

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๕)

เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังนี้ มาตรฐานการบัญชียังนี้ ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๕ (๗/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๒/๒๕๕๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๙ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๗

พิชัย ชุณหวิชัย

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555)

### เรื่อง

### ผลประโยชน์ของพนักงาน

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2554 (IAS 19 : Employee Benefits (Bound volume 2012 Consolidate without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2552 โดยปรับปรุงย่อหน้า 117 158 และ 161 และยกเลิกย่อหน้า 155.3 และ 155.4

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1 – บทนำ 13
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-6
คำนิยาม	7
ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน	8-23
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	10-22
ผลประโยชน์ระยะสั้นทั้งหมดของพนักงาน	10
สิทธิการลางานในระยะเวลาสั้นที่ได้รับค่าตอบแทน	11-16
โครงการส่วนแบ่งกำไรและโครงการโบนัส	17-22
การเปิดเผยข้อมูล	23
ผลประโยชน์หลังออกจากงาน – ความแตกต่างระหว่างโครงการ สมทบเงินที่กำหนดไว้และโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	24-42
โครงการของกลุ่มนายจ้าง	29-33
โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ที่กิจการต่าง ๆ ที่อยู่ภายใต้	
การควบคุมเดียวกันร่วมรับความเสี่ยง	34-34ข
โครงการระดับภาครัฐ	36-38
ผลประโยชน์ที่มีการประกัน	39-42
ผลประโยชน์หลังออกจากงาน – โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้	43-47
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	44-45
การเปิดเผยข้อมูล	46-47
ผลประโยชน์หลังออกจากงาน – โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	48-119
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	49-62
การบัญชีสำหรับภาระผูกพันจากการอนุমান	52-53
งบแสดงฐานะการเงิน	54-60
กำไรหรือขาดทุน	61-62
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า – มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน	
ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และต้นทุนบริการปัจจุบัน	63-101
วิธีกำหนดมูลค่าจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย	64-66
การจัดสรรผลประโยชน์ไปยังงวดการบริการ	67-71

	ย่อหน้าที่
ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย	72-77
ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย- อัตราคิดลด	78-82
ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย - เงินเดือน ผลประโยชน์ และค่ารักษาพยาบาล	83-91
ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ต้นทุนบริการในอดีต	92-95 96-101
<b>การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า - สินทรัพย์โครงการ</b>	<b>102-107</b>
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ	102-104
สิทธิที่จะได้รับชดเชย	104ก-104ง
ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ	105-107
<b>การรวมธุรกิจ</b>	<b>108</b>
<b>การลดขนาดโครงการลงและการจ่ายชำระผลประโยชน์</b>	<b>109-115</b>
<b>การนำเสนอข้อมูล</b>	<b>116-119</b>
การหักกลับ	116-117
การแยกประเภทรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน	118
องค์ประกอบทางการเงินของต้นทุนผลประโยชน์หลังออกจากงาน	119
<b>การเปิดเผยข้อมูล</b>	<b>120-125</b>
<b>ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน</b>	<b>126-131</b>
<b>การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</b>	<b>128-130</b>
<b>การเปิดเผยข้อมูล</b>	<b>131</b>
<b>ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง</b>	<b>132-143</b>
<b>การรับรู้รายการ</b>	<b>133-138</b>
<b>การวัดมูลค่า</b>	<b>139-140</b>
<b>การเปิดเผยข้อมูล</b>	<b>141-143</b>
<b>การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง</b>	<b>153-156</b>
<b>วันถือปฏิบัติ</b>	<b>157-161</b>

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 161 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## บทนำ

- บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลโดยนายจ้างสำหรับผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ใช้กับการรายงานของโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน)
- บทนำ 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แบ่งผลประโยชน์ของพนักงานออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้
- 2.1 ผลประโยชน์ระยะสั้นสำหรับพนักงาน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบกองทุน ประกันสังคม เงินที่จ่ายสำหรับการลาหยุดพักผ่อนประจำปีและการลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส (หากจ่าย ภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นงวด) และผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่จ่ายให้แก่พนักงานปัจจุบัน (ค่ารักษาพยาบาล ค่าที่พักอาศัย ค่ายานพาหนะ และสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือในลักษณะอุดหนุน)
  - 2.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์อื่นเมื่อออกจากงาน ประกันชีวิต หลังออกจากงาน และค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน
  - 2.3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงานประกอบด้วย ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลานาน ผลประโยชน์ที่จ่ายสำหรับการหยุดทำงาน ผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปี หรือผลประโยชน์อื่นที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลานาน ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทุพพลภาพเป็นระยะเวลานาน รวมส่วนแบ่งกำไร โบนัส และค่าตอบแทนที่จะจ่ายในภายหลัง หากมีการจ่ายภายหลัง 12 เดือน หรือมากกว่านับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
  - 2.4 ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง
- บทนำ 3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานเมื่อพนักงานได้ให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ดังกล่าว
- บทนำ 4 โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานแบ่งเป็นโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ หรือโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้แนวปฏิบัติที่เป็นการเฉพาะในการจัดประเภท โครงการของกลุ่มนายจ้าง โครงการระดับภาครัฐ และโครงการที่มีการประกันผลประโยชน์

บทนำ 5 ภายใต้โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ กิจการมีการจ่ายเงินสมทบเป็นจำนวนแน่นอนให้กิจการซึ่งแยกต่างหาก (กองทุน) และไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান ที่จะต้องจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติมหากกองทุนไม่สามารถดำรงสินทรัพย์เพียงพอที่จะจ่ายผลประโยชน์ทั้งหมดของพนักงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการซึ่งพนักงานได้ให้บริการในงวดปัจจุบันและงวดก่อน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้เงินสมทบที่จ่ายเข้าโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้เมื่อพนักงานได้ให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสมทบดังกล่าว

บทนำ 6 โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานอื่นทั้งหมดถือเป็นโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้อาจยังไม่ได้มีการเตรียมเงินกองทุนหรืออาจจะมีการเตรียมเงินกองทุน ทั้งหมดหรือบางส่วน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการ

6.1 บันทึกบัญชีทั้งภาระผูกพันทางกฎหมายและภาระผูกพันจากการอนุমানใด ๆ ที่เกิดจากการ ดำเนินการของกิจการ

