหนดว่าตราสารทุนนั้นเป็นตราสารทุนที่ทดแทนตราสารทุนที่ยกเลิก กิจการต้องบันทึกการออกตราสารทุนทดแทนนั้นในลักษณะเดียวกับการปรับปรุงตราสารทุนที่ให้เมื่อเริ่มแรก ตามย่อหน้าที่ 27 และตามข้อเสนอแนะในการปฏิบัติในภาคผนวก ข มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ให้ คือ ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนทดแทนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของตราสารทุนที่ยกเลิก ณ วันที่ออกตราสารทุนทดแทน มูลค่ายุติธรรมสุทธิของตราสารทุนที่ยกเลิก คือ มูลค่ายุติธรรม ณ เวลาก่อนยกเลิก หักด้วยรายการที่จ่ายให้พนักงานเพื่อยกเลิกตราสารทุนที่รับรู้เป็นรายการหัก ตาม ย่อหน้าที่ 28.2 ข้างต้น หากกิจการไม่สามารถกำหนดว่าตราสารทุนใหม่เป็นตราสารทุนทดแทนสำหรับตราสารทุนที่ยกเลิก กิจการต้องบันทึกตราสารทุนใหม่ เป็นรายการออกตราสารทุนใหม่
29. หากกิจการซื้อคืนตราสารทุนที่ได้รับเป็นสิทธิขาดแล้ว รายการที่จ่ายให้พนักงานต้องบันทึกเป็นรายการหักจากส่วนทุน ยกเว้นรายการจ่ายนั้นเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ซื้อคืนที่วัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อคืน รายการที่จ่ายเกินนั้นให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

30. สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้มาและหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน

ทุกวันที่ที่เสนอรายงานและวันที่มีการชำระจนกว่าจะชำระหนี้สินเสร็จสิ้น การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

31. ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นแก่พนักงาน เป็นส่วนหนึ่งของชุดค่าตอบแทน ซึ่งทำให้พนักงานมีสิทธิได้รับเงินสดในอนาคต (แทนที่จะได้รับตราสารทุน) โดยอ้างอิงกับราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นจากระดับราคาที่กำหนดตลอดช่วงเวลาที่กำหนดไว้ หรือกิจการอาจให้สิทธิพนักงานที่จะได้รับเงินสดโดยให้สิทธิที่จะได้หุ้น (รวมถึงหุ้นที่จะออกเมื่อใช้สิทธิซื้อหุ้น) ที่สามารถไถ่ถอนได้ ไม่ว่าจะเป็นแบบบังคับ (เช่น เมื่อสิ้นสุดการจ้าง) หรือตามที่พนักงานเลือก
32. กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นเมื่อพนักงานให้บริการ ตัวอย่างเช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่พนักงานได้รับสิทธิทันทีและไม่ต้องปฏิบัติงานให้บริการในช่วงเวลาที่กำหนดเพื่อให้ได้รับสิทธิรับเงินสด หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น กิจการต้องสันนิษฐานว่าพนักงานให้บริการเพื่อแลกกับสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ออกให้ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นทันที หากสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นไม่ได้ให้สิทธิจนกว่าพนักงานจะได้ปฏิบัติงานตามระยะเวลาให้บริการที่กำหนด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องจ่ายตามที่พนักงานให้บริการในช่วงเวลานั้น
33. หนี้สินต้องวัดค่าเมื่อเริ่มแรกและ ณ วันที่ที่รายงานจนกระทั่งหนี้สินถูกชำระ ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นโดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น โดยพิจารณาเงื่อนไขและระยะเวลาของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นและบริการที่พนักงานให้จนถึงขณะนั้น

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด

34. สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้เลือกว่า กิจการหรือคู่สัญญาสามารถเลือกชำระรายการด้วยเงินสด (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการหรือองค์ประกอบของรายการนั้นเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด หากกิจการมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อชำระรายการเป็นเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือรับรู้เป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์โดยออกตราสารทุน หากไม่มีหนี้สินดังกล่าวเกิดขึ้น

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้คู่สัญญาเลือกวิธีการชำระ

35. หากกิจการให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะเลือกว่าการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จะชำระด้วยเงินสด[#] หรือด้วยการออกตราสารทุน ให้ถือว่า กิจการให้เครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่มีองค์ประกอบหนี้สิน (เช่น สิทธิของคู่สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยเงินสด) และองค์ประกอบที่เป็นทุน (เช่น สิทธิของคู่สัญญาที่จะเรียกร้องให้ชำระด้วยการออกตราสารทุนไม่ใช่ด้วยเงินสด) สำหรับรายการกับคู่สัญญาอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับสามารถวัดได้โดยตรง กิจการต้องวัดมูลค่า

[#] ย่อหน้าที่ 35 – 43 รายการที่อ้างอิงถึงเงินสดให้รวมถึงสินทรัพย์อื่นๆ ของกิจการด้วย

องค์ประกอบที่เป็นทุนของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมด้วยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับกับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ณ วันที่ได้รับสินค้าหรือบริการ

36. สำหรับรายการอื่น ๆ รวมถึงรายการกับพนักงาน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม ณ วันที่วัดมูลค่า โดยคำนึงถึงเงื่อนไขและระยะเวลาที่ให้สิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือตราสารทุน
37. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 36 กิจการต้องเริ่มวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินก่อนแล้วจึงวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุน โดยคำนึงถึงการที่คู่สัญญาต้องสละสิทธิที่จะรับเงินสดเพื่อไปรับตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมเป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบทั้งสองประเภท อย่างไรก็ตาม การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ซึ่งคู่สัญญามีทางเลือกที่จะให้ชำระมักถูกจัดโครงสร้างมาแล้ว มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกที่จะชำระทางหนึ่งจึงเหมือนกับของทางเลือกอื่น ตัวอย่างเช่น คู่สัญญาอาจเลือกทางเลือกที่จะรับสิทธิซื้อหุ้นหรือสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นเป็นเงินสด ในกรณีดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนเป็นศูนย์ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจึงเท่ากับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม หากมูลค่ายุติธรรมของแต่ละทางเลือกที่จะชำระแตกต่างกัน มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนย่อมมากกว่าศูนย์ ซึ่งเป็นกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมจะมากกว่ามูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน
38. กิจการต้องบันทึกสินค้าหรือบริการที่ได้รับตามองค์ประกอบแต่ละประเภทของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม สำหรับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะชำระสินค้าหรือบริการ เมื่อคู่สัญญาได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระเป็นเงินสด (ย่อหน้าที่ 30 – 33) สำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุน (ถ้ามี) กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและทุนที่เพิ่มขึ้นเมื่อคู่สัญญาได้ส่งมอบสินค้าหรือบริการ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน (ย่อหน้าที่ 10 – 29)
39. ณ วันที่ชำระ กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม หากกิจการออกตราสารทุนเพื่อชำระแทนการจ่ายเงินสด หนี้สินจะโอนตรงไปเป็นทุน ในฐานะที่เป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้
40. หากกิจการจ่ายเงินสดเพื่อชำระแทนการออกตราสารทุนให้ถือว่า การจ่ายนั้นเป็นการชำระหนี้สินทั้งจำนวน สำหรับ องค์ประกอบที่เป็นทุนที่เคยรับรู้มาในอดีตยังคงอยู่ในส่วนของทุนต่อไป เมื่อคู่สัญญาเลือกที่จะรับเงินสดเพื่อการชำระทำให้คู่สัญญาหมดสิทธิที่จะได้รับตราสารทุน อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้ไม่ได้ทำให้กิจการหมดโอกาสที่จะรับรู้รายการที่โอนภายในส่วนทุน เช่น การโอนจากองค์ประกอบที่เป็นทุนประเภทหนึ่งเป็นทุนอีกประเภทหนึ่ง

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เงื่อนไขของข้อตกลงที่ให้กิจการเลือกวิธีการชำระ

41. สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีเงื่อนไขของข้อตกลงให้กิจการเลือกว่าจะชำระด้วยเงินสดหรือด้วยการออกตราสารทุน กิจการต้องกำหนดว่า กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสดหรือไม่และบันทึกการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้สอดคล้องกัน กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระเงินสด หากทางเลือกที่จะชำระด้วยตราสารทุนไม่มีสาระสำคัญทางการค้า (เช่น เพราะมีข้อห้ามทางกฎหมายไม่ให้กิจการออกหุ้น) หรือกิจการมีแนวทางปฏิบัติในอดีตหรือมีนโยบายชัดเจนที่จะชำระด้วยเงินสด หรือปกติจะชำระด้วยเงินเมื่อใดก็ตามที่คู่สัญญาขอให้ชำระด้วยเงินสด
42. หากกิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะต้องชำระด้วยเงินสด กิจการต้องบันทึกรายการตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสดตามย่อหน้าที่ 30 – 33
43. หากไม่มีภาระผูกพันดังกล่าว กิจการต้องบันทึกรายการค้าตามข้อกำหนดสำหรับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามย่อหน้าที่ 10 – 29 เมื่อการชำระมีลักษณะดังนี้
 - 43.1 หากกิจการเลือกชำระด้วยเงินสด เงินสดที่จ่ายต้องบันทึกเสมือนการซื้อคืนส่วนทุน เช่น ลดจากทุน ยกเว้นที่จะกล่าวในย่อหน้าที่ 43.3 ต่อไป
 - 43.2 หากกิจการเลือกชำระด้วยการออกตราสารทุน กิจการไม่ต้องบันทึกรายการอื่นอีก (เว้นแต่การโอนองค์ประกอบของทุนประเภทหนึ่งไปเป็นทุนอีกประเภท (ถ้ามี)) ยกเว้นที่จะกล่าวในย่อหน้าที่ 43.3 ต่อไป
 - 43.3 หากกิจการเลือกทางเลือกที่ชำระด้วยมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่า ณ วันที่ชำระ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเพิ่มสำหรับมูลค่าส่วนเกิน เช่น ผลต่างระหว่างเงินสดที่จ่ายกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่จะต้องออกให้หากเลือกทางเลือกเดิม หรือผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้กับจำนวนเงินสดที่จะต้องจ่ายหากเลือกทางเลือกเดิม แล้วแต่กิจการจะเลือกทางเลือกใด

การเปิดเผยข้อมูล

44. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะและเนื้อหาของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
45. เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44 อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้
 - 45.1 คำอธิบายข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์แต่ละประเภทที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาต่าง ๆ ระหว่างงวด รวมถึงเงื่อนไขและระยะเวลาของข้อตกลงแต่ละข้อตกลง อาทิ ข้อกำหนดเกี่ยวกับการได้รับสิทธิ งวดเวลานานที่สุดของสิทธิซื้อหุ้น และวิธีการชำระ (เช่น เป็นเงินสดหรือตราสารทุน) กิจการที่มีประเภทของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่เหมือนกันในสาระสำคัญอาจรวมข้อมูลเหล่านี้ หากการเปิดเผยข้อมูลแยกตามข้อตกลงไม่ทำให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44
 - 45.2 จำนวนและราคาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้นสำหรับกลุ่มของสิทธิซื้อหุ้นต่าง ๆ คือ
 - 45.2.1 ยอดคงเหลือยกมาต้นงวด
 - 45.2.2 กลุ่มที่ออกให้ระหว่างงวด

- 45.2.3 กลุ่มที่รับประกันระหว่างงวด
- 45.2.4 กลุ่มที่ใช้สิทธิระหว่างงวด
- 45.2.5 กลุ่มที่สิ้นสุดระยะเวลาใช้สิทธิระหว่างงวด
- 45.2.6 ยอดคงเหลือยกไปปลายงวด
- 45.2.7 กลุ่มที่ยังสามารถใช้สิทธิได้ ณ ปลายงวด
- 45.3 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้วระหว่างงวด ให้เปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันใช้สิทธิ หากสิทธิซื้อหุ้นถูกใช้สิทธิแล้วตามหลักเกณฑ์ปกติตลอดงวด กิจการอาจต้องเปิดเผยราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างงวดแทน
- 45.4 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือปลายงวด ให้เปิดเผยช่วงของราคาใช้สิทธิและระยะเวลาคงเหลือตามสัญญาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หากช่วงของราคาใช้สิทธิกว้าง สิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือต้องแบ่งเป็นช่วงราคาที่ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการประมาณจำนวนและจังหวะเวลาของหุ้นที่อาจออกเพิ่มเติมและเงินสดที่อาจได้รับจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นนั้น

46. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ระหว่างงวด

- 47. หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการโดยอ้างอิงกับมูลค่าตราสารทุนที่ออกให้เป็นทางอ้อม เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการย่อหน้าที่ 46 อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้
 - 47.1 สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ระหว่างงวด ให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง
 - 47.1.1 แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นและข้อมูลที่นำมาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึงราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ราคาใช้สิทธิ ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวัง อายุของสิทธิซื้อหุ้น เงินปันผลที่คาดหวัง อัตราดอกเบี้ยปลอดภัยและข้อมูลอื่นที่นำมาคำนวณในแบบจำลอง รวมถึง วิธีที่ใช้และข้อสมมติที่กำหนดขึ้นเพื่อรวมผลกระทบของการคาดการณ์การใช้สิทธิก่อนครบกำหนด
 - 47.1.2 วิธีกำหนดความผันผวนของหุ้น รวมถึงคำอธิบายเนื้อหาของ ความผันผวนของหุ้นที่คาดหวังว่าได้อิงกับความผันผวนของหุ้นในอดีตเพียงใด และ
 - 47.1.3 การนำคุณลักษณะอื่นของสิทธิซื้อหุ้นและวิธีพิจารณาคุณลักษณะเหล่านั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรม เช่น เงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น
 - 47.2 สำหรับตราสารทุนอื่นที่ให้สิทธิระหว่างงวด (เช่น ตราสารทุนอื่นที่มีใช้สิทธิซื้อหุ้น) จำนวนและมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของตราสารทุนเหล่านั้น ณ วันที่วัดมูลค่า และข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึง
 - 47.2.1 หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ตามหลักเกณฑ์ของราคาตลาดที่สามารถสังเกตได้ ต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้กำหนดมูลค่ายุติธรรม
 - 47.2.2 การนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือไม่และวิธีนำเงินปันผลที่คาดหวังมารวมคำนวณ

- 47.2.3 การนำคุณลักษณะอื่นของตราสารทุนที่ออกให้มารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมและวิธีนำคุณลักษณะอื่นมารวมคำนวณ
- 47.3 สำหรับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีการปรับปรุงระหว่างงวด
- 47.3.1 คำอธิบายรายการที่ปรับปรุง
- 47.3.2 มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ออกให้ (ซึ่งเป็นผลของรายการที่ปรับปรุง); และ
- 47.3.3 ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ออกให้ที่สอดคล้องกับข้อกำหนดตาม 47.3.1 และ 47.3.2 ข้างต้นเมื่อมีรายการดังกล่าว
48. หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างงวดได้โดยตรง กิจการต้องเปิดเผยวิธีกำหนดมูลค่ายุติธรรม เช่น มูลค่ายุติธรรมกำหนดด้วยราคาตลาดของสินค้าหรือบริการหรือไม่
49. หากกิจการปฏิบัติต่างจากที่สันนิษฐานในย่อหน้าที่ 13 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและอธิบายว่าเหตุใด จึงปฏิบัติต่างจากที่สันนิษฐาน
50. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลกระทบของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อผลกำไรขาดทุนประจำงวดและฐานะการเงินของกิจการ
51. เพื่อให้ผลเป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 50 อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้
- 51.1 จำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงวดที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่มีคุณสมบัติที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ และต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที รวมถึงการเปิดเผยแยกว่าส่วนของค่าใช้จ่ายรวมที่เกิดจากรายการต่าง ๆ ที่บันทึกเป็นการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน
- 51.2 สำหรับหนี้สินจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์:
- 51.2.1 ยอดยกไปปลายงวด
- 51.2.2 มูลค่าที่แท้จริง ณ สิ้นงวดของหนี้สินที่คู่สัญญาไม่มีสิทธิเรียกเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ได้รับสิทธิ ณ ปลายงวด (เช่น สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ได้รับเป็นสิทธิขาดแล้ว)
52. หากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ทำให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 44, 46 และ 50 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นที่จะทำให้สอดคล้องกับหลักการดังกล่าว

