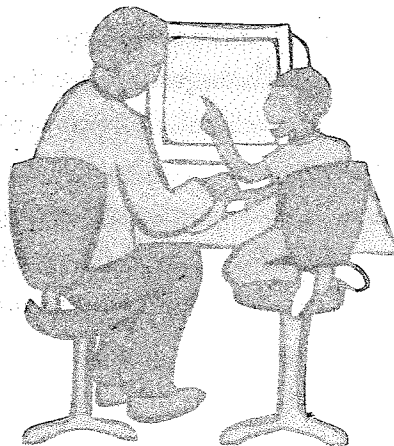


สรุปการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชี
ซึ่งออกประกาศในปี พ.ศ. 2550-2552

ตามที่คณะผู้จัดทำได้นำเสนอสรุปมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุงที่ประกาศใช้แล้วในปี พ.ศ. 2550-2552 จำนวนรวมทั้งสิ้น 15 ฉบับ แต่เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับที่ปรับปรุงมีการเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดที่สำคัญเป็นจำนวนมาก คณะผู้จัดทำจึงได้ทยอยนำเสนอประเด็นการเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดของมาตรฐานการบัญชีไปแล้วในข่าววิชาชีพบัญชี ฉบับประจำเดือนมิถุนายนและกันยายน พ.ศ. 2552 จำนวน 11 ฉบับ ยังคงเหลือที่จะเผยแพร่ อีกจำนวน 4 ฉบับ โดยในข่าววิชาชีพบัญชีฉบับนี้ คณะผู้จัดทำขอนำเสนอประเด็นการเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดของมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เหลือ จำนวน 4 ฉบับ เพื่อเผยแพร่ให้ผู้อ่านได้ทราบ ดังนี้

ลำดับที่	มาตรฐานการบัญชี/มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	
	ฉบับที่	ชื่อมาตรฐาน
1	31 (ฉบับที่ 46 เดิม)	ส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ปรับปรุง 2550)
2	11 (ฉบับที่ 49 เดิม)	สัญญาก่อสร้าง (ปรับปรุง 2550)
3	38 (ฉบับที่ 51 เดิม)	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
4	5 (ฉบับที่ 54 เดิม)	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (ปรับปรุง 2550)

ทั้งนี้ คณะผู้จัดทำได้มีการจัดเรียงเลขระบุฉบับของมาตรฐานแต่ละฉบับให้เป็นไปตามที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กำหนดให้ตรงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้ว โดยมาตรฐานการบัญชีที่มีการประกาศบังคับใช้และลงในราชกิจจานุเบกษา ท่านผู้อ่านสามารถ Download ฉบับเต็มได้ที่เว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี www.fap.or.th

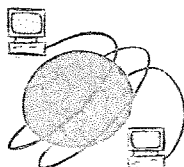


มาตรฐานการบัญชี	การเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดที่สำคัญ	วันที่ปฏิบัติและ การยกเว้นการบังคับใช้
1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ปรับปรุง 2550) (ฉบับที่ 46 เดิม)	ขอบเขต 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่นำมาใช้สำหรับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งถือโดยกิจการร่วมทุน หรือกองทุนรวม หน่วยลงทุนและกิจการซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกันเมื่อผู้ลงทุนจัดประเภทเป็นเงินลงทุนเพื่อค้าและบันทึกบัญชีในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยที่เงินลงทุนดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม และการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้เป็นกำไรขาดทุนในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น 2. นอกจากนี้มาตรฐานฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นในการใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียตามเงื่อนไขที่เหมือนกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 2.2) และเมื่อผู้ลงทุนซึ่งถึงแม้มิใช่บริษัทใหญ่แต่เข้าเงื่อนไขได้รับยกเว้นแบบเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 2.3) ข้อยกเว้นในการไม่ต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียเมื่อการได้มาและถือไว้ซึ่งส่วนได้เสียในการร่วมค้านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่ได้มา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานว่าเงินลงทุนได้มาโดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายออกไปและฝ่ายบริหารอยู่ระหว่างติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตรอนไกล” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งนี้ส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่มีได้มีการจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้สือนับตั้งแต่วันที่ได้มา เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดเป็นการเฉพาะ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ร่วมค้าซึ่งยังคงมีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้า ยกเลิกการใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียในกรณีกิจการร่วมค้าดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทำให้กิจการร่วมค้าด้อยความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ร่วมค้า การยกเลิกการใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียจะกระทำต่อเมื่อผู้ร่วมค้าสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม	เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 (ยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน)