6.2 กำหนดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และมูลค่ายุติธรรมใด ๆ ของสินทรัพย์โครงการอย่างเพียงพอเป็นปกติ โดยจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินไม่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญจากจำนวนที่กำหนดได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

6.3 ใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method) เพื่อวัดมูลค่าภาระผูกพันและต้นทุนของกิจการ

6.4 ถือว่าผลประโยชน์เป็นของงวดที่ได้มีการปฏิบัติงานของพนักงานตามสูตรการคำนวณผลประโยชน์ของโครงการ เว้นแต่การให้บริการของพนักงานในปีต่อ ๆ มาจะนำไปสู่ระดับ ผลประโยชน์ที่สูงขึ้นอย่างมีสาระสำคัญกว่าปีก่อน ๆ

6.5 ใช้ข้อสมมติการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เป็นกลางและเหมาะสมร่วมกัน เกี่ยวกับตัวแปรด้านประชากร (เช่น อัตราการหมุนเวียนของพนักงานและอัตราการเสียชีวิต) และตัวแปรทางการเงิน (เช่น การเพิ่มขึ้นของเงินเดือนในอนาคต การเปลี่ยนแปลงของต้นทุน ค่ารักษาพยาบาล และการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ของรัฐบาลบางประการ) ข้อสมมติทางการเงิน ต้องอิงตามการคาดการณ์ทางการตลาด ณ วันสิ้นงวดที่รายงานสำหรับงวดที่ภาระผูกพันได้รับการชำระ

6.6 กำหนดอัตราคิดลดโดยอ้างอิงอัตราผลตอบแทนตามตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานของหุ้นกู้ภาคเอกชนที่มีอันดับความน่าเชื่อถือในระดับคุณภาพดี (ในประเทศที่ตลาดหุ้นกู้ ภาคเอกชนมีขนาดไม่ใหญ่เพียงพอ ให้ใช้พันธบัตรรัฐบาล) และใช้สกุลเงินและเงื่อนไขที่สอดคล้องกับสกุลเงินและเงื่อนไขของภาระผูกพันผลประโยชน์หลังออกจากงาน

6.7 หักมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการออกจากจำนวนภาระผูกพันยกมา สิทธิที่จะได้รับชดเชยที่ไม่มีคุณสมบัติเพียงพอที่จะเป็นสินทรัพย์โครงการให้ปฏิบัติในลักษณะ

เดียวกับสินทรัพย์โครงการ ยกเว้นว่าสิทธิเหล่านั้นแสดงเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก แทนที่จะนำไปหักออกจากภาระผูกพัน

6.8 จำกัดจำนวนยกไปของสินทรัพย์ไม่ให้เกิดผลรวมสุทธิของ

6.8.1 ต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่ได้รับรู้ และผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้ บวกด้วย

6.8.2 มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในรูปของการชดเชยเงินคืน ให้จากโครงการ หรือเงินสมทบแก่โครงการในอนาคตที่ลดลง

6.9 รับรู้ต้นทุนจากการบริการในอดีตด้วยวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลาเฉลี่ยจนกว่าผลประโยชน์ที่มีการปรับปรุงจะกลายเป็นผลประโยชน์ที่ได้รับเป็นสิทธิขาด

6.10 รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการลดลงของขนาดโครงการ หรือการชำระเงินตามโครงการ ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ เมื่อการลดลงของขนาดโครงการหรือการชำระเงินเกิดขึ้น ผลกำไร หรือขาดทุนต้องประกอบด้วยผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของ ผลประโยชน์ที่ระบุได้และผลจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ และส่วนที่ยังไม่ได้รับรู้ของผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและต้นทุนจากการบริการในอดีต

6.11 รับรู้ส่วนที่ระบุไว้ของผลสะสมสุทธิของกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยที่เกินมูลค่าที่สูงกว่าระหว่าง

6.11.1 ร้อยละ 10 ของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ก่อนหักสินทรัพย์โครงการ) และ

6.11.2 ร้อยละ 10 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ

ส่วนของผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่จะรับรู้ของแต่ละโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ คือ ส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของช่วงจำนวนเงินที่กำหนด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้า ทหารด้วยอายุงานที่เหลืออยู่ ถัวเฉลี่ยที่คาดไว้ของพนักงานที่เข้าร่วมโครงการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้ใช้วิธีการรับรู้ที่เร็วกว่าอย่างเป็นระบบโดยใช้เกณฑ์เดียวกันทั้งผลกำไรและขาดทุนและใช้อย่างสม่ำเสมองวดต่องวด วิธีการที่อนุญาตประกอบด้วยการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดทันทีในกำไรหรือขาดทุน นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้กิจการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดดังกล่าวในงวดที่เกิดขึ้นในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

- บทนำ 7      มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการทางบัญชีที่ง่ายกว่าสำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของ พนักงาน แทนผลประโยชน์หลังออกจากงาน โดยผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัย และต้นทุนบริการในอดีตจะรับรู้ทันที
- บทนำ 8      ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง คือ ผลประโยชน์ของพนักงานที่ต้องจ่ายอันเนื่องมาจากการตัดสินใจของ กิจการที่จะเลิกจ้างงานพนักงานก่อนวันออกจากงานตามปกติ หรือการตัดสินใจของพนักงานที่จะยอมรับการออกจากงานโดยสมัครใจเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างดังกล่าว เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือการเลิกจ้างงานมากกว่าการให้บริการของพนักงาน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเมื่อกิจการแสดงให้เห็นว่าได้ผูกพันตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้เท่านั้น
- 8.1 ยกเลิกการจ้างพนักงาน หรือกลุ่มพนักงานก่อนวันออกจากงานตามปกติ
- 8.2 ให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างซึ่งเป็นผลมาจากการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนให้มีการออกจากงาน โดยสมัครใจ
- บทนำ 9      กิจการแสดงให้เห็นว่าได้ผูกพันกับการเลิกจ้างเมื่อกิจการมีโครงการที่มีรายละเอียดอย่างเป็นทางการ (พร้อมเนื้อหาขั้นต่ำที่ระบุไว้) สำหรับการเลิกจ้างและปราศจากความเป็นไปได้ว่าจะมีการถอนโครงการนั้นได้
- บทนำ 10      กิจการต้องคิดลดผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเมื่อผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างดังกล่าวครบกำหนดเกินกว่า 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน ในกรณีที่มีการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนให้มีการออกจากงานโดยสมัครใจ การวัดมูลค่าของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างต้องอิงจากจำนวนพนักงานที่คาดว่าจะรับข้อเสนอั้น
- บทนำ 11      (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- บทนำ 12      มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป และสนับสนุนให้ปฏิบัติก่อนวันที่ถือปฏิบัติ ในการนำมาใช้ครั้งแรก กิจการสามารถทยอยรับรู้ส่วนเพิ่มในหนี้สินสำหรับผลประโยชน์หลังออกจากงานได้ไม่เกิน 5 ปี แต่หากนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้แล้วมีผลทำให้หนี้สินลดลง กิจการต้องรับรู้ผลของการลดลงดังกล่าวทันที
- บทนำ 13      (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)



## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานกำหนดให้กิจการต้องรับรู้

- (1) หนี้สิน เมื่อพนักงานได้ให้บริการเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ของพนักงานที่บริษัทจะจ่ายในอนาคต และ
- (2) ค่าใช้จ่าย เมื่อกิจการได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากการให้บริการของพนักงานเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ของพนักงาน

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้ถือปฏิบัติกับนายจ้างสำหรับวิธีการบัญชีสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด เว้นแต่ผลประโยชน์ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการรายงานโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน)
3. ผลประโยชน์ของพนักงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึง
  - 3.1 ผลประโยชน์ที่ให้ภายใต้โครงการหรือข้อตกลงอื่นที่เป็นทางการระหว่างกิจการกับพนักงานแต่ละคน กลุ่มพนักงาน หรือตัวแทนของพนักงานหรือกลุ่มพนักงาน
  - 3.2 ผลประโยชน์ที่ให้ภายใต้ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือผ่านทางข้อตกลงของกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งกำหนดให้กิจการจ่ายสมทบเข้าโครงการระดับประเทศ โครงการระดับภาครัฐ โครงการอื่นของกลุ่มอุตสาหกรรมหรือโครงการของกลุ่มนายจ้าง หรือ
  - 3.3 ผลประโยชน์ที่เกิดจากการปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการ ซึ่งก่อภาระผูกพันจากการอนุমান การปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุমানเมื่อกิจการไม่มีทางเลือกที่เป็นจริงได้ทำให้จำต้องจ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน ตัวอย่างของภาระผูกพันจากการอนุমান ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติที่ไม่เป็นทางการของกิจการที่จะทำให้เกิดความเสียหายที่ไม่สามารถยอมรับได้ต่อความสัมพันธ์ที่มีต่อพนักงาน
4. ผลประโยชน์ของพนักงานรวมถึง
  - 4.1 ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบกองทุนประกันสังคม เงินที่จ่ายสำหรับการลาหยุดพักผ่อนประจำปีและการลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน) และผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่จ่าย

ให้แก่พนักงานปัจจุบัน (เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าที่พักอาศัย ค่ายานพาหนะ และสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือในลักษณะอุดหนุน)

- 4.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์อื่นเมื่อออกจากงาน ประกันชีวิตหลังจากงาน และค่ารักษาพยาบาลหลังจากงาน
- 4.3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานประกอบด้วย ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลานาน ผลประโยชน์ที่จ่ายสำหรับการหยุดทำงาน ผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปีหรือผลประโยชน์อื่นที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลานาน ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทุพพลภาพเป็นระยะเวลานาน รวมถึงส่วนแบ่งกำไร โบนัส และค่าตอบแทนที่จะจ่ายในภายหน้า หากมีการจ่ายภายหลัง 12 เดือน หรือมากกว่านับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 4.4 ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง  
เนื่องจากผลประโยชน์แต่ละกรณีตามย่อหน้าที่ 4.1 ถึง 4.4 มีลักษณะแตกต่างกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้การปฏิบัติแต่ละกรณีแยกออกจากกัน
5. ผลประโยชน์ของพนักงานให้รวมถึงผลประโยชน์ที่จ่ายให้พนักงานหรือ ผู้ที่พนักงานให้การอุปการะ และอาจจ่ายชำระเป็นเงิน (หรือเป็นการให้สินค้าหรือบริการ) โดยตรงให้แก่พนักงาน คู่สมรส บุตร หรือผู้อื่นที่พนักงานให้การอุปการะ หรือจ่ายให้บุคคลอื่น เช่น บริษัทประกันภัย
6. พนักงานอาจให้บริการแก่กิจการในลักษณะเต็มเวลา ไม่เต็มเวลา ถาวร ไม่เป็นทางการ หรือชั่วคราว ภายใต้วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ พนักงานให้รวมถึงกรรมการบริษัทและบุคลากรระดับบริหารอื่นด้วย

## คำนิยาม

### 7. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเฉพาะ ดังนี้

ผลประโยชน์ของพนักงาน	หมายถึง	สิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่กิจการให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากพนักงาน
ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน	หมายถึง	ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีกำหนดจ่ายชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานได้ให้บริการ
ผลประโยชน์หลังออกจากงาน	หมายถึง	ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีการจ่ายหลังจากการจ้างงานสิ้นสุดลง
โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน		ข้อตกลงที่เป็นทางการหรือไม่เป็นทางการที่กิจการตกลงจะจ่ายผลประโยชน์หลังออกจากงานให้แก่พนักงานตั้งแต่หนึ่งรายขึ้นไป
โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ (ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “โครงการสมทบเงิน”)	หมายถึง	โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานที่กิจการจ่ายเงินสมทบในจำนวนที่แน่นอนให้แก่กิจการที่แยกต่างหาก(กองทุน) และไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানที่ต้องจ่ายเงินสมทบอีก หากกองทุนไม่สามารถดำรงสินทรัพย์เพียงพอที่จะจ่ายผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของพนักงานในงวดปัจจุบันและงวดก่อน
โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “โครงการผลประโยชน์”)	หมายถึง	โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานที่มีใช้โครงการสมทบเงิน
โครงการของกลุ่มนายจ้าง	หมายถึง	โครงการสมทบเงินหรือโครงการผลประโยชน์ (ที่ไม่ใช่โครงการระดับภาครัฐ) ซึ่ง <ol style="list-style-type: none"><li>1) รวมสินทรัพย์ที่สมทบจากกิจการต่าง ๆ ที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน และ</li><li>2) ใช้สินทรัพย์เหล่านั้นให้เกิดประโยชน์ต่อพนักงานของกิจการมากกว่าหนึ่งแห่งตามเกณฑ์ของระดับเงินสมทบและระดับ</li></ol>

		ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้โดยปราศจากการกำหนดโดยกิจการที่จ้างพนักงานที่เกี่ยวข้องกับโครงการ
ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน	หมายถึง	ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์หลังจากออกจากงานและผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งไม่ได้ถึงกำหนดจ่ายชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง
ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง	หมายถึง	ผลประโยชน์ของพนักงานที่จะจ่ายซึ่งเป็นผลจากข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ 1) การตัดสินใจของกิจการที่จะเลิกจ้างพนักงานก่อนวันออกจากงานตามปกติ 2) การตัดสินใจของพนักงานที่ยอมรับจะออกจากงานโดยสมัครใจเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์จากเรื่องดังกล่าว
ผลประโยชน์ของพนักงานที่ได้รับเป็นสิทธิขาด	หมายถึง	ผลประโยชน์ของพนักงานที่ไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขการทำงานในอนาคต
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์	หมายถึง	มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายในอนาคตก่อนหักสินทรัพย์โครงการ เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันที่เกิดจากบริการที่พนักงานได้ให้บริการในงวดปัจจุบันและงวดก่อน
ต้นทุนบริการปัจจุบัน	หมายถึง	ส่วนเพิ่มของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ที่เกิดจากบริการที่พนักงานได้ให้บริการในงวดปัจจุบัน
ต้นทุนดอกเบี้ย	หมายถึง	ส่วนที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่เกิดจากการที่ผลประโยชน์ดังกล่าวมีระยะเวลาที่จะจ่ายชำระใกล้เข้ามาอีกหนึ่งงวด
สินทรัพย์โครงการ	ประกอบด้วย	1) สินทรัพย์ที่ถือไว้โดยกองทุนผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน และ 2) กรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไข

สินทรัพย์ที่ถือไว้โดย  
กองทุนผลประโยชน์ระยะ  
ยาวของพนักงาน

หมายถึง

สินทรัพย์ (ที่ไม่ใช่เครื่องมือทางการเงินที่ไม่สามารถเปลี่ยนมือได้ที่ออกโดยกิจการที่เสนอรายงาน) ซึ่ง

- 1) ถือไว้โดยกิจการ (กองทุน) ที่มีสถานะตามกฎหมายแยกออกจากกิจการที่เสนอรายงาน และตั้งขึ้นเพียงเพื่อไว้จ่ายหรือสมทบเป็นผลประโยชน์ของพนักงานเท่านั้น และ
- 2) มีไว้พร้อมที่จะใช้เพื่อจ่ายหรือสมทบเป็นผลประโยชน์ของพนักงานเท่านั้น ซึ่งไม่ได้มีไว้เพื่อเจ้าหนี้ของกิจการที่เสนอรายงาน (แม้ว่าจะเป็นกรณีล้มละลายก็ตาม) และไม่สามารถจ่ายคืนแก่กิจการที่เสนอรายงาน เว้นแต่กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้
  - 2.1) สินทรัพย์ที่เหลืออยู่ของกองทุนมีเพียงพอที่จะครอบคลุมถึงภาระผูกพันของผลประโยชน์ของพนักงานของโครงการหรือกิจการที่เสนอรายงาน
  - 2.2) สินทรัพย์ที่คืนกลับมายังกิจการที่นำเสนอรายงานเพื่อชดเชยส่วนของผลประโยชน์ของพนักงานที่ได้จ่ายออกไปแล้ว

กรรมธรรม์ประกันภัย  
ที่เข้าเงื่อนไข<sup>1</sup>

หมายถึง

กรรมธรรม์ประกันภัยที่ออกโดยผู้รับประกันที่ไม่ใช่กิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการที่เสนอรายงาน (ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน) หากเงินที่ได้จากกรรมธรรม์นั้น

- 1) สามารถใช้เพียงเพื่อจ่ายหรือเป็นเงินกองทุนเพื่อผลประโยชน์ของพนักงานตามโครงการผลประโยชน์เท่านั้น และ

<sup>1</sup> กรรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไข ไม่จำเป็นต้องเป็นสัญญาประกันภัยตามคำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย

		<p>2) ไม่ได้มีไว้เพื่อจ่ายให้เจ้าหน้าที่ของกิจการที่เสนอรายงาน (แม้ว่าจะเป็นที่ล้มละลายก็ตาม) และไม่สามารถจ่ายให้กิจการที่เสนอรายงานได้ เว้นแต่กรณีใดกรณีหนึ่งดังนี้</p> <p>2.1) สิ่งตอบแทนที่ได้ถือเป็นสินทรัพย์ส่วนเกินที่ไม่จำเป็นสำหรับกรรมธรรม์ เพื่อให้ครอบคลุมถึงภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด</p> <p>2.2) สิ่งตอบแทนที่ได้คืนกลับมายังกิจการที่นำเสนอรายงานเพื่อชดเชยส่วนของผลประโยชน์ของพนักงานที่ได้จ่ายออกไปเรียบร้อยแล้ว</p>
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน หรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ยังทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ผลตอบแทนของสินทรัพย์โครงการ	หมายถึง	ดอกเบีย เงินปันผล และรายได้อื่นที่เกิดจากสินทรัพย์โครงการ รวมทั้งผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นและที่เกิดขึ้นแล้วจากสินทรัพย์โครงการ หักด้วยต้นทุนการบริหารโครงการ (นอกเหนือจากรายการที่รวมอยู่ในข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อวัดภาระผูกพันของผลประโยชน์) และหักด้วยภาษีค้างจ่ายที่โครงการต้องจ่าย
ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย	ประกอบด้วย	<p>1) การปรับปรุงจากประสบการณ์ (ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างข้อสมมติเดิมที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยกับสิ่งที่ได้เกิดขึ้นจริง) และ</p> <p>2) ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย</p>

ต้นทุนบริการในอดีต

หมายถึง

การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์สำหรับบริการที่พนักงานได้ให้บริการในงวดก่อน ซึ่งส่วนเพิ่มนี้เกิดในงวดปัจจุบันจากการเริ่มจัดตั้งเป็นครั้งแรกหรือการเปลี่ยนแปลงของผลประโยชน์หลังออกจางานหรือผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน ต้นทุนบริการในอดีตอาจเป็นได้ทั้งผลบวก (เมื่อผลประโยชน์จากการที่ได้เริ่มจัดตั้งเป็นครั้งแรกทำให้มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์เพิ่มขึ้น) หรืออาจเป็นผลลบ (หากผลประโยชน์ที่มีอยู่เปลี่ยนแปลงไปทำให้มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ลดลง)

### ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน

8. ตัวอย่างของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ได้แก่
  - 8.1 ค่าจ้าง เงินเดือน และเงินสมทบกองทุนประกันสังคม
  - 8.2 การลาระยะสั้นที่ยังได้รับค่าตอบแทน (เช่น ลาพักผ่อนประจำปีและลาป่วยที่ยังได้รับค่าตอบแทน) เมื่อคาดว่าจะต้องจ่ายค่าตอบแทนสำหรับการลาภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง
  - 8.3 ส่วนแบ่งกำไรและโบนัสที่จะต้องจ่ายภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง
  - 8.4 ผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงิน (เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าที่พักอาศัย ยานพาหนะ และสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือในลักษณะอุดหนุน) สำหรับพนักงานปัจจุบัน
9. โดยทั่วไป วิธีการบัญชีของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานค่อนข้างตรงไปตรงมา เนื่องจากไม่ต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อวัดมูลค่าภาระผูกพันหรือต้นทุน และไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกำไรหรือขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย นอกจากนี้ การวัดมูลค่าภาระผูกพันผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานเป็นไปตามเกณฑ์การไม่คิดลด

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

### ผลประโยชน์ระยะสั้นทั้งหมดของพนักงาน

10. เมื่อพนักงานได้ให้บริการแก่กิจการในระหว่างงวดบัญชี กิจการต้องรับรู้จำนวนที่ไม่คิดลดของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานที่คาดว่าจะจ่ายเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากพนักงาน โดย
  - 10.1 รับรู้เป็นหนี้สิน (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) หลังหักจำนวนเงินที่จ่ายแล้ว หากจำนวนที่จ่ายแล้วสูงกว่าจำนวนเงินที่ไม่คิดลดของผลประโยชน์ กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์ (ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า) ในจำนวนเงินที่ส่งผลให้การจ่ายล่วงหน้านั้นจะทำให้ลดการจ่ายของส่วนในอนาคตลง หรือรับเงินสดกลับคืนมา และ
  - 10.2 รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมผลประโยชน์เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ (เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)

ย่อหน้าที่ 11 14 และ 17 อธิบายวิธีที่กิจการจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นต่อผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานในรูปแบบของการกลางานที่ได้รับค่าตอบแทน โครงการส่วนแบ่งกำไร และโบนัส

### สิทธิการกลางานในระยะสั้นที่ได้รับค่าตอบแทน

11. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานในรูปการกลางานที่ได้รับค่าตอบแทนตามย่อหน้าที่ 10 ดังนี้
  - 11.1 ในกรณีของสิทธิการกลางานที่ได้รับค่าตอบแทนที่สะสมได้ ให้รับรู้เมื่อพนักงานให้บริการซึ่งก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของสิทธิการกลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนในอนาคต
  - 11.2 ในกรณีของสิทธิการกลางานที่ได้รับค่าตอบแทนที่สะสมไม่ได้ ให้รับรู้เมื่อมีการกลางานเกิดขึ้น
12. กิจการอาจให้พนักงานลาโดยยังจ่ายค่าตอบแทนให้หลายกรณี เช่น การลาพักผ่อนประจำปี การลาป่วย และ การลาเนื่องจากการทุพพลภาพชั่วคราว การลาคลอดบุตรหรือการลาเพื่อเลี้ยงดูบุตร การลาเพื่อกิจของการศัลยกรรมและกิจของราชการทหาร สิทธิในการกลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนมี 2 ประเภท ดังนี้
  - 12.1 ชนิดสะสม
  - 12.2 ชนิดไม่สะสม



13. สิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสม คือ สิทธิการลางานที่สามารถยกยอดไปใช้ในอนาคตได้ หากไม่ได้ใช้สิทธิในงวดปัจจุบันทั้งหมด สิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสมอาจเป็นสิทธิขาด (พนักงานได้รับสิทธิโดยการจ่ายเป็นเงินสดสำหรับสิทธิในการลาที่ยังไม่ได้ใช้เมื่อออกจากกิจการ) หรือไม่เป็นสิทธิขาด (พนักงานไม่ได้สิทธิที่จะได้รับการจ่ายเป็นเงินสดสำหรับสิทธิในการลาที่ยังไม่ได้ใช้เมื่อออกจากกิจการ) ภาวะผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อพนักงานได้ให้บริการซึ่งเพิ่มสิทธิในการได้รับการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนในอนาคตเพิ่ม แม้ว่าสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนจะไม่ใช่เป็นสิทธิขาด และความเป็นไปได้ที่พนักงานจะออกจากงานก่อนใช้สิทธิแบบไม่เป็นสิทธิขาดสะสมจะมีผลต่อการวัดมูลค่าของภาวะผูกพันก็ถือว่าภาวะผูกพันเกิดขึ้น และต้องรับรู้ภาวะผูกพันนั้น
14. กิจการต้องวัดมูลค่าของต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสมตามจำนวนซึ่งกิจการคาดว่าจะจ่ายเพิ่มเนื่องจากมีสิทธิที่พนักงานยังไม่ได้ใช้สะสมอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
15. วิธีการที่ระบุในย่อหน้าก่อนวัดมูลค่าภาวะผูกพันตามจำนวนเงินที่จะจ่ายเพิ่มซึ่งคาดว่าจะเกิดจากการสะสมผลประโยชน์ ในหลายกรณี กิจการอาจไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียดเพื่อประมาณการว่าไม่มีภาวะผูกพันที่มีสาระสำคัญจากการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนเหลืออยู่ เช่น ภาวะผูกพันที่เกิดจากการลาป่วยมีแนวโน้มที่จะเป็นสาระสำคัญก็ต่อเมื่อมีความเข้าใจทั้งที่เป็นทางการหรือไม่เป็นทางการว่าสิทธิการลาป่วยที่ไม่ได้ใช้ที่ยังได้รับค่าตอบแทน อาจได้รับชดเชยด้วยวันหยุดที่ได้รับค่าตอบแทนเท่านั้น