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

53. สำหรับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับรายการที่ให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น หรือตราสารทุนอื่น ๆ ที่ออกให้หลังวันที่ 1 มกราคม 2554 และยังไม่ได้รับสิทธิ ณ วันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับ

54. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่บังคับ ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับรายการที่ให้ตราสารทุนอื่น หากกิจการเปิดเผยเป็นการสาธารณะถึงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่กำหนด ณ วันที่วัดมูลค่า
55. สำหรับรายการให้ตราสารทุนทุกรายการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องปรับข้อมูลย้อนหลังเปรียบเทียบและปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสมของงวดก่อนที่นำมาแสดงด้วย
56. สำหรับรายการให้ตราสารทุนทุกรายการที่ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (รายการตราสารทุนที่ให้ก่อนหรือให้ ณ วันที่ 1 มกราคม 2554) กิจการยังต้องเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 44 และ 45
57. หากหลังจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับ กิจการปรับปรุงเงื่อนไขหรือระยะเวลาการให้ตราสารทุนซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติ กิจการยังต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 – 29 เพื่อบันทึกการปรับปรุงเหล่านั้น
58. สำหรับหนี้สินจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ปรากฏอยู่ ณ วันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยปรับย้อนหลังโดยกิจการต้องปรับย้อนหลังข้อมูลหนี้สินที่เปรียบเทียบ รวมถึงปรับยอดคงเหลือของกำไรสะสมยกมาก่อนที่นำมาแสดงตามที่ได้ปรับข้อมูลย้อนหลังเปรียบเทียบไว้
59. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่บังคับให้กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ย้อนหลังกับหนี้สินรายการอื่นที่เกิดจากการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เช่น หนี้สินที่ชำระระหว่างงวดที่มีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบ

วันถือปฏิบัติ

60. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นตั้งแต่วันที่หรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2554 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการปฏิบัติตามในงบการเงินก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงด้วย

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด	หมายถึง	การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการโดยมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้กับคู่สัญญาที่ส่งมอบสินค้าหรือบริการด้วยจำนวนเงินที่อิงกับราคา (หรือมูลค่า) ของหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ
พนักงานและบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกัน	หมายถึง	บุคคลที่ให้บริการกับกิจการเป็นเฉพาะบุคคล ไม่ว่าจะเป็นบุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งดังนี้ 1) บุคคลที่เป็นพนักงานตามวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือทางภาษี 2) บุคคลที่ทำงานกับกิจการภายใต้แนวทางที่เป็นลักษณะเดียวกับบุคคลที่เป็นพนักงานตามวัตถุประสงค์ทางกฎหมายหรือทางภาษี หรือ 3) บริการที่ได้รับมีลักษณะเดียวกับบริการที่พนักงานเป็นผู้ให้บริการ ตัวอย่างเช่น คำนิยามนี้รวมถึงฝ่ายบริหาร เช่น พนักงานที่มีอำนาจบังคับบัญชาและหน้าที่ความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการและควบคุมกิจกรรมต่างๆ ของกิจการ รวมถึงผู้อำนวยการที่ไม่ใช่ผู้บริหาร (non-executive director)
ตราสารทุน	หมายถึง	สัญญาที่เป็นหลักฐานของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ส่วนที่เหลือของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมด ¹
ตราสารทุนที่ออกให้	หมายถึง	สิทธิ (ทั้งที่มีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข) ที่ให้ตราสารทุนของกิจการที่ออกให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งภายใต้ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน	หมายถึง	การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นค่าตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (รวมทั้งหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น)
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ใช้แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ชำระหนี้สิน หรือตราสารทุนที่ออกให้สามารถแลกเปลี่ยนระหว่างบุคคลฝ่ายต่างๆ ที่มีการต่อรองอย่างเป็นอิสระและมีความรู้เท่ากัน
วันที่ให้สิทธิ	หมายถึง	วันที่กิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ตกลงกันตามข้อตกลงเรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการและบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งทราบเงื่อนไขและระยะเวลาตามข้อตกลงนั้นร่วมกัน ณ วันที่ให้สิทธิกิจการให้สิทธิกับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือตราสารทุนของกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ให้สำเร็จ หากข้อตกลงนั้นขึ้นอยู่กับกระบวนการที่ต้องอนุมัติ (เช่น อนุมัติโดยผู้ถือหุ้น) วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่ที่ข้อตกลงได้รับอนุมัติแล้ว

¹ แม้บทการบัญชีให้นิยามของหนี้สินว่าเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต การชำระภาระผูกพันเป็นผลให้เกิดกระแสไหลออกของทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (เช่น กระแสไหลออกของเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการ)

มูลค่าที่แท้จริง	หมายถึง	ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่คู่สัญญามีสิทธิ (ทั้งที่มีเงื่อนไขและไม่มีเงื่อนไข) ถือหุ้น หรือสิทธิที่จะได้รับหุ้น และราคา (ถ้ามี) ที่คู่สัญญาต้องจ่ายเพื่อให้ได้หุ้น ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่ราคาใช้สิทธิเท่ากับ 15 หน่วยเงินตรา(CU) ² ขณะที่หุ้นมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 20 หน่วยเงินตรา มูลค่าที่แท้จริงเท่ากับ 5 หน่วยเงินตรา
เงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น	หมายถึง	เงื่อนไขที่ราคาใช้สิทธิ การได้รับสิทธิ หรือความสามารถในการใช้สิทธิ ตามตราสารทุนขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการ เช่น ราคาหุ้นอยู่ ณ ระดับราคาที่กำหนด หรือจำนวนเงินตามมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิซื้อหุ้นที่กำหนดที่อ้างอิงกับราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการที่เกี่ยวข้องกับดัชนีราคาตลาดของตราสารทุนของกิจการอื่น
วันที่วัดมูลค่า	หมายถึง	วันที่ที่วัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการให้ลักษณะเดียวกัน วันที่วัดมูลค่า คือวันที่ให้สิทธิ สำหรับรายการกับบุคคลอื่นนอกเหนือจากที่เป็นพนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะเดียวกับพนักงาน) วันที่วัดมูลค่า คือวันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ
คุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้ว	หมายถึง	คุณลักษณะที่กิจการจะออกสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มเติมเมื่อผู้ถือสิทธิซื้อหุ้นใช้สิทธิตามสิทธิซื้อหุ้นเดิมเพื่อให้กิจการออกหุ้น ณ ระดับราคาใช้สิทธิโดยไม่ได้รับชำระเป็นเงินสด
สิทธิซื้อหุ้นที่มีการออกสิทธิทดแทน	หมายถึง	สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ใหม่เมื่อมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นเดิม ณ ระดับราคาใช้สิทธิเพื่อให้กิจการออกหุ้นให้
ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	หมายถึง	ข้อตกลงระหว่างกิจการกับบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (รวมถึงพนักงาน) ที่จะทำการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งทำให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นของกิจการเป็นจำนวนที่อิงกับราคาหุ้นของกิจการหรือตราสารทุนอื่นของกิจการหรือได้รับตราสารทุนของกิจการเมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิแล้ว
การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	หมายถึง	รายการที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการเป็นค่าตอบแทนสำหรับตราสารทุนของกิจการ (รวมทั้งหุ้นและสิทธิซื้อหุ้น) หรือได้รับสินค้าหรือบริการโดยก่อให้เกิดหนี้สินที่ต้องชำระให้คู่สัญญาเป็นค่าสินค้าหรือบริการ โดยจำนวนเงินจะอ้างอิงกับราคาหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการ
สิทธิซื้อหุ้น	หมายถึง	สัญญาที่ให้ผู้ถือสิทธิได้รับหุ้นของกิจการ ณ ระดับราคาที่กำหนดไว้แน่นอนในช่วงระยะเวลาที่กำหนด แต่ไม่ใช่ภาระผูกพันที่จะต้องใช้สิทธินั้น
ได้รับสิทธิ	หมายถึง	เป็นผู้มีสิทธิ ภายใต้ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ สิทธิที่คู่สัญญาจะได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่นหรือตราสารทุนของกิจการได้รับสิทธิเมื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ

² ภาคผนวกนี้ จำนวนเงินจะแสดงเป็น ‘หน่วยเงินตรา’

เงื่อนไขการได้รับสิทธิ	หมายถึง	เงื่อนไขที่คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จเพื่อให้ได้สิทธิที่จะได้รับเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือตราสารทุนของกิจการ ภายใต้ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เงื่อนไขการได้รับสิทธิรวมถึงเงื่อนไขของบริการที่คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด และเงื่อนไขของผลสำเร็จของงาน ที่คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามให้สำเร็จตามเป้าหมาย (เช่น ต้องทำให้กำไรของกิจการสูงขึ้นตลอดช่วงเวลาที่กำหนด)
ระยะเวลาการได้รับสิทธิ	หมายถึง	ระยะเวลาระหว่างที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิภายใต้ข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้สำเร็จ

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้

1. ย่อหน้าที่ 2 - 41 ของภาคผนวกนี้อธิบายการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ โดยนำเงื่อนไขและระยะเวลาที่เป็นคุณลักษณะทั่วไปของการให้หุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานมาพิจารณา อย่างไรก็ตาม คุณลักษณะไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะที่เสนอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ นอกจากนี้ เนื่องจากการวัดมูลค่าที่อธิบายต่อไปเน้นเกี่ยวกับหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้กับพนักงาน โดยสมมติว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นวัด ณ วันที่ให้สิทธิ อย่างไรก็ตาม ประเด็นการวัดมูลค่าที่จะอธิบายต่อไป (เช่น การกำหนดการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นที่คาดหวัง) ได้นำมาใช้พิจารณาการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากพนักงาน ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ

หุ้น

2. มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ให้พนักงานให้วัด ณ ราคาตลาดของหุ้นของกิจการ (หรือราคาตลาดโดยประมาณหากหุ้นของบริษัทไม่ได้จำหน่ายแก่สาธารณชน) และปรับปรุงโดยคำนึงถึงเงื่อนไขและระยะเวลา ณ ขณะที่ออกหุ้นให้ (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ซึ่งไม่นำมารวมในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 19 - 21)
3. ตัวอย่างเช่น หากพนักงานไม่ได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ ปัจจุบันนี้ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้ หรือหากหุ้นมีข้อจำกัดห้ามโอนหลังจากวันที่ระหว่างการได้รับสิทธิ ปัจจุบันนี้ต้องนำมาพิจารณาเฉพาะกรณีข้อจำกัดหลังวันที่การได้รับสิทธิกระทบต่อราคาของผู้ลงทุนที่มีความรู้และเต็มใจจะจ่ายซื้อหุ้น ตัวอย่างเช่น หากหุ้นนั้นซื้อขายอยู่ในตลาดซื้อขายคล่อง ข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังการได้รับสิทธิอาจมีผลเพียงเล็กน้อยต่อราคาหุ้นที่ผู้ลงทุนในตลาดที่มีความรู้และเต็มใจจะจ่ายซื้อหุ้นนั้น ข้อจำกัดการโอนหุ้นหรือข้อจำกัดอื่นที่เกิดระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิไม่ควรนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิของหุ้นที่ออกให้ เพราะข้อจำกัดเหล่านั้นมีที่มาจากเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่มีอยู่ ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 - 21

สิทธิซื้อหุ้น

4. ในหลายกรณี สิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน ไม่มีราคาตลาด เพราะสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขและระยะเวลาที่ไม่ได้ใช้กับสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขาย หากไม่มีสิทธิซื้อหุ้นที่มีการซื้อขายมีเงื่อนไขและระยะเวลาเหมือนกับสิทธิซื้อหุ้นของกิจการ ให้คำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้โดยประมาณการจากแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น
5. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่ผู้ลงทุนที่มีความรู้และเต็มใจในตลาดทุนพิจารณาในการเลือกแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นมาใช้ ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นพนักงานจำนวนมากมีระยะเวลาใช้สิทธิไม่นานและสามารถใช้สิทธิได้ทั้งระหว่างระยะเวลา ณ วันที่ระหว่างการได้รับสิทธิกับวันสุดท้ายที่

สามารถใช้สิทธิซื้อหุ้น และมักใช้สิทธิตั้งแต่ช่วงแรก ปัจจัยเหล่านี้ต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ สำหรับหลายกิจการ ปัจจัยเหล่านี้ทำให้กิจการไม่สามารถใช้สูตรของ Black Scholes และ Merton เนื่องจากสูตรดังกล่าวไม่ให้นำความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิก่อนสิ้นสุดระยะเวลาการใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้น มาพิจารณา และแบบจำลองนี้อาจไม่สะท้อนถึงผลกระทบของการใช้สิทธิเร็วกว่ากำหนด แบบจำลองนี้ยังไม่อนุญาตให้นำการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นและข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองอื่นอาจแตกต่างกันตามระยะเวลาการให้ใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้น อย่างไรก็ตาม สำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุสัญญาค่อนข้างสั้น หรือต้องมีการใช้สิทธิในระยะเวลาไม่นานหลังจากวันที่การได้สิทธิ กิจการต้องไม่นำปัจจัยข้างต้นมาพิจารณา ในตัวอย่างนี้ สูตรของ Black Scholes และ Merton อาจให้มูลค่าที่มีสาระสำคัญเท่ากับแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่มีความยืดหยุ่นกว่า

6. อย่างน้อยที่สุด แบบจำลองการกำหนดราคาหลักทรัพย์ ต้องนำปัจจัยเหล่านี้มาพิจารณา:
 - 6.1 ราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้น
 - 6.2 อายุของสิทธิซื้อหุ้น
 - 6.3 ราคาปัจจุบันของหุ้นที่จะได้รับเมื่อใช้สิทธิ
 - 6.4 ความผันผวนของราคาหุ้นที่คาดหวัง
 - 6.5 เงินปันผลที่คาดหวังจากหุ้น (หากมีการจัดสรร) และ
 - 6.6 อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง ณ อายุของสิทธิซื้อหุ้น
7. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยอื่นที่ผู้ลงทุนที่มีความรู้และเต็มใจลงทุนใช้พิจารณาในการกำหนดราคาหุ้น (ยกเว้นเงื่อนไขการได้รับสิทธิและคุณลักษณะการออกสิทธิซื้อหุ้นทดแทนสิทธิที่ใช้แล้วซึ่งไม่ให้นำมาพิจารณาในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 19 – 22)
8. ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้พนักงานโดยปกติจะไม่สามารถใช้สิทธิระหว่างช่วงเวลาที่จะระบุไว้ (เช่น ระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิหรือระหว่างช่วงเวลาที่ยังกำหนดกับหลักทรัพย์กำหนด) ปัจจัยนี้ต้องนำมาพิจารณาหากใช้แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นโดยสมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นจะใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ตลอดระยะเวลาการใช้สิทธิ อย่างไรก็ตาม หากกิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น ณ ระยะเวลาสิ้นสุดการใช้สิทธิเท่านั้น การไม่สามารถใช้สิทธิระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ (หรือระยะเวลาการใช้สิทธิซื้อหุ้น) ไม่ต้องนำมาปรับปรุง เพราะแบบจำลองได้สมมติว่าไม่สามารถใช้สิทธิซื้อหุ้นได้ในช่วงเวลาดังกล่าว
9. ปัจจัยอีกประการหนึ่งที่สิทธิซื้อหุ้นที่ให้กับพนักงานมักมีให้ คือ ความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิซื้อหุ้นก่อนเวลา ด้วยเหตุผลต่างๆ เช่น สิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระ หรือพนักงานต้องใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิแล้วทั้งหมดเมื่อหมดสภาพการจ้าง ผลกระทบจากการใช้สิทธิก่อนเวลาต้องนำไปพิจารณา ตามที่อภิปรายในย่อหน้าที่ 16 – 21 ของภาคผนวกนี้
10. ปัจจัยต่างๆ ซึ่งผู้เกี่ยวข้องในตลาดทุนที่มีความรู้และความเต็มใจพิจารณาว่าไม่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาของสิทธิซื้อหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ต้องไม่นำไปพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น (หรือตราสารทุนอื่น) ที่ออกให้ ตัวอย่างเช่น ปัจจัยที่กระทบมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่เกิดจากมุมมองของพนักงานแต่ละคนในกรณีของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้พนักงาน ไม่เกี่ยวข้องกับการประมาณราคาของผู้เกี่ยวข้องในตลาดทุนที่มีความรู้และความเต็มใจจะกำหนดราคา