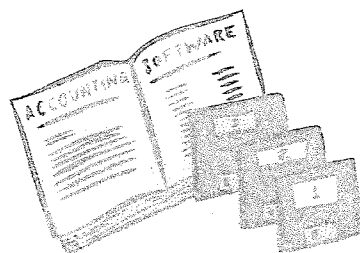
มาตรฐานการบัญชี	การเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดที่สำคัญ	วันที่ปฏิบัติและ การยกเว้นการบังคับใช้
	งบการเงินเฉพาะกิจการ 5. การจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนนั้นให้ถือปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ การเปิดเผยข้อมูล 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน(กล่าวคือวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย)	
2. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (ปรับปรุง 2550). (ฉบับที่ 49 เดิม)	ไม่มีข้อแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 49 เดิม อย่างมีสาระสำคัญ	เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2551
3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ฉบับที่ 51 เดิม)	1. ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา และการตีความฉบับที่ 4 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ - รายการที่กิจการในชั้นพัฒนาและกิจการที่พัฒนาแล้วบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ กำหนดการรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทต่าง ๆ 2. การรับรู้รายการต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 2.1 เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนี้ (1) สามารถระบุได้ (2) อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ (3) ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต 2.2 เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ ดังนี้ (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น (2) ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ 3. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน การได้มาของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแบบแยกต่างหาก ประกอบด้วย 4.1 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประกอบด้วย (1) ราคาซื้อ (ซึ่งรวมถึงค่าภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่ไม่อาจเรียกคืนได้) หักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขายและ	เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2551

มาตรฐานการบัญชี	การเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดที่สำคัญ	วันที่ปฏิบัติและ การยกเว้นการบังคับใช้
	(2) ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามประสงค์ 4.2 ต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องเป็นราคาเทียบเท่าการซื้อด้วยเงินสด ณ วันที่รับรู้รายการ 4.3 หากมีการตั้งค่าใช้จ่ายในการกู้ยืมเป็นทุนนั้นให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 23 ต้นทุนการกู้ยืม (ปรับปรุง 2550) 5. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ประกอบด้วย 5.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2550) กำหนดว่าหากกิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการรวมธุรกิจ กิจการต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นตามเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ 5.2 ให้บันทึกแยกต่างหากจากค่าความนิยม 5.3 หากไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องบันทึกรวมไว้เป็นค่าความนิยม 6. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล ประกอบด้วย 6.1 กิจการอาจได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการอุดหนุนของรัฐบาลโดยไม่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใดๆ หรือจ่ายแต่ในนามตามจำนวนที่ระบุไว้ ในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลโอนหรือปันส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้กับกิจการ เช่น สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ 6.2 กิจการอาจเลือกที่จะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและเงินอุดหนุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ 6.3 กิจการอาจรับรู้สินทรัพย์ด้วยจำนวนที่จ่ายแต่ในนามบวกกับรายการจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามประสงค์ 7. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน ซึ่งหากมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ให้ถือตามมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา ยกเว้นรายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กำหนดวิธีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ 8. กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุน หรือวิธีราคาที่ดีใหม่ เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ หากกิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ดีใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีราคาที่ดีใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น	

มาตรฐานการบัญชี	การเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดที่สำคัญ	วันที่ปฏิบัติและ การยกเว้นการบังคับใช้
	8.1 วิธีราคาทุน แสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น 8.2 วิธีราคาที่ตีใหม่ แสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์นับจากวันที่ตีราคาใหม่ การประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 9. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน 9.1 กิจการต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ 9.2 วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับ หากไม่สามารถประมาณรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย 10. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน 10.1 กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน 10.2 เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่แน่นอนโดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นโดย (1) เป็นรายปี และ (2) เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจด้อยค่า กำหนดวิธีการเปิดเผยข้อมูลของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 11. การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป ควรแสดงรายละเอียดดังนี้ 11.1 อายุการให้ประโยชน์ หรืออัตราการตัดจำหน่าย 11.2 วิธีการตัดจำหน่าย 11.3 ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด 11.4 รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 11.5 การกระทบยอดระหว่างราคาตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับราคาตามบัญชี ณ วันสิ้นงวด	