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 14 และ 15**

กิจการมีพนักงาน 100 คน ซึ่งมีสิทธิที่จะลาป่วยโดยได้รับค่าจ้างปีละ 5 วันทำการ วันลาป่วยที่ไม่ได้ใช้จะยกไปใช้ได้ในปีปฏิทิน การใช้สิทธิลาป่วยจะเริ่มใช้จากสิทธิของปีปัจจุบันก่อนแล้วจึงใช้สิทธิที่ยกมาจากปีก่อน (วิธีเข้าหลัง-ออกก่อน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 สิทธิที่ยังไม่ได้ใช้โดยเฉลี่ยคือ 2 วันต่อคน กิจการคาดการณ์จากประสบการณ์ในอดีต ซึ่งคาดว่าจะยังคงมีอยู่ต่อไปว่า ในปี 25X2 พนักงาน 92 คน จะลาป่วยคนละไม่เกิน 5 วัน และอีก 8 คนที่เหลือจะลาป่วยเฉลี่ยคนละ 6.5 วัน

กิจการคาดว่าจะมีการจ่ายเพิ่มเติมเป็นเวลา 12 วัน สำหรับการลาป่วยซึ่งเป็นผลมาจากสิทธิที่ยังไม่ได้ใช้สะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เท่ากับ 12 วัน (8 คน \* 1.5 วันต่อคน) ดังนั้น กิจการจะรับรู้หนี้สินเท่ากับจำนวนเงินที่จ่ายสำหรับการลาป่วย 12 วัน

16. สิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดไม่สะสมจะไม่ถูกยกยอดไป สิทธิการลางานดังกล่าวจะหมดสิทธิไปหากสิทธิในงวดปัจจุบันไม่ได้ถูกใช้ทั้งหมด และพนักงานไม่มีสิทธิที่จะได้รับค่าตอบแทนสำหรับสิทธิการลางานที่ไม่ได้ใช้ดังกล่าวเมื่อออกจากงาน กรณีดังกล่าวมักเป็นกรณีของการลาป่วย (สิทธิในอดีตที่ไม่ได้ใช้ไม่ได้ทำให้สิทธิในอนาคตเพิ่มขึ้น) การลาตลอดบุตร หรือการลาเพื่อเลี้ยงดูบุตร และการลาเพื่อกิจของศาลยุติธรรมหรือการลาเพื่อราชการทหารที่ยังได้รับ

คำตอบแทน กิจการไม่ต้องรับรู้หนี้สินหรือค่าใช้จ่ายจนกว่าจะมีการรายงานเกิดขึ้น เนื่องจากการให้บริการของพนักงานไม่ได้ทำให้จำนวนของผลประโยชน์เพิ่มขึ้น

## โครงการส่วนแบ่งกำไรและโครงการโบนัส

17. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่คาดว่าจะต้องจ่ายของส่วนแบ่งกำไรและโบนัสตามย่อหน้าที่ 10 หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

17.1 กิจการมีภาระผูกพันทางกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमानในปัจจุบันที่จะต้องจ่ายเนื่องจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในอดีต

17.2 สามารถประมาณภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

ภาระผูกพันในปัจจุบันจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อกิจการไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้นอกจากจะต้องจ่ายเงิน

18. ภายใต้โครงการส่วนแบ่งกำไรบางโครงการ พนักงานจะได้รับส่วนแบ่งกำไรต่อเมื่อยังคงทำงานกับกิจการตามระยะเวลาที่ระบุไว้ โครงการดังกล่าวจะก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमानเมื่อพนักงานได้ให้บริการซึ่งจะเพิ่มมูลค่าของจำนวนเงินที่กิจการต้องจ่ายหากพนักงานยังคงให้บริการจนครบระยะเวลาที่กำหนด การวัดมูลค่าของภาระผูกพันจากการอนุमानนี้สะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานบางคนอาจออกจากงานโดยไม่ได้รับการจ่ายส่วนแบ่งกำไร

### ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 18

โครงการส่วนแบ่งกำไรกำหนดให้กิจการจ่ายกำไรสำหรับปีตามสัดส่วนที่ระบุไว้ให้พนักงานที่ทำงานตลอดปี หากไม่มีพนักงานลาออกจากงานระหว่างปี ส่วนแบ่งกำไรที่จะจ่ายทั้งหมดสำหรับปีจะเท่ากับร้อยละ 3 ของกำไรสุทธิ กิจการคาดว่าอัตราการเข้าออกของพนักงานทำให้การจ่ายส่วนแบ่งกำไรลดลงเป็นร้อยละ 2.5 ของกำไร

กิจการรับรู้หนี้สินและค่าใช้จ่ายที่ร้อยละ 2.5 ของกำไรสุทธิ

19. กิจการอาจไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายที่จะจ่ายโบนัส อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีกิจการอาจมีธรรมเนียมปฏิบัติในการจ่ายโบนัส ซึ่งในกรณีเช่นนี้กิจการมีภาระผูกพันจากการอนุमानเนื่องจากกิจการไม่มีทางเลือกอื่นนอกจากจะต้องจ่ายโบนัสนั้น การวัดมูลค่าของภาระผูกพันจากการอนุमानนี้สะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานบางคนออกจากงานไปโดยไม่ได้รับโบนัส

20. กิจการสามารถประมาณภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमानสำหรับโครงการส่วนแบ่งกำไรหรือโครงการโบนัสได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

20.1 เงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการมีสูตรในการคำนวณจำนวนผลประโยชน์

20.2 กิจการกำหนดจำนวนที่จะจ่ายก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน

20.3 ธรรมเนียมปฏิบัติในอดีตทำให้ทราบชัดเจนถึงจำนวนเงินของภาระผูกพันจากการอนุमान

21. ภาระผูกพันจากโครงการส่วนแบ่งกำไรและโครงการโบนัสเกิดจากการให้บริการของพนักงานและไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ ดังนั้น กิจการจะรับรู้ต้นทุนของโครงการส่วนแบ่งกำไรและโครงการโบนัสเป็นค่าใช้จ่าย ไม่ใช่การจัดสรรจากกำไรสุทธิให้กับเจ้าของกิจการ
22. หากการจ่ายส่วนแบ่งกำไรและโบนัสยังไม่ถึงกำหนดจ่ายทั้งจำนวนภายใน 12 เดือนหลังวันสิ้นสุดที่พนักงานให้บริการที่เกี่ยวข้อง การจ่ายเงินนี้ถือเป็นผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (ตามย่อหน้าที่ 126 ถึง 131)