ข้อมูลที่ใช้ในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น

11. ในการประมาณค่าความผันผวนและเงินปันผลที่คาดหวังของหุ้นอ้างอิง วัตถุประสงค์คือเพื่อประมาณความคาดหวังของราคาของสิทธิซื้อหุ้นที่เจรจาต่อรองหรือซื้อขายแลกเปลี่ยนในตลาดในสถานการณ์ปัจจุบัน เช่นเดียวกับ การประมาณผลกระทบของการใช้สิทธิซื้อหุ้นของพนักงานก่อนเวลา วัตถุประสงค์คือเพื่อประมาณความคาดหวังของบุคคลภายนอกที่สามารถเข้าถึงข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติกรรมการใช้สิทธิของพนักงานที่พัฒนาขึ้นโดยอ้างอิงจากข้อมูลที่มี ณ วันให้สิทธิ
12. ค่าความผันผวนของหุ้น เงินปันผลและพฤติกรรมการใช้สิทธิมีช่วงของความคาดหวังในอนาคตที่เป็นไปได้ ดังนั้น ควรคำนวณค่าคาดหวังโดยถ่วงน้ำหนักแต่ละค่าด้วยความน่าจะเป็นที่แต่ละค่า
13. ความคาดหวังในอนาคตมักมีพื้นฐานจากประสบการณ์และต้องปรับปรุงหากอนาคตต่างจากอดีต ในบางสถานการณ์ ปัจจัยที่ระบุได้อาจชี้ว่าประสบการณ์ในอดีตที่ไม่ได้ปรับปรุงเป็นตัวอย่างการประเมินที่ไม่ดีสำหรับประสบการณ์ในอนาคต ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่มีสายงานทางธุรกิจ 2 สายงานที่แตกต่างกันอย่างชัดเจนจะจำหน่ายสายงานทางธุรกิจที่เสี่ยงน้อยกว่า ความผันผวนในอดีตจะไม่ใช่ข้อมูลที่ดีที่สุดในการกำหนดความคาดหวังที่สมเหตุสมผลในอนาคต
14. ในสถานการณ์อื่นๆ อาจไม่มีข้อมูลในอดีตอยู่ ตัวอย่างเช่น กิจการที่เข้ามาจดทะเบียนใหม่จะมีข้อมูลความผันผวนของราคาหลักทรัพย์ (ถ้ามี) อยู่น้อย ซึ่งจะอภิปรายถึงกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนหรือจดทะเบียนใหม่ในภายหลัง
15. สรุป กิจการต้องไม่ประมาณค่าความผันผวน พฤติกรรมการใช้สิทธิ และเงินปันผล โดยมีพื้นฐานเพียงจากข้อมูลในอดีต โดยไม่พิจารณาว่า ประสบการณ์ในอดีตเป็นค่าพยากรณ์ที่สมเหตุสมผลของประสบการณ์ในอนาคต

การใช้สิทธิก่อนกำหนดที่คาดหวัง

16. พนักงานมักใช้สิทธิซื้อหุ้นก่อนกำหนดด้วยเหตุผลต่าง ๆ เช่น ตามปกติสิทธิซื้อหุ้นไม่สามารถโอนเปลี่ยนมือ ทำให้พนักงานมักใช้สิทธิซื้อหุ้นก่อนกำหนดเพราะเป็นทางเดียวที่พนักงานจะปลอดจากฐานะความเสี่ยง พนักงานที่สิ้นสุดการจ้างมักจำเป็นต้องใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิแล้วในช่วงเวลาสั้น ๆ มิฉะนั้นจะถูกริบสิทธิ ปัจจัยนี้ทำให้พนักงานใช้สิทธิก่อนกำหนด ปัจจัยอื่นที่ทำให้ใช้สิทธิก่อนกำหนด เช่น การหลีกเลี่ยงความเสี่ยงและขาดการกระจายความมั่งคั่ง
17. วิธีพิจารณาผลกระทบของการใช้สิทธิก่อนกำหนดที่คาดหวังขึ้นอยู่กับแบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้ ตัวอย่างเช่น โดยการประมาณอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวัง (สำหรับสิทธิซื้อหุ้นของพนักงานอายุของสิทธิซื้อหุ้น หมายถึงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ให้สิทธิจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิซื้อหุ้น) เป็นข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น (เช่น สูตรของ Black Scholes และ Merton) หรือการใช้สิทธิก่อนกำหนดอาจพิจารณานำเข้าแบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นแบบทวินามที่ใช้อายุของสัญญาเป็นข้อมูลนำเข้า
18. ปัจจัยที่ใช้ประมาณการใช้สิทธิก่อนกำหนดรวมถึง
 - 18.1 ความยาวนานของระยะเวลาการได้รับสิทธิ เพราะสิทธิซื้อหุ้นมักไม่ให้ใช้สิทธิจนกว่าจะสิ้นสุดระยะเวลาการได้รับสิทธิ ดังนั้น การกำหนดความสำคัญของการใช้สิทธิก่อนกำหนดในการกำหนดมูลค่าจึงขึ้นอยู่กับข้อสมมติว่า สิทธิซื้อหุ้นนั้นได้รับสิทธิแล้ว ความสำคัญของเงื่อนไขการได้รับสิทธิอภิปรายอยู่ในย่อหน้าที่ 19 – 21

- 18.2 ระยะเวลาเฉลี่ยที่สิทธิซื้อหุ้นที่คล้ายกันคงเหลืออยู่ในอดีต
 - 18.3 ราคาของหุ้นอ้างอิง ประสบการณ์อาจชี้ว่าพนักงานมีแนวโน้มจะใช้สิทธิซื้อหุ้นเมื่อราคาหุ้นไปถึงระดับราคาหนึ่งที่สูงกว่าราคาใช้สิทธิ
 - 18.4 ระดับของพนักงานภายในองค์กร เช่น ประสบการณ์อาจชี้ว่า พนักงานระดับสูงมีแนวโน้มจะใช้สิทธิซื้อหุ้นช้ากว่าพนักงานระดับล่าง (อธิบายในย่อหน้าที่ 21 ของภาคผนวกนี้)
 - 18.5 ค่าความผันผวนที่คาดหวังของหุ้นอ้างอิง โดยเฉลี่ยพนักงานมีแนวโน้มที่จะใช้สิทธิซื้อหุ้นของหุ้นที่มีความผันผวนสูงก่อนหุ้นที่มีความผันผวนต่ำ
19. ตามย่อหน้าที่ 17 ของภาคผนวกนี้ ผลกระทบจากการใช้สิทธิก่อนกำหนดให้นำมาพิจารณาโดยประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นเพื่อเป็นข้อมูลนำเข้าในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น เมื่อประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้กลุ่มพนักงาน กิจการควรประมาณอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นของกลุ่มพนักงานด้วยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักกลุ่มย่อย ตามข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับพฤติกรรมการใช้สิทธิของพนักงาน (ดูรายละเอียดต่อไป)
 20. การแยกสิทธิซื้อหุ้นตามกลุ่มของพนักงานที่มีพฤติกรรมการใช้สิทธิลักษณะเดียวกันมีความสำคัญอย่างยิ่ง มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นไม่ได้มีความสัมพันธ์แบบเส้นตรงกับเงินปันของสิทธิซื้อหุ้น; มูลค่าเพิ่มขึ้นในอัตราที่ลดลงเมื่อระยะเวลาของสิทธิซื้อหุ้นนานขึ้น ตัวอย่างเช่น สิทธิซื้อหุ้นที่มีข้อสมมติทุกอย่างเท่ากัน แม้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 2 ปีจะมีมูลค่ามากกว่าสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 1 ปี แต่มูลค่าไม่ได้มากกว่า 1 เท่า หมายความว่า การประมาณมูลค่าสิทธิซื้อหุ้นตามเกณฑ์ของอายุสิทธิซื้อหุ้นด้วยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักภายในกลุ่มที่มีอายุของสิทธิซื้อหุ้นต่างกันจะมีมูลค่าเกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ การแยกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้เป็นกลุ่มย่อย โดยแต่ละกลุ่มมีอายุของสิทธิซื้อหุ้นใกล้เคียงกัน นำมาด้วยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก จะลดมูลค่าที่เกินจริงลง
 21. ข้อพิจารณาในลักษณะเดียวกับข้างต้นจะใช้เมื่อใช้แบบจำลองทวินามหรือแบบจำลองลักษณะเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ประสบการณ์ของกิจการที่ให้สิทธิซื้อหุ้นครอบคลุมพนักงานทุกระดับอาจชี้ว่า ผู้บริหารระดับสูงมีแนวโน้มที่จะถือสิทธิซื้อหุ้นไว้นานกว่าผู้บริหารระดับกลางและพนักงานระดับล่างมีแนวโน้มที่จะใช้สิทธิก่อนพนักงานระดับอื่น นอกจากนี้ พนักงานที่ได้รับการสนับสนุนหรือถูกกำหนดให้ต้องถือตราสารทุนรวมถึงสิทธิซื้อหุ้นไว้ขั้นต่ำจำนวนหนึ่ง โดยเฉลี่ยจะใช้สิทธิซื้อหุ้นช้ากว่าพนักงานที่ไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ การแยกสิทธิซื้อหุ้นตามกลุ่มพนักงานที่มีลักษณะการใช้สิทธิคล้ายกันจะทำให้การประมาณมูลค่ายุติธรรมรวมของสิทธิซื้อหุ้นที่ได้ได้แม่นยำกว่า

ค่าความผันผวนที่คาดหวัง

22. ค่าความผันผวนที่คาดหวังเป็นตัววัดจำนวนเงินของราคาที่คาดหวังที่ผันผวนไประหว่างงวดเวลาหนึ่งตัววัดของความผันผวนที่ใช้ในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นคือค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานประจำปีของอัตราผลตอบแทนสะสมของหุ้นที่ต่อเนื่องตลอดช่วงเวลานั้น ค่าความผันผวนปกติจะแสดงในรูปของค่ารายปีที่ใช้ในการคำนวณที่สามารถเปรียบเทียบกันได้โดยไม่ขึ้นกับงวดเวลาอื่นเช่นค่าสังเกตของราคารายวัน รายสัปดาห์หรือรายเดือน
23. อัตราผลตอบแทน (ซึ่งอาจเป็นบวกหรือลบ) ของหุ้นในช่วงเวลาหนึ่งวัดว่า ผู้ลงทุนจะได้รับผลประโยชน์จากเงินปันผลหรือการเพิ่มค่า (เสื่อมค่า) ของราคาหุ้น

24. ค่าความผันผวนที่คาดหวังรายปีคือช่วงซึ่งอัตราผลตอบแทนประจำปีสะสมต่อเนื่องมักถูกคาดว่าจะอยู่ระหว่างประมาณ 2 ใน 3 ของช่วงเวลา ตัวอย่างเช่น หุ้นที่มีอัตราผลตอบแทนที่คาดหวังสะสมต่อเนื่องร้อยละ 12 จะมีค่าความผันผวนร้อยละ 30 หมายความว่า ค่าความน่าจะเป็นที่อัตราผลตอบแทนของหุ้นนี้ในช่วง 1 ปีจะอยู่ระหว่างร้อยละ -18 (ร้อยละ 12 ลบร้อยละ 30) และร้อยละ 42 (ร้อยละ 12 บวกร้อยละ 30) อยู่ประมาณ 2/3 หากราคาหุ้นเป็น CU 100 ณ ต้นปีและไม่มีเงินปันผล ราคาหุ้น ณ สิ้นปีที่คาดหวังจะอยู่ระหว่าง CU 83.53 ($CU\ 100 \times e^{-0.18}$) และ CU 152.20 ($CU\ 100 \times e^{0.42}$) อยู่ประมาณ 2/3 ของช่วงเวลา
25. ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวังรวมถึง
- 25.1 ค่าความผันผวนตามนัยจากสิทธิซื้อหุ้นที่ซื้อขายกันที่มีต่อหุ้นของกิจการหรือตราสารอื่นที่ซื้อขายกันของกิจการที่มีคุณลักษณะของสิทธิซื้อหุ้น (เช่น หนี้แปลงสภาพได้) (ถ้ามี)
 - 25.2 ค่าความผันผวนในอดีตของหุ้นตลอดช่วงเวลาล่าสุดที่สอดคล้องกับค่าคาดหวังของสิทธิซื้อหุ้น (โดยพิจารณาถึงอายุสัญญาของสิทธิซื้อหุ้นที่เหลืออยู่และผลกระทบของการใช้สิทธิก่อนกำหนดที่คาดหวัง)
 - 25.3 ความยาวนานของระยะเวลาที่หุ้นของกิจการได้ซื้อขายกับสาธารณชน กิจการที่จดทะเบียนใหม่อาจมีค่าความผันผวนในอดีตสูงเปรียบเทียบกับกิจการอื่นที่จดทะเบียนมานานกว่า แนวทางที่แนะนำสำหรับกิจการใหม่จะอธิบายในส่วนตัวไป
 - 25.4 แนวโน้มที่ค่าความผันผวนจะผันกลับไปสู่ค่าเฉลี่ย เช่น ระดับโดยเฉลี่ยในระยะยาว และปัจจัยอื่นที่ชี้ว่า ค่าความผันผวนที่คาดหวังในอนาคตอาจแตกต่างจากค่าความผันผวนในอดีต ตัวอย่างเช่น หากราคาหุ้นของกิจการอาจผันผวนผิดปกติในช่วงเวลาหนึ่งที่น่าจะระบุได้เพราะล้มเหลวในการประมูลเพื่อซื้อกิจการหรือมีการปรับโครงสร้างครั้งใหญ่ ช่วงเวลานั้นต้องไม่นำมาพิจารณาในการคำนวณค่าความผันผวนประจำปีเฉลี่ยในอดีต
 - 25.5 ช่วงของค่าสังเกตของราคาที่เหมาะสมและปกติ ค่าสังเกตของราคามักสม่ำเสมอตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้ราคาปิดของแต่ละสัปดาห์หรือราคาสูงสุดของสัปดาห์ แต่ต้องไม่ใช่ราคาปิดบางสัปดาห์และสัปดาห์ที่เหลือใช้ราคาสูงสุด นอกจากนี้ค่าสังเกตของราคาต้องเป็นเงินสกุลเดียวกับราคาใช้สิทธิ

กิจการที่จดทะเบียนใหม่ในตลาดหลักทรัพย์

26. ตามย่อหน้าที่ 25 ของภาคผนวกนี้ กิจการต้องพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตของราคาหุ้นตลอดช่วงเวลาล่าสุดที่สอดคล้องกับเงื่อนไขของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวัง หากกิจการที่จดทะเบียนใหม่ยังไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับค่าความผันผวนในอดีตเพียงพอ กิจการต้องคำนวณค่าความผันผวนในอดีตในช่วงเวลาที่นานที่สุดที่หุ้นนั้นมีกิจกรรมซื้อขาย กิจการสามารถพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตของกิจการที่คล้ายกันในช่วงเวลาที่เปรียบเทียบกันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการที่จดทะเบียนเพียง 1 ปีและให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่คาดหวังเฉลี่ย 5 ปีต้องพิจารณารูปแบบและระดับของค่าความผันผวนที่คาดหวังของกิจการในอุตสาหกรรมเดียวกันที่มีหุ้นซื้อขายให้สาธารณชนมา 6 ปี

กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

27. กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนจะไม่มีข้อมูลในอดีตเพื่อใช้พิจารณาเมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวัง ปัจจัยบางประการที่กำหนดไว้ต่อไปต้องนำมาพิจารณาแทน
28. ในบางกรณี กิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนที่ออกสิทธิซื้อหุ้นหรือหุ้นให้พนักงานเป็นประจำ (หรือบุคคลอื่น) อาจต้องกำหนดตลาดภายในสำหรับหุ้น ค่าความผันผวนสำหรับราคาหุ้นเหล่านี้สามารถพิจารณาได้เมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวัง
29. กิจการอาจสามารถเลือกพิจารณาค่าความผันผวนในอดีตหรือโดยนัยของกิจการที่จดทะเบียนที่คล้ายกันที่มีข้อมูลราคาหุ้นหรือราคาสิทธิซื้อหุ้นอยู่ที่ใช้เมื่อประมาณค่าความผันผวนที่คาดหวังได้ กรณีนี้จะเหมาะสมเมื่อกิจการสามารถอ้างอิงมูลค่าของหุ้นตามราคาของหุ้นของกิจการที่จดทะเบียนที่คล้ายกัน
30. หากกิจการไม่สามารถอ้างอิงการประมาณมูลค่าหุ้นของกิจการตามราคาหุ้นของกิจการที่จดทะเบียนที่คล้ายกัน และเลือกใช้วิธีคำนวณมูลค่าหุ้นอีกวิธีหนึ่ง กิจการสามารถประมาณราคาหุ้นได้จากค่าความผันผวนที่คาดหวังที่สอดคล้องกับวิธีคำนวณมูลค่านั้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดมูลค่าของหุ้นตามเกณฑ์สินทรัพย์สุทธิหรือกำไร กิจการสามารถพิจารณาค่าความผันผวนของมูลค่าสินทรัพย์สุทธินั้นหรือตามกำไร