มาตรฐานการบัญชี	การเปลี่ยนแปลงและรายละเอียดที่สำคัญ	วันที่ปฏิบัติและ การยกเว้นการบังคับใช้
4. มาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ที่ถือไว้เพื่อขายและ การดำเนินงานที่ ยกเลิก (ปรับปรุง 2550) (ฉบับที่ 54 เดิม)	หลักการสำคัญในมาตรฐานการบัญชี 1. นำการจัดประเภท 'ถือไว้เพื่อขาย' มาใช้ 2. แนะนำแนวคิดเกี่ยวกับกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่จะยกเลิก (โดยการขายหรือไม่ใช่การขาย) รวมกันเป็นกลุ่มในรายการเดียวรวมทั้งหนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์เหล่านั้นที่จะถูกโอนไปในรายการดังกล่าว 3. กำหนดให้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแสดงด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 4. กำหนดให้หยุดคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย 5. กำหนดให้กิจการต้องนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย เป็นรายการแยกต่างหาก บนหน้างบดุล 6. ยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 54 เรื่อง การดำเนินงานที่ยกเลิก และใช้ข้อกำหนดต่อไปนี้ 6.1 เปลี่ยนเวลาในการจัดประเภทของการดำเนินงานที่ยกเลิก มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 54 เรื่อง การดำเนินงานที่ยกเลิก กำหนดให้จัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก ณ เวลาที่เกิดขึ้นก่อนระหว่าง (ก) กิจการทำสัญญาผูกมัดในการขาย และ (ข) คณะกรรมการบริษัทอนุมัติและประกาศแผนที่เป็นทางการของการขาย ส่วนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้จัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก ณ วันที่การดำเนินงานเข้าเงื่อนไขของการถือไว้เพื่อขาย หรือเมื่อกิจการขายการดำเนินงาน 6.2 กำหนดให้แสดงผลการดำเนินงานของการดำเนินงานที่ยกเลิก แยกต่างหากบนหน้างบกำไรขาดทุน 6.3 ไม่อนุญาตให้มีการปรับปรุงย้อนหลังการจัดประเภทการดำเนินงานที่ยกเลิกเมื่อไม่เข้าเงื่อนไขของการจัดประเภทดังกล่าว จนกระทั่งภายหลังวันที่ในงบดุล	เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2551



คำชี้แจงกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

เรื่อง การจัดสรรเงินกำไรเพื่อเป็นทุนสำรองของบริษัทจำกัด

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ได้ออกคำชี้แจงกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง การจัดสรรเงินกำไรเพื่อเป็นทุนสำรองของบริษัทจำกัด ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2552 เพื่อให้บริษัทจำกัดมีความเข้าใจที่ถูกต้องและชัดเจนเกี่ยวกับข้อกฎหมายในการดำเนินการจัดสรรเงินเพื่อเป็นทุนสำรอง คณะผู้จัดทำจึงได้นำเสนอคำชี้แจงกรมพัฒนาธุรกิจการค้าฉบับดังกล่าว มาเผยแพร่ให้สมาชิกทราบ ดังนี้

คำชี้แจง

เรื่อง การจัดสรรเงินกำไรเพื่อเป็นทุนสำรองของบริษัทจำกัด

ด้วย มีบริษัทจำกัดได้สอบถามมายังกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเกี่ยวกับการจัดสรรเงินเพื่อเป็นทุนสำรอง โดยมีข้อเท็จจริงว่ากรณีในปีแรกที่ประกอบกิจการ บริษัทมีผลกำไรมากและประสงค์จะจัดสรรเงินกำไรเพื่อเป็นทุนสำรองในคราวเดียวร้อยละ 10 โดยจะไม่ทยอยจัดสรรเงินเพื่อเป็นทุนสำรองปีละร้อยละ 5 ได้หรือไม่

เพื่อให้บริษัทจำกัดมีความเข้าใจที่ถูกต้องและชัดเจนเกี่ยวกับข้อกฎหมายในการดำเนินการจัดสรรเงินเพื่อเป็นทุนสำรอง กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจึงขอเรียนชี้แจงดังนี้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัทได้บัญญัติเรื่องการจัดสรรเงินเพื่อเป็นทุนสำรองของบริษัทจำกัดไว้ในมาตรา 1202 ว่า