### การเปิดเผยข้อมูล

23. แม้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน โดยเฉพาะ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ อาจกำหนดให้เปิดเผยไว้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งกิจการจะต้องเปิดเผย ข้อมูลเรื่องผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน

### ผลประโยชน์หลังออกจากงาน – ความแตกต่างระหว่างโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้และโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

24. ผลประโยชน์หลังออกจากงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้
  - 24.1 ผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน เช่น บำนาญ และ
  - 24.2 ผลประโยชน์อื่นหลังออกจากงาน เช่น การประกันชีวิต และการรักษาพยาบาลหลังออกจากงานการจัดการเรื่องของผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานดังกล่าวถือว่าเป็นโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับการจัดการดังกล่าวทั้งหมด ไม่ว่าจะมีการตั้งกิจการแยกออกมาต่างหากเพื่อรับเงินสมทบและจ่ายผลประโยชน์หรือไม่
25. โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานสามารถจัดประเภทเป็นโครงการสมทบเงินหรือโครงการผลประโยชน์ โดยขึ้นอยู่กับเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจซึ่งพิจารณาจากกฎเกณฑ์และเงื่อนไขหลักของโครงการภายใต้โครงการสมทบเงิน
  - 25.1 ภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানของกิจการจะจำกัดเพียงจำนวนเงินที่กิจการตกลงจะสมทบเข้ากองทุน ดังนั้น จำนวนผลประโยชน์หลังออกจากงานที่พนักงานได้รับ จะกำหนดจากจำนวนเงินที่กิจการจ่ายสมทบ (และบางครั้งพนักงานร่วมสะสมด้วย) ให้กับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานหรือให้กับบริษัทประกัน รวมทั้งผลตอบแทนการลงทุนที่เกิดจากเงินสมทบดังกล่าว

- 25.2 ดังนั้น ความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ในกรณีผลประโยชน์จะน้อยกว่าที่คาดการณ์ไว้) และความเสี่ยงจากการลงทุน (ในกรณีสินทรัพย์ที่นำไปลงทุนไม่เพียงพอต่อการจ่ายผลประโยชน์) จะตกอยู่กับพนักงาน
26. ตัวอย่างของกรณีที่เกิดภาวะผูกพันของกิจการไม่จำกัดอยู่เพียงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายสมทบเข้ากองทุนเท่านั้น คือการที่กิจการก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมายหรือภาวะผูกพันจากการอนุমানโดย
- 26.1 ใช้สูตรคำนวณผลประโยชน์ของโครงการซึ่งไม่ได้เชื่อมโยงกับจำนวนเงินจ่ายสมทบเพียงอย่างเดียว
- 26.2 มีการประกันผลตอบแทนของเงินสมทบไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมผ่านโครงการ หรือ
- 26.3 มีธรรมเนียมปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุমান เช่น กิจการมีประวัติการเพิ่มผลประโยชน์ให้แก่พนักงานที่มีอยู่เดิม เพื่อให้สอดคล้องกับภาวะเงินเพื่อจนถึงเป็นธรรมเนียมปฏิบัติ แม้จะไม่มีข้อผูกพันทางกฎหมายก็ตาม
27. ภายใต้โครงการผลประโยชน์
- 27.1 ภาวะผูกพันของกิจการคือ การที่ต้องจัดหาผลประโยชน์ที่ตกลงไว้ให้พนักงานปัจจุบันและพนักงานในอดีต และ
- 27.2 โดยเนื้อหาแล้ว กิจการต้องรับความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ในกรณีต้นทุนของผลประโยชน์สูงกว่าที่คาดการณ์ไว้) และความเสี่ยงจากการลงทุน ดังนั้น หากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยหรือการลงทุนไม่เป็นไปตามที่คาด ภาวะผูกพันของกิจการอาจเพิ่มขึ้น
28. ตั้งแต่ย่อหน้าที่ 29 ถึง 42 จะอธิบายความแตกต่างระหว่างโครงการสมทบเงินกับโครงการผลประโยชน์ในแง่ที่เป็นโครงการของกลุ่มนายจ้าง โครงการระดับภาครัฐ และผลประโยชน์ที่มีการประกัน