เงินปันผลที่คาดหวัง

31. เงินปันผลที่คาดหวังจะนำมาพิจารณาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นหรือไม่ขึ้นอยู่กับคู่สัญญาที่มีสิทธิได้รับเงินปันผลหรือสิ่งเทียบเท่าเงินปันผลหรือไม่
32. ตัวอย่างเช่น หากพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นและมีสิทธิได้รับเงินปันผลของหุ้นอ้างอิงหรือเงินปันผลเทียบเท่า (ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสดหรือลดราคาใช้สิทธิ) ระหว่างวันที่ให้สิทธิถึงวันที่ใช้สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นที่ให้อ้างอิงมูลค่าเสมือนว่า หุ้นอ้างอิงนั้นไม่ได้จ่ายเงินปันผล คือ เงินปันผลที่คาดหวังต้องเท่ากับ ศูนย์
33. ในกรณีที่เหมาะสม เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิแก่พนักงาน ต้องไม่ปรับปรุงเงินปันผลที่คาดหวังหากพนักงานได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ
34. ในกรณีตรงข้าม หากพนักงานไม่ได้รับสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ (หรือก่อนการใช้สิทธิในกรณีของสิทธิซื้อหุ้น) การประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิแก่พนักงานต้องนำเงินปันผลที่คาดหวังมาพิจารณามูลค่าด้วย กล่าวคือ เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นให้นำเงินปันผลที่คาดหวังมาพิจารณาในแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้น เมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นให้นำมูลค่าปัจจุบันของเงินปันผลที่คาดหวังที่จะจ่ายระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิมาลดมูลค่ายุติธรรมของหุ้น
35. แบบจำลองกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นโดยปกติต้องมีข้อมูลอัตราผลตอบแทนเงินปันผลที่คาดหวัง อย่างไรก็ตาม แบบจำลองเหล่านี้อาจปรับปรุงโดยใช้จำนวนเงินปันผลที่คาดหวังแทนอัตราผลตอบแทน กิจการอาจเลือกใช้อัตราผลตอบแทนที่คาดหวังหรือผลตอบแทนที่คาดหวังที่จะจ่ายให้ได้อย่างใดอย่างหนึ่ง หากกิจการเลือกใช้ผลตอบแทนที่คาดหวังที่จะจ่ายให้ต้องพิจารณารูปแบบของเงินปันผลที่เพิ่มขึ้นในอดีต ตัวอย่างเช่น หากปกตินโยบายของกิจการจะเพิ่มเงินปันผลให้ร้อยละ 3 ต่อปี การประมาณมูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นต้องไม่สันนิษฐานว่า จำนวนเงินปันผลจะคงที่ตลอดอายุของสิทธิซื้อหุ้น หากไม่มีหลักฐานสนับสนุนข้อสมมติดังกล่าว

36. โดยปกติข้อสมมติเกี่ยวกับเงินปันผลที่คาดหวังต้องใช้ข้อมูลที่เผยแพร่แก่สาธารณชนเป็นเกณฑ์ กิจการที่ไม่จ่ายเงินปันผลและไม่มีแผนที่จะจ่ายต้องสันนิษฐานว่าอัตราผลตอบแทนเงินปันผลเป็นศูนย์ อย่างไรก็ตาม กิจการที่เริ่มตั้งใหม่ที่ไม่มีประวัติการจ่ายเงินปันผลอาจคาดว่าจะเริ่มจ่ายเงินปันผลระหว่างอายุที่คาดหวังของสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน กิจการเหล่านี้ต้องใช้อัตราผลตอบแทนเงินปันผลเฉลี่ยที่ผ่านมา (หรือศูนย์) และค่าเฉลี่ยอัตราผลตอบแทนเงินปันผลของกิจการกลุ่มที่จะนำมาเปรียบเทียบกันได้อย่างเหมาะสม

อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง

37. อัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง หมายถึง อัตราผลตอบแทนของตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นซึ่งราคาใช้สิทธิเป็นสกุลเงินของประเทศนั้น โดยอายุของตราสารที่เหลืออยู่เท่ากับอายุของสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่า (ใช้อายุของสิทธิซื้อหุ้นและพิจารณาผลกระทบของการใช้สิทธิที่กำหนด) หากไม่มีตราสารของรัฐบาลที่มีลักษณะดังกล่าวหรือสภาพแวดล้อมชี้ให้เห็นว่าตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นมีความหมายไม่เหมือนกับอัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยง (เช่น เศรษฐกิจที่ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง) อาจใช้อัตราผลตอบแทนของตราสารอื่นที่เหมาะสมแทน นอกจากนี้ ต้องใช้อัตราผลตอบแทนของตราสารอื่นแทนหากผู้เกี่ยวข้องในตลาดทุนใช้อัตราดังกล่าวแทนอัตราผลตอบแทนของตราสารของรัฐบาลที่จ่ายดอกเบี้ยคืนพร้อมเงินต้นในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุเท่ากับสิทธิซื้อหุ้นที่วัดมูลค่า

ผลกระทบของโครงสร้างทางการเงิน

38. ตามปกติบุคคลที่ 3 ซึ่งไม่ใช่กิจการเป็นผู้ออกสิทธิซื้อหุ้นเพื่อค่า เมื่อมีการใช้สิทธิซื้อหุ้น ผู้ออกจะส่งมอบหุ้นที่ได้มาจากผู้ที่ถือหุ้นให้กับผู้ถือสิทธิซื้อหุ้น ดังนั้นการใช้สิทธิซื้อหุ้นลักษณะนี้จึงไม่เกิดผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิ
39. ในทางตรงกันข้าม เมื่อกิจการออกสิทธิซื้อหุ้น กิจการจะออกหุ้นใหม่เมื่อมีการใช้สิทธิ (ไม่ว่าจะออกหุ้นใหม่จริงหรือในสาระสำคัญของรายการเสมือนออกหุ้นใหม่โดยซื้อหุ้นคืนมาและถือเป็นหุ้นทุนซื้อคืนไว้ให้กับผู้ใช้สิทธิ) เนื่องจากหุ้นที่ออกจะมีราคาเท่ากับราคาใช้สิทธิ ไม่ใช่ราคาตลาดของหุ้น ณ วันใช้สิทธิ จึงอาจเกิดผลปรับลดต่อราคาหุ้น ดังนั้น ผู้ถือสิทธิซื้อหุ้นจะไม่ได้รับกำไรจากการใช้สิทธิมากเหมือนกับการใช้สิทธิซื้อหุ้นเพื่อค่าซึ่งไม่เกิดผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิ
40. ในกรณีนี้ มูลค่าของสิทธิซื้อหุ้นที่ให้จะได้รับผลกระทบหรือไม่ ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น จำนวนหุ้นใหม่ที่ออกเพื่อการใช้สิทธิซื้อหุ้นเปรียบเทียบกับจำนวนหุ้นที่ออกอยู่แล้ว นอกจากนี้ หากตลาดทุนคาดว่าจะมีการใช้สิทธิซื้อหุ้น ตลาดทุนอาจคำนึงถึงผลกระทบการปรับลดที่อาจเกิดขึ้นต่อราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ
41. อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาว่า ผลกระทบการปรับลดจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นในอนาคตจะมีผลกระทบต่อการประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิ แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิซื้อหุ้นควรปรับโดยคำนึงถึงผลกระทบการปรับลดที่อาจเกิดขึ้นด้วย

การปรับปรุงข้อตกลงของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

42. ตามย่อหน้าที่ 27 กำหนดว่า ไม่ว่าการปรับปรุงเงื่อนไขหรือรูปแบบของตราสารทุนที่ออกให้หรือการยกเลิกหรือการชำระด้วยตราสารทุน อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับโดยวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้ตราสารทุน หากตราสารทุนนั้นจะไม่มีกรณีที่ไม่ได้สิทธิเพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (เงื่อนไขอื่นนอกเหนือจากเงื่อนไขตลาดทุน) ได้ ณ วันที่ให้สิทธิ นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการปรับปรุงเงื่อนไขที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เพิ่มขึ้นหรือเพิ่มประโยชน์แก่พนักงาน
43. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 27
- 43.1 หากการปรับปรุงเงื่อนไขต่าง ๆ ทำให้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนเพิ่ม (เช่น โดยลดราคาใช้สิทธิ) จากการวัดมูลค่าทันทีทั้งก่อนและหลังการปรับปรุง กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ให้ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มเป็นผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ปรับปรุงกับมูลค่ายุติธรรมเดิมของตราสารทุนที่ประมาณ ณ วันที่ปรับปรุง หากการปรับปรุงเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มให้รวมในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลาจากวันที่ปรับปรุงถึงวันที่ได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ปรับปรุงเพิ่มจากจำนวนที่อ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิตราสารเดิม หากการปรับปรุงเกิดขึ้นหลังวันที่ระหว่างการได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่ให้อ้างอิงที่หรือตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิหากพนักงานต้องให้บริการในระยะเวลาเพิ่มเติมจนเสร็จและได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ปรับปรุงอย่างไม่มีเงื่อนไข
- 43.2 กรณีการปรับปรุงเงื่อนไขต่าง ๆ ทำให้จำนวนตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มขึ้น กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มขึ้นที่วัดมูลค่า ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไขในการวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับสำหรับตราสารทุนที่ออกให้เช่นเดียวกับย่อหน้าที่ 43.1 ของภาคผนวกนี้ ตัวอย่างเช่น หากการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มต้องนำมารวมในการวัดมูลค่าของบริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ปรับปรุงเงื่อนไขจนถึงวันที่คู่สัญญาได้รับสิทธิในตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจากจำนวนเงินเดิมตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิ ซึ่งจะรับรู้ตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิครั้งแรกที่เหลืออยู่
- 43.3 หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน ตัวอย่างเช่น โดยการลดระยะเวลาการได้รับสิทธิ หรือโดยการปรับปรุงหรือจัดเงื่อนไขผลการดำเนินงาน (นอกเหนือจากเงื่อนไขตลาดทุน และการเปลี่ยนแปลงทำให้ต้องรับรู้รายการให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 43.1 ของภาคผนวกนี้ กิจการต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ปรับปรุงมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 19 - 21
44. นอกจากนี้ หากกิจการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาหรือเงื่อนไขของตราสารทุนที่ออกให้ในลักษณะที่ลดมูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์กับพนักงาน กิจการยังต้องบันทึกบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้เสมือนว่า ไม่มีการปรับปรุงเงื่อนไขเกิดขึ้น (นอกจากการยกเลิกตราสารทุนที่ออกให้บางส่วนหรือทั้งหมด ซึ่งต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 28) ตัวอย่างเช่น

- 44.1 หากการปรับปรุงเงื่อนไขต่าง ๆ ลดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ วัตถุประสงค์ก่อนและหลังการปรับปรุงเงื่อนไข กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขที่ลดมูลค่ายุติธรรมมาพิจารณา แต่ต้องวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ ให้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ออกตราสารทุนให้เป็นเกณฑ์
- 44.2 หากการปรับปรุงเงื่อนไขลดจำนวนของตราสารทุนที่ออกให้พนักงาน จำนวนที่ลดลงดังกล่าวให้ รับรู้เป็นการยกเลิกส่วนของตราสารทุนที่ออกให้ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28
- 44.3 หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน เช่น โดย เลื่อนระยะเวลาการได้รับสิทธิออกไป หรือโดยปรับหรือเพิ่มเงื่อนไขผลการดำเนินงาน (นอกเหนือจากเงื่อนไขด้านตลาดทุนที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้าที่ 44.1 ของภาคผนวกนี้) กิจการ ต้องไม่นำการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่

19 - 21

คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

คำแนะนำนี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

คำนิยามของวันที่ให้สิทธิ

- คำแนะนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ให้นิยามของวันที่ให้สิทธิ คือ วันที่ซึ่งกิจการและพนักงาน (หรือฝ่ายอื่นที่ให้บริการในลักษณะที่คล้ายกัน) เห็นด้วยตามข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เมื่อกิจการและคู่สัญญาเห็นชอบเกี่ยวกับระยะเวลาและเงื่อนไขของข้อตกลง กิจการต้องหารือกับคู่สัญญาเรื่องสิทธิที่จะชำระด้วยเงินสด สินทรัพย์หรือตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิ โดยมีเงื่อนไขว่าสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (ถ้ามี) แล้ว หากข้อตกลงขึ้นอยู่กับกระบวนการอนุมัติ (ตัวอย่างเช่น อนุมัติโดยผู้ถือหุ้น) วันที่ให้สิทธิ คือวันที่กิจการได้รับอนุมัติให้ให้สิทธิ
- คำแนะนำ 2 วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่ทั้ง 2 ฝ่ายเห็นด้วยกับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ คำว่า “เห็นด้วย” ใช้ในความหมายที่ใช้ทั่วไป หมายความว่า มีข้อเสนอและการยอมรับข้อเสนอ นั้น ดังนั้น วันที่ฝ่ายหนึ่ง เสนอข้อเสนอให้อีกฝ่ายหนึ่งยังไม่ถือเป็นวันที่ให้สิทธิ วันที่ให้สิทธิต้องเป็นวันที่อีกฝ่ายยอมรับข้อเสนอ ในบางสถานการณ์ คู่สัญญาเห็นด้วยกับข้อตกลงอย่างชัดเจนโดยลงนามในสัญญา ขณะที่บางสถานการณ์ ข้อตกลงอาจไม่ชัดเจน เช่น ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ให้พนักงาน ข้อตกลงของพนักงานมีหลักฐานสนับสนุนเมื่อพนักงานเริ่มให้บริการ
- คำแนะนำ 3 นอกจากนี้ เมื่อ 2 ฝ่ายเห็นด้วยกับข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ทั้ง 2 ฝ่ายต้องเห็นชอบร่วมกันเรื่องระยะเวลาและเงื่อนไขของข้อตกลง ดังนั้น หากทั้ง 2 ฝ่ายยอมรับเงื่อนไขหรือระยะเวลาบางเรื่อง ณ วันที่ใดวันหนึ่ง และยอมรับเงื่อนไขหรือระยะเวลาที่เหลือในภายหลัง ให้ถือว่าวันที่ทั้ง 2 ฝ่ายเห็นด้วยกับเงื่อนไขหรือระยะเวลาทั้งหมดเป็นวันที่ให้สิทธิ ตัวอย่างเช่น หากกิจการออกสิทธิซื้อหุ้นให้พนักงานคนหนึ่ง แต่ราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นจะกำหนดโดยคณะกรรมการพิจารณาค่าตอบแทนที่จะประชุมกันทุก 3 เดือน วันที่ให้สิทธิ คือ วันที่คณะกรรมการพิจารณาค่าตอบแทนกำหนดราคาใช้สิทธิ
- คำแนะนำ 4 ในบางกรณี วันที่ให้สิทธิอาจเกิดขึ้นหลังจากที่พนักงานที่ได้รับตราสารทุนให้บริการกับกิจการแล้ว ตัวอย่างเช่น หากการให้ตราสารทุนต้องได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้น วันที่ให้สิทธิอาจเกิดขึ้นหลังจากที่พนักงานให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กำหนดว่า กิจการต้องรับรู้บริการเมื่อได้รับบริการแล้ว ในสถานการณ์เช่นนี้กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ณ วันที่ให้สิทธิ (เช่น ประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดการรายงาน) เพื่อรับรู้บริการที่ได้รับระหว่างงวดวันที่เริ่มได้รับบริการจนถึงวันที่ให้สิทธิ เมื่อกำหนดวันที่ให้สิทธิ กิจการต้องปรับปรุงประมาณการที่เคยทำไว้ก่อนเพื่อให้จำนวนเงินที่รับรู้