“มาตรา 1202 ทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในยี่สิบส่วนของจำนวนผลกำไรซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น แล้วแต่จะได้นัดตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท

ถ้าได้ออกหุ้นโดยคิดเอาราคาเกินกว่าที่ปรากฏในใบหุ้นเท่าใด จำนวนที่คิดเกินนี้ท่านให้บวกทบเข้าในทุนสำรองจนกว่าทุนสำรองจะมีจำนวนเท่าถึงที่กำหนดไว้ในวรรคก่อน”

จากข้อกฎหมายดังกล่าวจึงสรุปได้ว่า ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินปันผล บริษัทจำกัดต้องจัดสรรเงินกำไรนั้นไว้เพื่อเป็นทุนสำรองหนึ่งในยี่สิบส่วนหรือร้อยละ 5 ของเงินกำไรซึ่งเป็นรายได้ที่ได้มาจากการประกอบกิจการของบริษัทก่อนจ่ายเงินปันผล จนกว่าเงินทุนสำรองจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบหรือร้อยละ 10 ของจำนวนทุนของบริษัทตามที่ได้จดทะเบียนไว้ หรือมากกว่านั้นตามที่ได้นัดกำหนดจำนวนทุนสำรองไว้ในข้อบังคับบริษัท ซึ่งจำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจัดสรรเป็นทุนสำรองเป็นจำนวนเงินขั้นต่ำ ดังนั้นปัญหาที่ถามข้างต้นที่ประสงค์จะจัดสรรเงินกำไรเพื่อเป็นทุนสำรองในคราวเดียวร้อยละ 10 โดยจะไม่ทยอยจัดสรรเงินเพื่อเป็นทุนสำรองปีละร้อยละ 5 ซึ่งเป็นจำนวนที่จัดสรรเป็นเงินทุนสำรองที่มากกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงสามารถกระทำได้โดยไม่ขัดกับบทบัญญัติของกฎหมายมาตรา 1202 แต่ประการใด แต่อย่างไรก็ตามในการดำเนินการดังกล่าวควรจะต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการของบริษัทก่อนด้วย

จึงเรียนชี้แจงมาเพื่อทราบโดยทั่วกัน

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า

18 สิงหาคม 2552

ตามที่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2551 ส่วนที่ 12 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การแปรสภาพห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัทจำกัด คณะผู้จัดทำจึงขอเสนอผลของการแปรสภาพจากห้างเป็นบริษัทจำกัด ดังนี้

❖ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีผู้เป็นหุ้นส่วนตั้งแต่สามคนขึ้นไป และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนให้ความยินยอม สามารถแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดได้

ผลของการแปรสภาพ

◆ ผลต่อห้างเดิม : เมื่อนายทะเบียนได้รับจดทะเบียนการแปรสภาพห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัทจำกัดแล้ว ให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเดิมหมดสภาพการเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่ไม่ต้องชำระบัญชีและไม่ต้องจดทะเบียนเลิกโดยนายทะเบียนจะหมายเหตุไว้ในทะเบียน

◆ ผลต่อบริษัทที่เกิดขึ้นใหม่ : เมื่อห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดได้จดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดแล้ว บริษัทย่อมได้ไปทั้งทรัพย์สิน หนี้ สิทธิ และความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเดิมทั้งหมด

◆ ผลต่อผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนเดิม : เมื่อจดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดแล้ว หากบริษัทไม่สามารถชำระหนี้ที่รับมาจากห้างหุ้นส่วนที่แปรสภาพได้ ให้เจ้าหนี้บังคับชำระหนี้เอาจากผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนที่แปรสภาพได้ ตามที่ผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วน

ผลเปลี่ยนแปลงรายการทางบัญชีและการบันทึกบัญชี

กรณีที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดได้แปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดแล้ว จะมีผลให้ห้างฯ หมดสภาพไปตามกฎหมาย แต่การดำเนินธุรกิจยังคงต่อเนื่อง ดังนั้น การจัดทำบัญชีและงบการเงินของบริษัท จะต้องถือปฏิบัติต่อเนื่องตามกฎหมายว่าด้วยบัญชี โดยต้องคำนึงถึงประกาศและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง เช่น รูปแบบรายการย่อในงบการเงิน งบการเงินต้องได้รับการแสดงความเห็นจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น