สำหรับบริการที่ได้รับ ณ วันที่ให้สิทธิเป็นไปตามเกณฑ์ของมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน
ณ วันที่ให้สิทธิในที่สุด

วันที่วัดมูลค่าสำหรับรายการค้ากับคู่สัญญาอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน

- คำแนะนำ 5 ย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการค้ากับคู่สัญญาอื่นที่ไม่ใช่พนักงาน (และบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะที่คล้ายคลึงกัน) ที่อ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ณ วันที่กิจการได้รับสินค้าหรือคู่สัญญาส่งมอบบริการ
- คำแนะนำ 6 หากสินค้าหรือบริการนั้นมีการส่งมอบมากกว่า 1 วัน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมในแต่ละวันของตราสารทุนที่ออกให้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรมเมื่อวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ณ วันดังกล่าว
- คำแนะนำ 7 อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีสามารถใช้ค่าประมาณของมูลค่ายุติธรรมได้ ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้รับบริการต่อเนื่องตลอดช่วงเวลา 3 เดือน และราคาหุ้นไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญตลอดช่วงเวลานั้น กิจการสามารถใช้ราคาหุ้นเฉลี่ยตลอดช่วงเวลา 3 เดือนประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ได้

ข้อตกลงในช่วงการเปลี่ยนแปลง

- คำแนะนำ 8 ย่อหน้าที่ 54 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ สนับสนุน (แต่ไม่บังคับ) ให้กิจการใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับการให้ตราสารทุนรายการอื่น ๆ (เช่น การให้ตราสารทุนนอกเหนือจากที่ระบุในย่อหน้าที่ 53 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หากกิจการเปิดเผยเป็นสาธารณะถึงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่วัดมูลค่า ณ วันที่วัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น ตราสารทุนนั้นให้รวมถึงตราสารทุนที่กิจการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามข้อกำหนดในประเทศสหรัฐอเมริกาตามมาตรฐานการบัญชีการเงินฉบับที่ 123 เรื่องการบัญชีสำหรับค่าตอบแทนที่ใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ตัวอย่าง

รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน

- คำแนะนำ 9 ย่อหน้าที่ 19 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์กำหนดว่า กิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการได้รับสิทธิอื่นที่มีเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน³ มาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่วัดมูลค่าของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนซึ่งอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ (คือ วันที่ให้สิทธิสำหรับรายการที่ให้ตราสารทุนกับพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะคล้ายคลึงกัน) แต่กิจการต้องนำเงื่อนไขการได้รับสิทธิ

³ ข้อความส่วนที่เหลือในย่อหน้านี้ การอภิปรายเรื่องเงื่อนไขการได้รับสิทธิไม่รวมเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

มาร่วมพิจารณาโดยปรับปรุงจำนวนตราสารทุนในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินของรายการดังกล่าว เพื่อให้มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้ไปไปตามเกณฑ์ของจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด ดังนั้น หากตราสารทุนที่ให้ผู้รับที่ไม่ได้สิทธิเพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้สิทธิ เช่น คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติงานตามระยะเวลาที่กำหนดได้หรือไม่สามารถบรรลุผลงานตามเป้าหมาย จะไม่ต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับ ตามเกณฑ์วิธีสะสม วิธีการบัญชีแบบนี้เรียกว่า วิธีการปรับปรุงรายการ ณ วันที่ให้สิทธิ เพราะจำนวนตราสารทุนที่นำมารวมในการกำหนดมูลค่าของรายการค่าจะต้องปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนผลลัพธ์ของเงื่อนไขการได้รับสิทธิ แต่ไม่ต้องไม่ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมให้ประมาณขึ้น ณ วันที่ให้สิทธิ (สำหรับรายการที่ให้ตราสารทุนกับพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ให้บริการในลักษณะคล้ายคลึงกัน) และไม่ให้ปรับปรุงมูลค่าในภายหลัง กิจการจึงไม่ต้องนำมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงหลังจากวันที่ให้สิทธิมาร่วมพิจารณาในการกำหนดมูลค่าของรายการ (นอกจากกรณีที่วัดมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่มที่โอนให้หากมีการปรับปรุงการให้ตราสารทุนในภายหลัง)

คำแนะนำ 10 ย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กำหนดให้กิจการที่ปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ให้รับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาให้ได้สิทธิโดยใช้การประมาณที่ดีที่สุดถึงจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้สิทธิและปรับปรุงประมาณการ (ถ้ามี) หากข้อมูลภายหลังชี้ว่า จำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้สิทธิแตกต่างจากประมาณการที่ผ่านมา กิจการต้องปรับปรุง ประมาณการ ณ วันที่ได้รับสิทธิ ให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด (ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 เกี่ยวกับเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน)

คำแนะนำ 11 ในตัวอย่างต่อไป สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ทั้งหมดได้รับสิทธิ ณ เวลาเดียวกันเมื่อสิ้นสุดงวดเวลาที่กำหนด ในบางสถานการณ์ สิทธิซื้อหุ้นหรือตราสารทุนอื่นที่ออกให้อาจได้รับสิทธิแบบทยอยให้ตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิ ตัวอย่างเช่น สมมติพนักงานคนหนึ่งได้รับสิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิซึ่งจะทยอยได้รับสิทธิครั้งละ 25 สิทธิ ณ วันสิ้นปีทุกปีเป็นเวลา 4 ปีต่อไป กิจการต้องปฏิบัติตามสิทธิที่ทยอยให้นี้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยแยกสิทธิซื้อหุ้นแต่ละครั้งที่ให้สิทธิ เพราะสิทธิซื้อหุ้นที่ทยอยให้แต่ละครั้งจึงมีระยะเวลาการได้รับสิทธิแตกต่างกัน ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละครั้งจึงแตกต่างกัน (เพราะระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ยาวนานต่างกันมีผลกระทบต่อมูลค่า ตัวอย่างเช่น จังหวะเวลาที่เป็นไปได้ที่จะเกิดกระแสเงินสดจากการใช้สิทธิซื้อหุ้น)

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 1

ข้อมูลในอดีต

กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอดช่วงเวลา 3 ปีต่อไป กิจการประมาณว่า มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิเป็น CU 15⁴

⁴ ในตัวอย่างนี้และตัวอย่างอื่นในคำแนะนำ หน่วยเงินตราที่ใช้เรียกว่า ‘หน่วยเงินตรา’ currency unit (CU)

กิจการประมาณตามเกณฑ์ความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นแล้วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักว่า พนักงานร้อยละ 20 จะลาออกระหว่างงวด 3 ปีและจะต้องริบสิทธิซื้อหุ้นส่วนนี้

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

สถานการณ์ที่ 1

หากผลเป็นไปตามคาด กิจการรับรู้จำนวนเงินต่อไปนี้สำหรับบริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนที่ออกสิทธิซื้อหุ้นให้ระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x CU 15 x 1/3 ปี	200,000	200,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x CU 15 x 2/3 ปี) - CU 200,000	200,000	400,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x CU 15 x 3/3 ปี) - CU 400,000	200,000	600,000

สถานการณ์ที่ 2

พนักงาน 20 คนลาออกระหว่างปีที่ 1 กิจการปรับปรุงประมาณการของพนักงานที่จะลาออกตลอด 3 ปีจากร้อยละ 20 (พนักงาน 100 คน) เป็นร้อยละ 15 (พนักงาน 75 คน) พนักงาน 22 คนลาออกเพิ่มระหว่างปีที่ 2 กิจการปรับปรุงประมาณการของพนักงานที่จะลาออกตลอด 3 ปีจากร้อยละ 15 เป็นร้อยละ 12 (พนักงาน 60 คน) พนักงาน 15 คนลาออกเพิ่มระหว่างปีที่ 3 ดังนั้นพนักงาน 57 คนถูกริบสิทธิซื้อหุ้นระหว่าง 3 ปี และสิทธิซื้อหุ้นที่เหลือ 44,300 สิทธิ (พนักงาน 443 คน x 100 สิทธิเลือกต่อพนักงาน 1 คน) ได้รับสิทธิเมื่อสิ้นปีที่ 3

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 85% x CU 15 x 1/3 ปี	212,500	212,500
2	(สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 88% x CU 15 x 2/3 ปี) - CU 212,500	227,500	440,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 44,300 สิทธิ x CU 15) - CU 400,000	224,500	664,500

คำแนะนำ 12 ตัวอย่างที่ 1 สิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ตามเงื่อนไขที่พนักงานต้องปฏิบัติงานตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิ ในบางกรณี สิทธิซื้อหุ้นอาจเป็นไปตามเงื่อนไขที่พนักงานต้องปฏิบัติงานให้ผลงานสำเร็จตามเป้าหมาย ตัวอย่างที่ 2 3 และ 4 แสดงแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องนี้ สำหรับหุ้นหรือสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ตามเงื่อนไขผลงาน (ที่มีใช้เงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น ซึ่งอภิปรายในย่อหน้าที่ 13 ของคำแนะนำนี้ และแสดงในตัวอย่างที่ 5 และ 6) ตัวอย่างที่ 2 ระยะเวลาการได้รับสิทธิจะผันแปรไปตามที่พนักงานได้ปฏิบัติงานได้ตามเงื่อนไขผลงาน ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการประมาณระยะเวลาการได้รับสิทธิที่คาดหวังโดยใช้ผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดว่าจะปฏิบัติตามเงื่อนไขผลงานได้ และปรับปรุงประมาณการ (ถ้ามี)

หากข้อมูลภายหลังชี้ว่าระยะเวลาการได้รับสิทธิมีแนวโน้มว่าจะแตกต่างจากประมาณการเดิม

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 2

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขผลงาน ซึ่งมีระยะเวลาการได้รับสิทธิแตกต่างกัน

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้หุ้น 100 หุ้นแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธิ พนักงานจะได้รับสิทธิในหุ้น ณ สิ้นปีที่ 1 หากกำไรของกิจการเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 18 และ ณ สิ้นปีที่ 2 หากกำไรเฉลี่ยของกิจการมากกว่าร้อยละ 13 ตลอด 2 ปี และ ณ สิ้นปีที่ 3 หากกำไรเฉลี่ยของกิจการมากกว่าร้อยละ 10 ตลอด 3 ปี มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ ต้นปีที่ 1 เท่ากับ CU 30 ต่อหุ้น เท่ากับราคาหุ้น ณ วันที่ให้หุ้น กิจการไม่คาดว่าจะจ่ายเงินปันผลตลอด 3 ปี

ณ สิ้นปีที่ 1 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 14 และพนักงานลาออก 30 คน กิจการคาดว่ากำไรจะเพิ่มในอัตราเดิมในปีที่ 2 ดังนั้น กิจการคาดว่าพนักงานจะได้รับสิทธิในหุ้น ณ สิ้นปีที่ 2 กิจการคาดว่า จากเกณฑ์ความน่าจะเป็นถ่วงน้ำหนักพนักงานจะลาออกเพิ่ม 30 คนระหว่างปีที่ 2 ดังนั้นคาดว่า พนักงาน 440 คนจะได้สิทธิในหุ้น 100 หุ้นต่อคน ณ สิ้นปีที่ 2

แต่ ณ สิ้นปีที่ 2 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ดังนั้น พนักงานจะไม่ได้รับสิทธิในหุ้น ณ สิ้นปีที่ 2 และพนักงานลาออก 28 คน กิจการคาดว่าพนักงานจะลาออกเพิ่ม 25 คน ระหว่างปีที่ 3 และกำไรของกิจการจะเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 6 ทำให้ได้อัตรากำไรเฉลี่ยเป็นร้อยละ 10 ต่อปี

ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานลาออก 23 คนและกำไรเพิ่มขึ้นร้อยละ 8 ทำให้อัตรากำไรเฉลี่ยเป็นร้อยละ 10.67 ต่อปี ดังนั้นพนักงาน 419 คนได้รับหุ้น 100 หุ้นต่อคน ณ สิ้นปีที่ 3

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	พนักงาน 440 คน x 100 หุ้น x CU 30 x 1/2	660,000	660,000
2	(พนักงาน 417 คน x 100 หุ้น x CU 30 x 2/3) – CU	660,000	174,000
3	(พนักงาน 419 คน x 100 หุ้น x CU 30 x 3/3) – CU	834,000	423,000
			1,257,000

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 3

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขผลงาน ซึ่งจำนวนตราสารทุนแตกต่างกัน

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ A ให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานในฝ่ายขายแต่ละคน ๆ ละ 100 สิทธิ พนักงานจะได้รับสิทธิซื้อหุ้นนี้ ณ สิ้นปีที่ 3 โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธิ และปริมาณขายสินค้าชนิดนั้นต้องเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 5 ต่อปี หากปริมาณขายของสินค้าชนิดนั้นเพิ่มขึ้นระหว่างร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 10 ต่อปี พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ หากปริมาณขายของสินค้าชนิดนั้นเพิ่มขึ้นระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 15 ต่อปี พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 200 สิทธิ หากปริมาณขายของสินค้าชนิดนั้นเพิ่มขึ้นตั้งแต่ร้อยละ 15 ต่อปีขึ้นไป พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ

ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการประมาณว่า สิทธิซื้อหุ้นมีมูลค่ายุติธรรมแต่ละสิทธิเท่ากับ CU 20 กิจการ A ประมาณปริมาณขายของสินค้าว่าจะเพิ่มขึ้นเฉลี่ยระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 15 ต่อปี ดังนั้น คาดว่าพนักงานแต่ละคนที่ยังปฏิบัติงานถึงสิ้นปีที่ 3 จะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 200 สิทธิ กิจการประมาณจากเกณฑ์ความน่าจะเป็นถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักว่า พนักงานร้อยละ 20 จะลาออกก่อนสิ้นปีที่ 3

ณ สิ้นปีที่ 1 พนักงานลาออก 7 คนและกิจการคาดว่าพนักงานประมาณ 20 คนจะลาออกภายในสิ้นปีที่ 3 ดังนั้น กิจการคาดว่าพนักงาน 80 คนจะยังปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปี ปริมาณขายเพิ่มขึ้นร้อยละ 12 และกิจการคาดว่าอัตราเงินจะเพิ่มขึ้นต่อเนื่องตลอดระยะเวลา 2 ปีต่อไป

ณ สิ้นปีที่ 2 พนักงานลาออกเพิ่ม 5 คน ทำให้มีพนักงานลาออกแล้ว 12 คน กิจการคาดว่า มีพนักงานอีกเพียง 3 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 3 ดังนั้น กิจการคาดว่าพนักงาน 15 คนจะลาออกระหว่าง 3 ปี และ 85 คนจะยังปฏิบัติงานอยู่ ปริมาณขายเพิ่มขึ้นร้อยละ 18 ทำให้อัตราเฉลี่ยเป็นร้อยละ 15 ในช่วง 2 ปี กิจการคาดว่า ปริมาณขายมีอัตราเฉลี่ยตั้งแต่ร้อยละ 15หรือมากกว่าตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปี ดังนั้น พนักงานขายแต่ละคนจะได้รับสิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3

ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานลาออกเพิ่ม 2 คน ทำให้มีพนักงานลาออก 14 คนตลอดเวลา 3 ปี และมีพนักงานปฏิบัติงานอยู่ 86 คน ปริมาณขายมีอัตราเฉลี่ยเพิ่มขึ้นร้อยละ 16 ตลอดระยะเวลา 3 ปี ดังนั้นพนักงาน 86 คนได้รับสิทธิซื้อหุ้นคนละ 300 สิทธิ

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	พนักงาน 80 คน x สิทธิซื้อหุ้น 200 สิทธิ x CU 20 x 1/3	106,667	106,667
2	(พนักงาน 85 คน x สิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ x CU 20 x 2/3) - CU 106,667	233,333	340,000
3	(พนักงาน 86 คน x สิทธิซื้อหุ้น 300 สิทธิ x CU 20 x 3/3) - CU 340,000	176,000	516,000

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 4

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขผลงาน ซึ่งราคาใช้สิทธิที่ผันแปรได้

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ A ให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง 10,000 สิทธิ โดยมีเงื่อนไขว่า ต้องเป็นผู้บริหารที่ปฏิบัติงานอยู่ถึงสิ้นปีที่ 3 ราคาใช้สิทธิเท่ากับ CU 40 อย่างไม่ดี ราคาใช้สิทธิจะลดลงเป็น CU 30 หากกำไรของกิจการเพิ่มขึ้นอย่างน้อยเฉลี่ยร้อยละ 10 ตลอดช่วงเวลา 3 ปี

ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการประมาณว่า สิทธิซื้อหุ้นที่มีมูลค่ายุติธรรม ณ ราคาใช้สิทธิแต่ละสิทธิเป็น CU 30 มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ CU 16 หากราคาใช้สิทธิเป็น CU 40 กิจการประมาณว่า สิทธิซื้อหุ้นมีมูลค่ายุติธรรมแต่ละสิทธิ เท่ากับ CU 12

ในระหว่างปีที่ 1 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 12 และกิจการคาดว่ากำไรจะเพิ่มในอัตราที่ตลอดช่วงเวลา 2 ปีต่อไป กิจการจึงคาดว่าจะบรรลุเป้าหมายกำไร และราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นเท่ากับ CU 30

ในระหว่างปีที่ 2 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นร้อยละ 13 และกิจการคาดว่ายังคงบรรลุเป้าหมายกำไร

ในระหว่างปีที่ 3 กำไรของกิจการเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 3 ดังนั้นกิจการไม่บรรลุเป้าหมายกำไร ผู้บริหารที่ปฏิบัติงานกับกิจการครบ 3 ปี และปฏิบัติตามเงื่อนไขของการให้บริการกับกิจการ เนื่องจากกิจการไม่บรรลุเป้าหมายกำไร สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิที่ได้รับสิทธิจึงมีราคาใช้สิทธิเท่ากับ CU 40

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

เนื่องจากราคาใช้สิทธิผันแปรไปขึ้นอยู่กับเงื่อนไขผลงานซึ่งไม่ใช่เงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น ผลกระทบจากเงื่อนไขผลงาน (คือ ความเป็นไปได้ที่ราคาใช้สิทธิอาจเท่ากับ CU 40 และความเป็นไปได้ของราคาใช้สิทธิอาจเป็น CU 40) จะไม่นำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ แต่กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นภายใต้สถานการณ์แต่ละสถานการณ์ (คือ ราคาใช้สิทธิเป็น CU 40 และราคาใช้สิทธิเป็น CU 30) และปรับปรุงมูลค่าของรายการเพื่อสะท้อนเงื่อนไขผลงานในที่สุด ดังจะแสดงตัวอย่างต่อไป

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x CU 16 x 1/3	53,333	53,333
2	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x CU 16 x 2/3) – CU 53,333	53,334	106,667
3	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x CU 12 x 3/3) – CU 106,667	13,333	120,000

คำแนะนำ 13 ย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้นำเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น เช่นราคาเป้าหมายของหุ้นเป็นเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (หรือความสามารถใช้สิทธิได้) มาร่วมพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ ดังนั้นกิจการที่ให้ตราสารทุนโดยมีเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น ต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับจากคู่สัญญาที่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นทั้งหมดเพื่อการได้รับสิทธิ (เช่นบริการที่ได้รับจากพนักงานที่ปฏิบัติงานตามระยะเวลาการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้) โดยไม่ต้องพิจารณาว่าได้บรรลุเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้นหรือไม่ ตัวอย่างที่ 5 แสดงข้อกำหนดนี้

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 5

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ ให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง 10,000 สิทธิ โดยมีเงื่อนไขว่า ต้องเป็นผู้บริหารที่ปฏิบัติงานอยู่ถึงสิ้นปีที่ 3 ราคาใช้สิทธิเท่ากับ CU 40 อย่างไรก็ตาม สิทธิซื้อหุ้นนี้ไม่สามารถใช้สิทธิหากราคาหุ้นไม่เพิ่มจาก CU 50 ณ ต้นปีที่ 1 เป็นราคาที่สูงกว่า CU 65 ณ สิ้นปีที่ 3 หากราคาหุ้นสูงกว่า CU 65 ณ สิ้นปีที่ 3 สิทธิซื้อหุ้นสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ระหว่างช่วงเวลา 7 ปีต่อไปเช่น ภายในสิ้นปีที่ 10

กิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาใช้สิทธิแบบทวินาม ซึ่งพิจารณาความเป็นไปได้ที่ราคาหุ้นจะเพิ่มสูงกว่า CU 65 ณ สิ้นปีที่ 3 (และดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นจะสามารถใช้สิทธิได้) และความเป็นไปได้ที่ราคาหุ้นจะไม่สูงกว่า CU 65 ณ สิ้นปีที่ 3 (และดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นจะถูกริบสิทธิ) กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่มีเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้นนี้แต่ละสิทธิเท่ากับ CU 24

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

เนื่องจาก ย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับ

จากคู่สัญญาที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นทั้งหมดเพื่อการได้รับสิทธิ (เช่น บริการที่ได้รับจากพนักงานที่ต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานของกิจการตามระยะเวลาที่กำหนดไว้) โดยไม่ต้องพิจารณาว่า ต้องบรรลุเงื่อนไขเรื่องตลาดทุนซึ่งจะไม่เกิดความแตกต่างไม่ว่าราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ ความเป็นไปได้ที่ราคาหุ้นจะไม่เป็นไปตามเป้าหมายได้นำไปร่วมพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ดังนั้น หากกิจการคาดว่าผู้บริหารจะยังเป็นพนักงานอยู่ถึง 3 ปี และผู้บริหารได้ปฏิบัติเช่นนั้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 2 และ 3 ดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x CU 24 x 1/3	80,000	80,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x CU 24 x 2/3) – CU 80,000	80,000	160,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x CU 24 x 3/3) – CU 160,000	80,000	240,000

ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินเหล่านี้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าบรรลุเงื่อนไขของตลาดทุนหรือไม่ อย่างไรก็ดี ถ้าผู้บริหารลาออกในระหว่างปีที่ 2 (หรือปีที่ 3) จำนวนที่รับรู้ในปีที่ 1 (และปีที่ 2) ต้องมีการกลับรายการในปีที่ 2 (หรือปีที่ 3) เนื่องจากเงื่อนไขการให้บริการ มีความแตกต่างจากเงื่อนไขด้านตลาดทุนกล่าวคือกิจการไม่ต้องพิจารณาเงื่อนไขด้านบริการ ณ วันที่ให้สิทธิ แต่ต้องนำเงื่อนไขดังกล่าวมาพิจารณาโดยปรับปรุงจำนวนเงินของรายการเพื่อให้คำนวณมาจากจำนวนตราสารทุนที่ได้สิทธิจริงตามย่อหน้าที่ 19 และ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

คำแนะนำ 14 ในตัวอย่างที่ 5 ผลลัพธ์ของเงื่อนไขเรื่องตลาดทุนไม่เปลี่ยนแปลงความยาวนานของระยะเวลาการได้รับสิทธิ อย่างไรก็ตาม หากความยาวนานของระยะเวลาการได้รับสิทธิขึ้นอยู่กับงวดเวลาที่บรรลุเงื่อนไขผลงาน ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการสันนิษฐานว่าบริการที่พนักงานส่งมอบเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่จะได้รับในอนาคตตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิที่คาดไว้ กิจการต้องประมาณช่วงระยะเวลาที่คาดหวังให้คู่สัญญาได้รับสิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิ โดยใช้ผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดของเงื่อนไขผลงานเป็นเกณฑ์ หากเงื่อนไขผลงานเป็นเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน การประมาณระยะเวลาการได้รับสิทธิต้องสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ และไม่ต้องปรับปรุงอีกในภายหลัง ตัวอย่างที่ 6 แสดงข้อกำหนดนี้

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 6

การให้ตราสารทุนที่มีเงื่อนไขเรื่องตลาดทุน ซึ่งความยาวนานของระยะเวลาการได้รับสิทธิแตกต่างกัน

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการ ให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 10 ปีแก่ผู้บริหารอาวุโส 10 คน ๆ ละ 10,000 สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นนี้สามารถใช้สิทธิได้ทันที หากราคาหุ้นเพิ่มจาก CU 50 เป็น CU 70 โดยมีเงื่อนไขว่า ผู้บริหารต้องเป็นพนักงานของกิจการที่ปฏิบัติงานอยู่จนราคาหุ้นเป็นไปตามเป้าหมาย

กิจการใช้แบบจำลองกำหนดราคาใช้สิทธิแบบทวินาม ซึ่งพิจารณาความเป็นไปได้ที่ราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมายระหว่างช่วงอายุของสิทธิซื้อหุ้น 10 ปีและความเป็นไปได้ที่ราคาหุ้นจะไม่เป็นไปตามเป้าหมาย กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ CU 25 ตามแบบจำลองนี้

กิจการกำหนดรูปแบบของวันที่การได้รับสิทธิไว้ 5 ปี กล่าวอีกนัยหนึ่ง ในบรรดาผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้ ผลลัพธ์ที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุดของเงื่อนไขเรื่องตลาดทุนคือ ราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมาย ณ สิ้นปีที่ 5 ดังนั้น กิจการประมาณว่า ระยะเวลาการได้รับสิทธิที่คาดหวังคือ 5 ปี กิจการยังประมาณด้วยว่า ผู้บริหาร 2 คนจะลาออกภายในสิ้นปีที่ 5 ดังนั้น จึงคาดว่า สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิจะได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 5 ตลอดช่วงปีที่ 1 - 4 กิจการยังประมาณว่า ผู้บริหาร 2 คนจะลาออกภายในสิ้นปีที่ 5 อย่างไรก็ตาม ผู้บริหาร 3 คนลาออกในปีที่ 3 4 และ 5 ปีละ 1 คน ราคาหุ้นเป็นไปตามเป้าหมาย ณ สิ้นปีที่ 6 ผู้บริหาร 1 คนลาออกระหว่างปีที่ 6 ก่อนที่ราคาหุ้นจะเป็นไปตามเป้าหมาย

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับจากคู่สัญญาตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิที่คาดหวัง ตามที่ประมาณ ณ วันที่ให้สิทธิ และกำหนดว่า กิจการไม่ต้องปรับปรุงประมาณการ ดังนั้น กิจการรับรู้บริการที่ได้รับจากผู้บริหารตลอดปีที่ 1 - 5 ดังนั้น มูลค่าของรายการสิทธิเลือกให้หุ้นจะเป็น 70,000 หุ้น (สิทธิซื้อหุ้น 10,000 สิทธิ x ผู้บริหาร 7 คนที่ยังเป็นพนักงานของกิจการ ณ สิ้นปีที่ 5) แม้ผู้บริหาร 1 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 6 กิจการไม่ต้องปรับปรุง เพราะผู้บริหารได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่คาดหวังเพื่อการได้รับสิทธิแล้ว ณ สิ้นปีที่ 5 กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 - 5 ดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x CU 25 x 1/5	400,000	400,000
2	(สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x CU 25 x 2/5) - CU 400,000	400,000	800,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x CU 25 x 3/5) - CU 800,000	400,000	1,200,000
4	(สิทธิซื้อหุ้น 80,000 สิทธิ x CU 25 x 4/5) - CU 1,200,000	400,000	1,600,000
3	(สิทธิซื้อหุ้น 70,000 สิทธิ x CU 25) - CU 1,600,000	150,000	1,750,000

คำแนะนำ 15 ย่อหน้าที่ 26 - 29 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และย่อหน้าที่ 42 - 44 ของภาคผนวกนี้มีข้อกำหนดว่า เมื่อใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แล้ว หากมีการคำนวณราคาสิทธิซื้อหุ้นอีกครั้ง (หรือมีฉะนั้นกิจการปรับปรุงระยะเวลาหรือเงื่อนไขของข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์) ตัวอย่างที่ 7 - 9 แสดงตัวอย่างตามข้อกำหนดเหล่านี้

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 7

การให้ตราสารทุนที่มีการปรับปรุงราคาอีกภายหลัง

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิแก่พนักงานแต่ละคนทั้งหมด 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปีต่อไป กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิเท่ากับ CU15 กิจการประมาณโดยใช้ความน่าจะเป็นถ่วงน้ำหนักเป็นเกณฑ์ว่า พนักงาน 100 คนจะลาออกระหว่างงวด 3 ปีและถูกริบสิทธิที่จะได้รับสิทธิซื้อหุ้น

สมมติว่า พนักงานลาออกระหว่างปีที่ 1 40 คน และสิ้นปีที่ 1 ราคาหุ้นของบริษัทลดลง และกิจการปรับปรุงราคาสิทธิซื้อหุ้นและสิทธิซื้อหุ้นที่ปรับปรุงราคานั้นได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3 กิจการประมาณว่าพนักงานอีก 70 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 2 และ 3 ดังนั้นจำนวนพนักงานที่คาดว่าจะลาออกระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ 3 ปีจำนวน 110 คน ระหว่างปีที่ 2 พนักงานอีก 35 คนลาออกและกิจการประมาณว่า พนักงานอีก 30 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 3 ทำให้จำนวนพนักงานที่คาดว่าจะลดลง

ช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธิเท่ากับ 105 คน ระหว่างปีที่ 3 พนักงาน 28 คนลาออก ดังนั้นจำนวนพนักงานที่กิจการเลิกจ้างระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิเท่ากับ 103 คน พนักงาน 397 คนที่ยังเป็นพนักงานได้รับสิทธิซื้อหุ้นซึ่งได้รับสิทธิแล้ว ณ สิ้นปีที่ 3

กิจการประมาณว่า ณ วันที่ปรับปรุงราคาใหม่ มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิที่ออกให้ (ก่อนนำมาพิจารณาปรับปรุงราคา) เป็น CU 5 และมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ปรับปรุงราคาแล้วเป็น CU 8

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการปรับปรุงที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงการจ่ายชำระโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เพิ่มขึ้นหรือเป็นประโยชน์ต่อพนักงาน หากการปรับปรุงใดเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ (เช่น ลดราคาใช้สิทธิ) วัดมูลค่าทันที ณ ก่อนและหลังการปรับปรุง ย่อหน้าที่ 43.1 ของภาคผนวกนี้ กำหนดให้กิจการต้องรวมมูลค่ายุติธรรมส่วนเพิ่ม (เช่น ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ปรับปรุงกับมูลค่าเริ่มแรกของตราสารทุนซึ่งทั้ง 2 ค่า ประมาณ ณ วันที่ปรับปรุง) ในการวัดมูลค่าที่ใช้รับรู้บริการที่ได้รับเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับตราสารทุนที่ออกให้ หากการปรับปรุงเกิดขึ้นระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมส่วนจะรับรู้ในการวัดมูลค่าที่ใช้รับรู้บริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลานับแต่วันที่ปรับปรุงจนกระทั่งวันที่ตราสารทุนที่ปรับปรุงนั้นได้รับสิทธิ เพิ่มเติมจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันแรกที่ให้ตราสารทุน ซึ่งให้รับรู้ส่วนแรกตลอดระยะเวลาที่เหลืออยู่ของระยะเวลาการได้รับสิทธิเริ่มแรก

มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิส่วนเพิ่มเท่ากับ CU 3 (CU 8 – CU 5) จำนวนเงินนี้ให้รับรู้ตลอดระยะเวลา 2 ปีที่ของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ พร้อมกับค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนที่ใช้มูลค่าสิทธิซื้อหุ้นเมื่อเริ่มแรกเท่ากับ CU 15 เป็นเกณฑ์

จำนวนที่รับรู้ในปีที่ 1 – 3 เป็นดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทน	
		สำหรับงวด CU	สะสม CU
1	พนักงาน (500 – 110) คน x สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ x CU 15 x 1/3	195,000	195,000
2	พนักงาน (500 – 105) คน x สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ x (CU 15 x 2/3 + CU 3 x 1/2) – CU 195,000	259,250	454,250
3	พนักงาน (500 – 103) คน x สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิ x (CU 15 x 3/3 + CU 3 x 2/2) – CU 454,250	260,350	714,600

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 8

การให้ตราสารทุนที่มีระยะเวลาการได้รับสิทธิซึ่งมีการปรับปรุงระยะเวลานี้ภายหลัง

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้หุ้น 10,000 หุ้น มูลค่ายุติธรรม CU 33 แก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอด 3 ปี ณ สิ้นปีและทีมงานขายต้องขายสินค้าชนิดหนึ่งได้มากกว่า 50,000 หน่วยตลอดระยะเวลา 3 ปี มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ CU 15

ระหว่างปีที่ 2 กิจการเปลี่ยนแปลงยอดขายเป้าหมายเป็น 100,000 หน่วย ณ สิ้นปีที่ 3 กิจการขายสินค้าได้ 55,000 หน่วยและสิทธิซื้อหุ้นถูกริบคืน พนักงาน 12 คนยังคงอยู่ในทีมงานขายตลอดระยะเวลา 3 ปี

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดเกี่ยวกับเงื่อนไขผลงานที่ไม่ใช่เงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น ให้กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิโดยใช้ประมาณจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้สิทธิที่ดีที่สุดที่มีและปรับปรุงประมาณการนั้น (ถ้าจำเป็น) หากข้อมูลภายหลังชี้ว่าจำนวนตราสารทุนที่คาดว่าจะได้รับสิทธิแตกต่างจากประมาณการเดิม ณ วันที่การได้รับสิทธิ ให้กิจการปรับปรุงประมาณการให้เท่ากับจำนวนตราสารทุนที่จะได้รับสิทธิในที่สุด อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่า อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงระยะเวลาหรือเงื่อนไขของตราสารทุนที่ออกให้หรือการยกเลิกหรือการชำระโดยการออกตราสารทุนให้ ยกเว้น ตราสารทุนนั้นจะไม่ได้รับเพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น) ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 44.3 ของ ภาคผนวกนี้ กำหนดว่า หากกิจการปรับปรุงเงื่อนไขการได้รับสิทธิในลักษณะที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน กิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการได้รับสิทธิที่ปรับปรุงนั้นมาพิจารณาเมื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 19 – 21 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ดังนั้น เนื่องจากการปรับปรุงเงื่อนไขผลงานนี้ทำให้ลดความเป็นไปได้ที่จะได้รับสิทธิซื้อหุ้น ซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน กิจการต้องไม่นำการปรับปรุงผลงานมาพิจารณาในการรับรู้บริการที่ได้รับ แต่ต้องรับรู้บริการที่ได้รับตลอดช่วงเวลา 3 ปีอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมจำนวน CU 180,000 ตลอดช่วงเวลา 3 ปี (พนักงาน 12 คน x สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x CU 15) หากกิจการเพิ่มจำนวนปีที่พนักงานต้องปฏิบัติงานเป็นพนักงานเพื่อให้ได้สิทธิซื้อหุ้นจาก 3 เป็น 10 ปี แทนที่ปรับปรุงเป้าหมายผลงาน ผลลัพธ์จะเป็นเช่นเดียวกัน เพราะการปรับปรุงนั้นลดความเป็นไปได้ที่จะได้รับสิทธิซื้อหุ้น ซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อพนักงาน กิจการต้องไม่นำเงื่อนไขการปรับปรุงระยะเวลาให้บริการมาร่วมพิจารณาในการรับรู้บริการที่ได้รับ แต่กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับจากพนักงาน 12 คนที่ยังปฏิบัติงานตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิ 3 ปีเดิมก่อนปรับปรุง

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 9

การให้ตราสารทุนที่มีทางเลือกที่จะรับเงินสดในภายหลัง

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้หุ้น 10,000 หุ้นแก่ผู้บริหารอาวุโสคนหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นผู้บริหารที่ปฏิบัติงานตลอด 3 ปีต่อไป ณ สิ้นปีที่ 2 ราคาหุ้นลดลงเหลือ CU 25 ต่อหุ้น ในวันดังกล่าว กิจการจึงให้ทางเลือกที่ผู้บริหารจะรับเงินสดโดยสามารถรับหุ้น 10,000 หุ้นหรือเงินสดเทียบเท่ากับมูลค่าหุ้น 10,000 หุ้น ณ วันที่ได้รับสิทธิ ราคาหุ้น ณ วันที่ได้รับสิทธิเท่ากับ CU 22

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่า อย่างน้อยที่สุด กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ให้ โดยไม่คำนึงถึงการปรับปรุงระยะเวลาหรือเงื่อนไขของตราสารทุนที่ออกให้หรือการยกเลิกหรือการชำระโดยการออกตราสารทุนให้ ยกเว้น ตราสารทุนนั้นจะไม่ได้รับเพราะไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับสิทธิ (นอกเหนือจากเงื่อนไขเรื่องตลาดหุ้น) ที่กำหนดไว้ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับตลอดระยะเวลาการได้รับสิทธิ 3 ปี โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ให้สิทธิเป็นเกณฑ์

นอกจากนี้ ทางเลือกเพิ่มเติม ณ สิ้นปีที่ 2 ที่จะได้รับเงินสดสร้างภาระผูกพันที่จะชำระด้วยเงินสด ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด (ย่อหน้าที่ 30 – 33 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) ให้กิจการรับรู้หนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไข โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ปรับปรุงเงื่อนไข และทำในลักษณะที่กิจการได้รับบริการที่ระบุแล้ว นอกจากนี้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทุกครั้ง ณ วันที่รายงานและ ณ วันที่ชำระ โดยการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด ดังนั้น กิจการจะรับรู้จำนวนเงินดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย CU	ทุน CU	หนี้สิน CU
1	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับปี: หุ้น 10,000 หุ้น x CU 33 x 1/3	110,000	110,000	
2	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับปี: (หุ้น 10,000 หุ้น x CU 33 x 2/3)	110,000	110,000	
	- CU 110,000			
	จัดประเภทจากทุนเป็นหนี้สิน: หุ้น 10,000 หุ้น x CU 25 x 2/3		(166,667)	166,667
3	ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับปี: (หุ้น 10,000 หุ้น x CU 33 x 3/3)	110,000	26,667*	83,333*
	- CU 220,000			
	ปรับปรุงหนี้สินเป็นมูลค่ายุติธรรมเมื่อสิ้นสุดโครงการ:			
	(CU 166,667 + CU 83,333) -			
	(CU 22 x หุ้น 10,000 หุ้น)	(30,000)		(30,000)
รวม		300,000	80,000	220,000

* ป็นส่วนระหว่างหนี้สินและทุนเพื่อให้เศษหนึ่งส่วนสามของหนี้สินในปีสุดท้ายใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้น ณ วันที่ปรับปรุงเป็นเกณฑ์

คำแนะนํ 16 ย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่า ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยาก ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการวัดมูลค่ารายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยหุ้นโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ แต่กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ที่ระบุไว้ที่วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ (เช่น วันที่ให้สิทธิ สำหรับรายการที่เกิดกับพนักงาน) กิจการต้องวัดมูลค่ารายการโดยใช้วิธีวัดมูลค่าที่แท้จริง ย่อหน้าที่ 24 มีข้อกำหนดว่าจะใช้วิธีดังกล่าวอย่างไร ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงข้อกำหนดเหล่านี้

คำแนะนํ ตัวอย่างที่ 10
 การให้สิทธิซื้อหุ้นที่รับรู้โดยใช้วิธีมูลค่าที่แท้จริง

ข้อมูลในอดีต

เมื่อต้นปีที่ 1 กิจการให้สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิแก่พนักงาน 50 คน สิทธิซื้อหุ้นนี้จะได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3 โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานจนถึงเวลาดังกล่าว สิทธิซื้อหุ้นนี้มีอายุ 10 ปี ราคาใช้สิทธิเท่ากับ CU 60 และราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ CU 60

ณ วันที่ให้สิทธิ กิจการสรุปว่าไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นที่ออกให้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

ณ สิ้นปีที่ 1 สมมติว่า พนักงานสิ้นสุดการจ้าง 3 คน และกิจการประมาณว่าพนักงานอีก 7 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 2 และ 3 ดังนั้นกิจการประมาณว่า สิทธิซื้อหุ้นที่จะได้รับสิทธิเพียงร้อยละ 80

พนักงาน 2 คนลาออกระหว่างปีที่ 2 และกิจการปรับปรุงประมาณการจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่จะได้รับสิทธิร้อยละ

ละ 86

พนักงาน 2 คนลาออกระหว่างปีที่ 3 ดังนั้นสิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับสิทธิ ณ สิ้นปีที่ 3 เท่ากับ 43,000 สิทธิ ราคาหุ้นของกิจการระหว่างปีที่ 1 – 10 และจำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่มีการใช้สิทธิระหว่างปีที่ 4 – 10 แสดงไว้ดังต่อไปนี้ สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิระหว่างปีใดปีหนึ่งถือว่าทั้งหมดใช้สิทธิ ณ สิ้นปีนั้น ๆ

ปี	ราคาหุ้น ณ สิ้นปี	จำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิ ณ สิ้นปี
1	63	0
2	65	0
3	75	0
4	88	6,000
5	100	8,000
6	90	5,000
7	96	9,000
8	105	8,000
9	108	5,000
10	115	2,000

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

ตามย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการรับรู้จำนวนเงินในปีที่ 1 – 10 ดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่ายสำหรับ	
		งวด CU	สะสมCU
1	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 80% x (CU 63 – CU 60) x 1/3 ปี	40,000	40,000
2	สิทธิซื้อหุ้น 50,000 สิทธิ x 86% x (CU 65 – CU 60) x 2/3 ปี – CU 40,000	103,333	143,333
3	สิทธิซื้อหุ้น 43,000 สิทธิ x (CU 75 – CU 60) – CU 143,333	501,667	645,000
4	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 37,000 สิทธิ x (CU 88 – CU 75) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 6,000 สิทธิ x (CU 88 – CU 75)	559,000	1,204,000
5	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 29,000 สิทธิ x (CU 100 – CU 88) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 8,000 สิทธิ x (CU 100 – CU 88)	444,000	1,648,000
6	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 24,000 สิทธิ x (CU 90 – CU 100) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 5,000 สิทธิ x (CU 90 – CU 100)	(290,000)	1,358,000
7	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 15,000 สิทธิ x (CU 96 – CU 90) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 9,000 สิทธิ x (CU 96 – CU 90)	144,000	1,502,000
8	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 7,000 สิทธิ x (CU 105 – CU 96) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 8,000 สิทธิ x (CU 105 – CU 96)	135,000	1,637,000
9	สิทธิซื้อหุ้นคงเหลือ 2,000 สิทธิ x (CU 108 – CU 105) + สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 5,000 สิทธิ x (CU 108 – CU 105)	21,000	1,658,000
10	สิทธิซื้อหุ้นที่ใช้สิทธิแล้ว 2,000 สิทธิ x (CU 115 – CU 108)	14,000	1,672,000

คำแนะนำ 17 โครงการสิทธิเลือกให้หุ้นและหุ้นพนักงานมีหลายประเภทแตกต่างกัน ตัวอย่างต่อไปแสดงให้เห็นการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับโครงการแบบหนึ่ง – โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน ปกติโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานให้โอกาสพนักงานซื้อหุ้นของกิจการ ณ ราคาที่มีส่วนลด ระยะเวลาและเงื่อนไขที่โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานจะแตกต่างกันในแต่ละประเทศ หรือกล่าวได้ว่า โครงการสิทธิเลือกให้หุ้นและหุ้นพนักงานไม่เพียงมีหลายประเภทที่แตกต่างกัน โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานยังมีหลายประเภทที่แตกต่างกันด้วย ดังนั้น ตัวอย่างต่อไปจะแสดงวิธีใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ กับโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานโครงการหนึ่ง

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 11

โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน

ข้อมูลในอดีต

กิจการเสนอให้พนักงานทั้งหมด 1,000 คนเข้าร่วมโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน พนักงานมีเวลา 2 สัปดาห์ที่จะรับข้อเสนอนี้ ภายใต้เงื่อนไขของโครงการ พนักงานแต่ละคนมีสิทธิซื้อหุ้น 100 หุ้น ราคาซื้อหุ้นจะต่ำกว่าร้อยละ 20 ของราคาตลาด ณ วันที่รับข้อเสนอและต้องจ่ายเงินทันทีที่รับข้อเสนอ หุ้นที่ซื้อคืนทั้งหมดต้องรักษาไว้ในกองทุนและห้ามขายภายใน 5 ปี พนักงานไม่สามารถถอนตัวจากโครงการระหว่างช่วงเวลา ตัวอย่างเช่น หากพนักงานสิ้นสุดการจ้างระหว่าง 5 ปี หุ้นจะยังต้องอยู่ในโครงการจนสิ้นสุดงวด 5 ปี เงินปันผลที่กองทุนได้รับระหว่าง 5 ปี จะเก็บไว้ให้พนักงานจนกว่าจะสิ้นสุด 5 ปี

ในภาพรวม พนักงาน 800 คนยอมรับข้อเสนอและพนักงานแต่ละคนซื้อหุ้นโดยเฉลี่ย 80 หุ้น คือ พนักงานซื้อหุ้นทั้งหมด 64,000 หุ้น ราคาตลาดของหุ้นต่อหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันที่ซื้อหุ้นเท่ากับ CU 30 และราคาซื้อหุ้นต่อหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเท่ากับ CU 24

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดรายการเกี่ยวกับพนักงานว่า ให้วัดมูลค่ารายการโดยอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้ (ย่อหน้า 11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้) การปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ จำเป็นต้องเริ่มจากกำหนดประเภทของตราสารทุนที่ให้พนักงาน แม้โครงการนี้จะเรียกว่า โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงาน (Employee Share Purchase Plan; ESPP) แต่บางโครงการยังรวมถึงคุณลักษณะของสิทธิ (Option features) และทำให้มีโครงการสิทธิซื้อหุ้นด้วย ตัวอย่างเช่น โครงการหนึ่งอาจรวมคุณลักษณะการมองกลับ (look back feature) ซึ่งพนักงานสามารถซื้อหุ้น ณ ราคาที่มีส่วนลด และเลือกได้ว่าจะใช้ส่วนลดกับราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิหรือกับราคาหุ้น ณ วันที่ซื้อหุ้น หรือโครงการอาจจะบวราคาซื้อหุ้น หรือโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานอาจจะบวราคาซื้อหุ้นและกำหนดช่วงเวลาที่ยอนุญาตให้พนักงานตัดสินใจว่าจะเข้าร่วมโครงการหรือไม่ ตัวอย่างอีกกรณีของคุณลักษณะสิทธิเลือก คือ โครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานที่ยอนุญาตให้พนักงานที่เข้าร่วมโครงการยกเลิกการร่วมโครงการก่อนหรือ ณ สิ้นงวดเวลาที่กำหนดและรับคืนเงินกองทุนที่เคยจ่ายเข้าโครงการ

อย่างไรก็ตาม ในตัวอย่างนี้ โครงการไม่รวมคุณลักษณะของสิทธิไว้ ส่วนลดที่ใช้กับราคาหุ้น ณ วันที่ซื้อหุ้น และพนักงานไม่ได้รับอนุญาตให้ถอนตัวจากโครงการ

ปัจจัยอีกประการที่ต้องพิจารณา คือ ผลกระทบของข้อจำกัดการโอนหุ้นหลังระยะเวลาการได้รับสิทธิ (ถ้ามี) ย่อหน้าที่ 3 ของภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้กล่าวว่า หากหุ้นมีข้อจำกัดห้ามโอนหลังวันที่ได้รับสิทธิ ปัจจัยนั้นต้องนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้น แต่ให้รวมเฉพาะข้อจำกัดหลังระยะเวลาการได้รับสิทธิที่กระทบต่อราคาหุ้นที่ผู้เกี่ยวข้องกับตลาดทุนที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายสำหรับหุ้นนั้น ตัวอย่างเช่น หากราคาหุ้นมีการซื้อขายอย่างมากในตลาดซื้อขายคล่อง ข้อจำกัดห้ามโอนหุ้นหลังระยะเวลาการได้รับสิทธิอาจมีผลกระทบเล็กน้อย (ถ้ามี) ต่อราคาของผู้เกี่ยวข้องกับตลาดทุนที่มีความรอบรู้และเต็มใจจะจ่ายสำหรับหุ้นนั้น

ในตัวอย่างนี้ หุ้นจะได้สิทธิเมื่อซื้อแต่ไม่สามารถขายได้ 5 ปีนับจากวันที่ซื้อ ดังนั้นกิจการต้องพิจารณาผลกระทบของข้อจำกัดห้ามโอนหุ้นหลังระยะเวลาการได้รับสิทธิที่มีต่อมูลค่า ซึ่งทำให้ต้องใช้เทคนิคการกำหนดมูลค่าที่ประมาณราคาของหุ้นที่มีข้อจำกัดการโอน ณ วันที่ซื้อหุ้นใน