❖ ตามประมวลรัษฎากร กรณีที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรดาทรัพย์สิน หนี้ สิทธิ และความรับผิดชอบของห้างฯ เดิม มีอยู่อย่างไร ย่อมเป็นของบริษัทจำกัดที่แปรสภาพมาจากห้างฯ นั้นทั้งหมด เสมือนเป็นบุคคลเดิมที่จะดำเนินกิจการต่อไป ประกอบกับการแปรสภาพของห้างฯ ในกรณีดังกล่าวไม่ใช่การเลิกกิจการ ดังนั้น การแปรสภาพห้างฯ เป็นบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงมิได้ก่อให้เกิดรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การแปรสภาพดังกล่าวจึงไม่ใช่การดำเนินการในลักษณะของการเลิกกิจการ การควบเข้ากันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นจะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 72 มาตรา 73 และมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ได้รับการสอบถามจากบริษัทมหาชนเกี่ยวกับประเด็นการจำหน่ายหุ้นที่บริษัทซื้อคืน (Treasury Stock) ดังนั้น เพื่อให้บริษัทมหาชนจำกัดมีความเข้าใจที่ถูกต้องและชัดเจนเกี่ยวกับข้อกฎหมายในการจำหน่ายหุ้นที่บริษัทซื้อคืน คณะผู้จัดทำจึงขอนำเสนอประเด็นคำถาม-คำตอบ ดังนี้

คำถาม บริษัทมหาชนจำกัดได้ดำเนินการซื้อหุ้นคืนเพื่อบริหารทางการเงินตามมาตรา 66/1 (2) แห่ง พ.ร.บ. บริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ซึ่งตามโครงการบริษัทจะต้องจำหน่ายหุ้นที่ซื้อคืนออกไประหว่างวันที่ 22 ตุลาคม 2552 ถึงวันที่ 20 เมษายน 2555 แต่ในระหว่างที่บริษัทยังไม่ได้จำหน่ายหุ้นที่ซื้อคืนออกไปนั้นบริษัทสามารถนำหุ้นที่ซื้อคืนทั้งหมดไปจำหน่ายเพื่อเป็นหลักประกันวงเงินกู้ระยะสั้นกับสถาบันการเงินเพื่อใช้เป็นวงเงินสำรองของบริษัทตลอดระยะเวลาที่ถือครองหุ้นที่ซื้อคืนจะกระทำได้หรือไม่

คำตอบ ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ห้ามบริษัทเป็นเจ้าของหุ้นของตนเอง เว้นแต่กรณีที่บริษัทซื้อหุ้นคืนจากผู้ถือหุ้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 66 และมาตรา 66/1 (1) และ (2) และหลักการของการซื้อหุ้นคืนตามมาตรา 66/1 (2) นั้น บริษัทต้องมีกำไรสะสมและสภาพคล่องส่วนเกินและไม่เป็นเหตุให้บริษัทประสบปัญหาทางการเงิน รวมทั้งการซื้อหุ้นคืน การจำหน่ายหุ้นที่ซื้อคืนและการตัดหุ้นที่ซื้อคืนต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการว่าด้วยการซื้อหุ้นคืน การจำหน่ายหุ้นที่ซื้อคืนและการตัดหุ้นที่ซื้อคืนของบริษัท พ.ศ. 2544 นอกจากนี้หุ้นที่ซื้อคืนมานั้นบริษัทจะต้องจำหน่ายออกไปภายในเวลาและตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง ถ้าไม่จำหน่ายหรือจำหน่ายไม่หมดบริษัทจะต้องลดทุนที่ชำระแล้ว โดยวิธีตัดหุ้นจดทะเบียนในส่วนที่จำหน่ายไม่ได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการดำเนินการเกี่ยวกับหุ้นที่ซื้อคืนนั้นมีบทบัญญัติที่กำหนดไว้โดยเฉพาะและบทบัญญัติดังกล่าวไม่เปิดช่องให้บริษัทดำเนินการใดๆ เกี่ยวกับหุ้นที่ซื้อคืนนอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