ราคาที่ต่อระหว่างผู้รอบรู้และเป็นอิสระ สมมติว่า ในตัวอย่างนี้ กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ซื้อจำกัดการโอนเท่ากับ CU 28 ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนแต่ละหุ้นที่ออกให้เท่ากับ CU 4 (มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้เท่ากับ CU 28 หักด้วยราคาซื้อ CU 24) เนื่องจากกิจการซื้อหุ้น 64,000 หุ้น มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้จึงเท่ากับ CU 256,000

ในตัวอย่างนี้ ไม่มีการกำหนดระยะเวลาการได้รับสิทธิ ดังนั้น ตามย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่าย CU 256,000 ทันที

อย่างไรก็ดี ในบางกรณี ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับโครงการซื้อหุ้นคืนให้พนักงานอาจไม่มีนัยสำคัญ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาดกล่าวว่า นโยบายการบัญชีในมาตรฐานการบัญชีฉบับต่าง ๆ ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามผลกระทบจากการใช้นโยบายการบัญชีเหล่านั้นไม่มีนัยสำคัญ (ย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวยังคงกล่าวเพิ่มเติมด้วยว่า การละเว้นหรือการแสดงรายการที่ผิดพลาดถือว่ามีความสำคัญ หากรายการนั้นทำให้บุคคลหรือกลุ่มบุคคลได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของการละเว้นหรือการแสดงรายการที่ผิดพลาดที่ตัดสินในสภาพแวดล้อม ขนาดหรือลักษณะของรายการหรือผลกระทบทั้ง 2 ส่วนสามารถใช้เป็นปัจจัยที่กำหนด (ย่อหน้าที่ 5 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) ดังนั้นในตัวอย่างนี้กิจการต้องพิจารณาว่า ค่าใช้จ่าย CU 256,000 มีนัยสำคัญหรือไม่

รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด

คำแนะนำ 18 ย่อหน้าที่ 30 – 33 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีกำหนดสำหรับรายการที่กิจการที่ได้รับสินค้าหรือบริการโดยการก่อกำหนดให้ผู้จัดหาสินค้าหรือบริการในจำนวนเงินที่ใช้ราคาหุ้นหรือตราสารทุนอื่นของกิจการเป็นเกณฑ์ กิจการต้องรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับและหนี้สินที่ต้องชำระสำหรับสินค้าบริการเมื่อเริ่มแรก เมื่อกิจการได้รับสินค้าหรือรับบริการ วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน หลังจากนั้น กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินจนกว่าจะชำระหนี้สินนั้น

คำแนะนำ 19 ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นแก่พนักงานเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนทั้งหมด ซึ่งทำให้พนักงานจะมีสิทธิในการจ่ายเงินสดในอนาคต (มิใช่ตราสารทุน) โดยใช้การเพิ่มขึ้นของราคาหุ้นจากระดับที่กำหนดไว้ตลอดระยะเวลาที่กำหนดเป็นเกณฑ์ หากสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นไม่ได้สิทธิจนกระทั่งพนักงานได้ปฏิบัติครบตามระยะเวลาให้บริการที่กำหนดไว้ กิจการต้องรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายให้พนักงานเมื่อพนักงานให้บริการระหว่างงวดหนี้สินให้วัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก และทุกวันที่รายงานด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นจนกว่าจะชำระหนี้สิน ซึ่งคำนวณได้จากแบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิเลือกและตามที่พนักงานให้บริการมาจนถึง ณ วันที่ดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น หากจำนวนเงินที่รับรู้สำหรับบริการที่ได้รับได้รวมในมูลค่าตามบัญชีที่ยกมาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลแล้ว (เช่น สินค้าคงเหลือ) ไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นด้วยผลกระทบจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทุกงวด ตัวอย่างที่ 12 แสดงข้อกำหนดเหล่านี้

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 12

ข้อมูลในอดีต

กิจการให้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น 100 สิทธิแก่พนักงาน 500 คน โดยมีเงื่อนไขว่าพนักงานต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงาน 3 ปีต่อไป

พนักงาน 35 คนลาออกระหว่างปีที่ 1 กิจการประมาณว่าพนักงานอีก 60 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 2 และ 3 พนักงานอีก 40 คนลาออกระหว่างปีที่ 2 และกิจการประมาณว่าพนักงานอีก 25 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 3 พนักงาน 22 คนลาออกระหว่างปีที่ 3 ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงาน 150 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ สิ้นปีที่ 4 พนักงานอีก 140 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น และ ณ สิ้นปีที่ 5 พนักงานที่เหลือ 113 คนใช้สิทธิที่จะได้รับเงินสดจากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น

กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ สิ้นงวดซึ่งทำให้เกิดหนี้สินดังที่จะแสดงรายการต่อไป ณ สิ้นปีที่ 3 สิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นที่ถือโดยพนักงานส่วนที่เหลือถือว่าได้รับสิทธิ มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ณ วันที่ใช้สิทธิ (ซึ่งเท่ากับเงินสดที่ต้องจ่าย) ณ สิ้นปีที่ 3 4 และ 5 แสดงไว้ดังนี้

ปี	มูลค่ายุติธรรม CU	มูลค่าที่แท้จริง CU
1	14.40	
2	15.50	
3	18.20	15.00
4	21.40	20.00
5		25.00

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด			
ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย CU	หนี้สิน CU
1	พนักงาน (500 – 95) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 14.40 x 1/3 ปี	194,400	194,400
2	พนักงาน (500 – 100) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 15.50 x 2/3 ปี – CU 194,400	218,933	413,333
3	พนักงาน (500 – 97 – 150) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 18.20 – CU 413,333	47,127	460,460
	+ พนักงาน 150 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 15.00	<u>225,000</u>	
	รวม		272,127
4	พนักงาน (253 – 140) คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 21.40 – CU 460,460	(218,640)	241,820
	+ พนักงาน 140 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 20.00	<u>280,000</u>	
	รวม		61,360
5	CU 0 – CU 241,820	(241,820)	0
	+ พนักงาน 113 คน x สิทธิที่จะได้รับประโยชน์ฯ 100 สิทธิ x CU 25.00	<u>282,500</u>	
	รวม		<u>40,680</u>
	รวม	<u>787,500</u>	

รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสด

คำแนะนํ 20 ข้อตกลงการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนให้พนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์บางครั้งอนุญาตให้พนักงานเลือกรับเงินสดหรือตราสารทุน ในสถานการณ์นี้ กิจการออกตราสารทุนแบบผสมให้ เช่น ตราสารการเงินที่มีองค์ประกอบเป็นหนี้สินและทุน ย่อหน้าที่ 37 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารการเงินแบบผสม ณ วันที่ให้ตราสาร โดยเริ่มวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินก่อน และจากนั้นจึงวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุน – โดยพิจารณาว่าพนักงานต้องถูกริบสิทธิที่จะรับเงินสดเพื่อรับตราสารทุน

คำแนะนํ 21 ข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีทางเลือกชำระด้วยเงินสดโดยปกติถูกจัดโครงสร้างขึ้นเพื่อให้มูลค่ายุติธรรมของทางเลือกการชำระสิ่งตอบแทนทางหนึ่งเท่ากับอีกทางเลือกหนึ่ง ตัวอย่างเช่น พนักงานอาจเลือกที่จะรับสิทธิซื้อหุ้นหรือเงินสดตามสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น ในกรณีดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นตราสารทุนจะเท่ากับ 0 และดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของตราสารการเงินแบบผสมจะเท่ากับมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน อย่างไรก็ตาม หากมูลค่า

ยุติธรรมของทางเลือกการชำระสิ่งตอบแทนแตกต่างกันไป ซึ่งมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนมักจะมากกว่า 0 ในกรณีเช่นนี้ มูลค่ายุติธรรมของตราสารการเงินแบบผสมจะมากกว่ามูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน

คำแนะนำ 22 ย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้บริการที่ได้รับแยกตามองค์ประกอบของตราสารการเงินแบบผสม โดยกิจการรับรู้บริการที่ได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายสำหรับบริการนั้นสำหรับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเมื่อคู่สัญญาส่งมอบบริการตามข้อกำหนดที่ใช้ปฏิบัติกับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยเงินสด และกิจการรับรู้บริการที่ได้รับและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เพิ่มขึ้นสำหรับบริการนั้นสำหรับองค์ประกอบที่เป็นทุน (ถ้ามี) เมื่อคู่สัญญาส่งมอบบริการตามข้อกำหนดที่ใช้ปฏิบัติกับรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุน ตัวอย่างที่ 13 แสดงข้อกำหนดนี้

คำแนะนำ ตัวอย่างที่ 13

ข้อมูลในอดีต

กิจการให้พนักงานคนหนึ่งมีสิทธิที่จะเลือกรับ 1,000 หุ้นphantom คือ สิทธิที่จะรับเงินสดเท่ากับมูลค่าหุ้น 1,000 หุ้นหรือหุ้น 1,200 หุ้นอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานที่ปฏิบัติงานตลอด 3 ปีต่อไป หากพนักงานเลือกทางเลือกการชำระด้วยหุ้น จะต้องถือหุ้นนั้นต่อไปอีก 3 ปีหลังจากวันที่ได้สิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิ ราคาหุ้นของกิจการเท่ากับ CU 50 ต่อหุ้น ณ สิ้นปีที่ 1 2 และ 3 ราคาหุ้นเป็น CU 52 CU 55 และ CU 60 ตามลำดับ กิจการไม่คาดว่าจะจ่ายปันผลใน 3 ปีถัดไป หลังจากนำผลกระทบของข้อกำหนดการโอนสิทธิหลังได้รับสิทธิมาพิจารณา กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นตามทางเลือกการชำระด้วยหุ้นเท่ากับ CU 48

ณ สิ้นปีที่ 3 พนักงานเลือก:

สถานการณ์ที่ 1: ทางเลือกการชำระด้วยเงินสด

สถานการณ์ที่ 2: ทางเลือกการชำระด้วยตราสารทุน

แนวปฏิบัติตามข้อกำหนด

มูลค่ายุติธรรมของหุ้นตามทางเลือกชำระด้วยตราสารทุนเท่ากับ CU 57,600 (1,200 หุ้น x CU 48) มูลค่ายุติธรรมของหุ้นตามทางเลือกชำระด้วยเงินสดเท่ากับ CU 50,000 (1,000 หุ้น phantom x CU 50) ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบที่เป็นทุนของตราสารแบบผสม เท่ากับ CU 7,600 (CU 57,600 – CU 50,000)

กิจการจะรับรู้จำนวนเงินดังนี้:

ปี	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย CU	ทุน CU	หนี้สิน CU
1	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน: (หุ้น 1,000 หุ้น x CU 52 x 1/3)	17,333		17,333
	องค์ประกอบที่เป็นทุน: (CU 7,600 x 1/3)	2,533	2,533	
2	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน: (หุ้น 1,000 หุ้น x CU 55 x 2/3)	19,333		19,333
	– CU 17,333			
	องค์ประกอบที่เป็นทุน: (CU 7,600 x 1/3)	2,533	2,533	
3	องค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน: (หุ้น 1,000 หุ้น x CU 60)	23,334		23,334
	– CU 36,666			
	องค์ประกอบที่เป็นทุน: (CU 7,600 x 1/3)	2,534	2,534	

ณ สิ้นปีที่ 3 สถานการณ์ที่ 1: ชำระด้วยเงินสด CU 60,000			(60,000)
สถานการณ์ที่ 1 รวม	67,600	7,600	0
สถานการณ์ที่ 2: ชำระด้วยการออกหุ้น 1,200 หุ้น		60,000	(60,000)
สถานการณ์ที่ 2 รวม	67,600	67,600	0

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

คำแนะนำ 23 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 44 – 52 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้⁵ บางส่วนของหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท Z สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2548

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ในระหว่างรอบบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2548 บริษัทมีข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ 4 ข้อตกลง ดังที่แสดงไว้ต่อไปนี้

ประเภทข้อตกลง	โครงการสิทธิซื้อหุ้นให้ผู้บริหารอาวุโส	โครงการสิทธิซื้อหุ้นให้พนักงาน	โครงการหุ้นผู้บริหาร	โครงการสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นให้ผู้บริหารอาวุโส
วันที่ให้สิทธิ	1 มกราคม 2547	1 มกราคม 2548	1 มกราคม 2548	1 กรกฎาคม 2548
จำนวนที่ให้	50,000	75,000	50,000	25,000
อายุสัญญา (ปี)	10	10	ไม่กำหนด	10
เงื่อนไขการได้รับสิทธิ	เป็นพนักงาน 1.5 ปีและทำราคาหุ้นได้ตามเป้าหมายซึ่งทำได้ตามที่กำหนด	เป็นพนักงาน 3 ปี	เป็นพนักงาน 3 ปีและทำให้กำไรต่อหุ้นเติบโตตามเป้าหมาย	เป็นพนักงาน 3 ปีและทำให้ส่วนแบ่งตลาดเพิ่มได้ตามเป้าหมาย

มูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละสิทธิที่ออกให้ในโครงการสิทธิซื้อหุ้นให้พนักงานเท่ากับ CU 23.60 คำนวณโดยใช้แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิเลือกแบบทวินาม ข้อมูลนำเข้าแบบจำลอง ได้แก่ ราคาหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ CU 50 ราคาใช้สิทธิเท่ากับ CU 50 ความผันผวนที่คาดหวังร้อยละ 30 คาดว่าจะไม่จ่ายเงินปันผล อายุสัญญา 10 ปี และอัตราดอกเบี้ยปลอดความเสี่ยงร้อยละ 5 กิจกรรมรวมผลกระทบของการใช้สิทธิก่อนครบกำหนดโดยสมมติว่าพนักงานจะใช้สิทธิซื้อหุ้นหลังวันที่ได้สิทธิเมื่อราคาหุ้นเพิ่มเป็น 2 เท่าของราคาใช้สิทธิ ความผันผวนในอดีตร้อยละ 40 ได้รวมจำนวนปีในช่วงแรกของบริษัท บริษัทคาดว่าความผันผวนของราคาหุ้นจะลดลงเมื่อสิทธิเลือกครบกำหนด

มูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของหุ้นแต่ละหุ้นที่ออกให้ในโครงการหุ้นผู้บริหารเท่ากับ CU 50.00 ซึ่งเท่ากับราคาหุ้น ณ วันที่ให้หุ้น

⁵ ตัวอย่างนี้ไม่ได้ตั้งใจจะให้ใช้เป็นแม่แบบหรือแบบจำลอง จึงไม่ถือว่า ต้องเปิดเผยเพียงเท่านี้ ตัวอย่างเช่น ตัวอย่างนี้ไม่ได้เปิดเผยข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 47.3 48 และ 49 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

รายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับโครงการสิทธิเลือกให้หุ้น 2 โครงการมีดังนี้

	2547		2548	
	จำนวนสิทธิ เลือก	ราคาใช้สิทธิ ถัวเฉลี่ยถ่วง น้ำหนัก CU	จำนวนสิทธิ เลือก	ราคาใช้สิทธิ ถัวเฉลี่ยถ่วง น้ำหนัก CU
ยอดยกมาต้นปี	0	-	45,000	40
สิทธิเลือกที่ได้สิทธิ	50,000	40	75,000	50
สิทธิเลือกที่ถูกริบสิทธิ	(5,000)	40	(8,000)	46
สิทธิเลือกที่มีการใช้สิทธิ	0	-	(4,000)	40
ยอดยกไป ณ สิ้นปี	45,000	40	108,000	46
สิทธิเลือกที่สามารถใช้สิทธิได้ ณ สิ้นปี	0	40	38,000	40

ราคาหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ณ วันที่ใช้สิทธิสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่มีการใช้สิทธิระหว่างปีเท่ากับ CU 52 สิทธิซื้อหุ้นที่คงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2548 มีราคาใช้สิทธิเท่ากับ CU 40 หรือ CU 50 และอายุสัญญาคงเหลือถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเท่ากับ 8.64 ปี

	2547 CU	2548 CU
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	495,000	1,105,867
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากโครงการหุ้นและโครงการสิทธิซื้อหุ้น	495,000	1,007,000
ยอดคงเหลือของหนี้สินยกไปสำหรับโครงการสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จาก ราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น	-	98,867
ค่าใช้จ่ายจากมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่เพิ่มขึ้นสำหรับโครงการสิทธิที่จะ ได้รับประโยชน์จากราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้น	-	9,200