### โครงการของกลุ่มนายจ้าง

29. กิจการต้องจัดโครงการของกลุ่มนายจ้างเป็นโครงการสมทบเงินหรือโครงการผลประโยชน์โดยพิจารณาตามเงื่อนไขของโครงการ (รวมทั้งภาวะผูกพันจากการอนุমানนอกเหนือจากเงื่อนไขที่เป็นทางการ) หากโครงการของกลุ่มนายจ้างเป็นโครงการผลประโยชน์ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 29.1 รับรู้ภาวะผูกพันของโครงการผลประโยชน์ สินทรัพย์โครงการ และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการตามสัดส่วนที่เป็นของกิจการในลักษณะเดียวกับโครงการผลประโยชน์โครงการอื่น
- 29.2 เปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 120ก
30. เมื่อมีข้อมูลไม่เพียงพอที่จะใช้การบัญชีเกี่ยวกับโครงการของกลุ่มนายจ้างในลักษณะของโครงการผลประโยชน์ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 30.1 บันทึกบัญชีโครงการตามย่อหน้าที่ 44 ถึง 46 เสมือนเป็นโครงการสมทบเงิน
  - 30.2 เปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
    - 30.2.1 ข้อเท็จจริงที่ว่าโครงการดังกล่าวเป็นโครงการผลประโยชน์ และ
    - 30.2.2 เหตุผลที่ทำให้กิจการมีข้อมูลไม่เพียงพอที่จะบันทึกบัญชีเป็นโครงการผลประโยชน์ได้ และ
  - 30.3 ในกรณีที่กิจการเกิดส่วนเกินหรือส่วนขาดในโครงการที่อาจส่งผลกระทบต่อถึงจำนวนเงินที่จะจ่ายสมทบในอนาคต ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เพิ่มเติม
    - 30.3.1 ข้อมูลที่มีเกี่ยวกับส่วนขาดหรือส่วนเกินของโครงการ
    - 30.3.2 หลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดส่วนขาดหรือส่วนเกินนั้น
    - 30.3.3 นัยของผลกระทบที่จะเกิดขึ้นกับกิจการ (ถ้ามี)
31. ตัวอย่างรูปแบบหนึ่งของโครงการของกลุ่มนายจ้างที่เป็นโครงการผลประโยชน์ ได้แก่
- 31.1 การจ่ายเงินเข้าโครงการตามความจำเป็นในแต่ละงวด เช่น การจ่ายเงินสมทบถูกกำหนดให้อยู่ในระดับที่คาดว่าจะเพียงพอสำหรับผลประโยชน์ที่จะต้องจ่ายภายในงวดนั้น ส่วนผลประโยชน์ในอนาคตที่ได้รับในงวดปัจจุบันก็จะจ่ายจากเงินสมทบในอนาคต และ
  - 31.2 ผลประโยชน์ของพนักงานกำหนดจากระยะเวลาการทำงานและกิจการที่เข้าร่วมโครงการ ไม่มีวิธีอื่นที่เป็นไปได้ที่จะไม่ร่วมโครงการ นอกจากการจ่ายเงินสมทบสำหรับผลประโยชน์ที่พนักงานควรได้รับจนถึงวันที่กิจการไม่ร่วมโครงการ โครงการนี้ก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยแก่กิจการ ทำให้กิจการจะต้องเพิ่มเงินสมทบหรือชักจูงให้พนักงานรับผลประโยชน์ลดลงในกรณีที่ผลประโยชน์ของพนักงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานทำให้กิจการมีต้นทุนของผลประโยชน์ที่ได้รับแล้วมากกว่าที่คาดการณ์ไว้ โครงการนี้ถือเป็นโครงการผลประโยชน์
32. เมื่อมีข้อมูลเพียงพอเกี่ยวกับโครงการของกลุ่มนายจ้างที่มีลักษณะเป็นโครงการผลประโยชน์ กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันของผลประโยชน์ สินทรัพย์โครงการ และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานในลักษณะเดียวกับโครงการผลประโยชน์อื่น ๆ ตามสัดส่วนที่เป็นของแต่ละกิจการ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี กิจการอาจไม่สามารถระบุส่วนแบ่งของตนเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของโครงการได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะบันทึกบัญชี ซึ่งอาจเกิดขึ้นหาก
- 32.1 กิจการไม่ได้รับข้อมูลของโครงการเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือ
  - 32.2 โครงการทำให้กิจการที่เข้าร่วมเกิดความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเกี่ยวกับพนักงานปัจจุบันและพนักงานในอดีตของกิจการอื่น ซึ่งส่งผลให้ไม่มีหลักเกณฑ์ที่น่าเชื่อถือและสม่าเสมอในการจัดสรรภาระผูกพัน สินทรัพย์ และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการในส่วนของแต่ละกิจการที่เข้าร่วม

ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องรับรู้โครงการเสมือนโครงการดังกล่าวเป็นโครงการสมทบเงินของกิจการ และเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามย่อหน้าที่ 30

- 32ก หากมีข้อตกลงภายใต้สัญญาระหว่างโครงการของกลุ่มนายจ้างและผู้เข้าร่วมโครงการถึงวิธีกำหนดการจ่ายส่วนเกินของโครงการให้ผู้เข้าร่วมโครงการ (หรือจัดหาเงินสำหรับส่วนขาด) ผู้เข้าร่วมในโครงการของกลุ่ม นายจ้างตามสัญญาดังกล่าวที่รับรู้โครงการของกลุ่มนายจ้างลักษณะนี้เป็นโครงการสมทบเงินตามย่อหน้าที่ 30 ต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากข้อตกลงภายใต้สัญญาดังกล่าว และรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 32ก**

กิจการเข้าร่วมโครงการผลประโยชน์ของกลุ่มนายจ้างที่ไม่ได้จัดเตรียมการประเมินมูลค่าของโครงการตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ดังนั้นกิจการต้องบันทึกบัญชีเสมือนว่าเป็นโครงการสมทบเงิน การวัดมูลค่าของกองทุนซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แสดงให้เห็นถึงส่วนขาด 100 ล้านบาทในโครงการ โครงการมีข้อตกลงตามสัญญาเกี่ยวกับกำหนดการสมทบเงินของนายจ้างที่เข้าร่วมโครงการเพื่อลดส่วนขาดลงภายในเวลา 5 ปี เงินสมทบทั้งหมดที่เป็นส่วนที่กิจการต้องสมทบเข้าตามสัญญาคือ 8 ล้านบาท

กิจการรับรู้หนี้สินสำหรับเงินสมทบที่ปรับมูลค่าเงินตามเวลาและค่าใช้จ่ายในจำนวนเท่ากันในกำไรหรือขาดทุน

- 32ข มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นบางรายการโครงการของกลุ่มนายจ้างอาจก่อให้เกิดหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งอาจเกิดจากตัวอย่างดังต่อไปนี้

- (1) ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกี่ยวข้องกับกิจการอื่นที่เข้าร่วมโครงการ เนื่องจากแต่ละกิจการที่เข้าร่วมโครงการของกลุ่มนายจ้างต้องมีส่วนร่วมรับความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของกิจการอื่นทุกกิจการที่เข้าร่วมโครงการด้วย หรือ
- (2) ความรับผิดชอบภายใต้เงื่อนไขของโครงการที่จะต้องรับผิดชอบทางการเงินในส่วนที่ขาดของโครงการหากกิจการอื่นหยุดเข้าร่วมโครงการ

33. โครงการของกลุ่มนายจ้างแตกต่างจากโครงการรวมกลุ่มบริหาร โครงการรวมกลุ่มบริหารเป็นเพียงการนำ โครงการของนายจ้างแต่ละรายมารวมกันเพื่อให้ นายจ้างที่เข้าร่วมนำสินทรัพย์มาร่วมกันลงทุนและลดค่าใช้จ่ายในการบริหารและจัดการการลงทุน โดยสิทธิเรียกร้องของนายจ้างแต่ละรายยังคงแยกจากกันเพื่อผลประโยชน์ของลูกจ้างของแต่ละกิจการโดยเฉพาะ โครงการรวมกลุ่มบริหารดังกล่าวไม่ทำให้เกิดปัญหาในการบันทึกบัญชี เพราะกิจการมีข้อมูลเพียงพอที่จะปฏิบัติเช่นเดียวกับโครงการอื่น ๆ ที่เป็นของนายจ้างรายเดียว เนื่องจากโครงการดังกล่าวไม่ทำให้กิจการที่เข้าร่วมเกิดความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเกี่ยวกับพนักงานปัจจุบันและ

พนักงานในอดีตของกิจการอื่น ๆ คำนิยามในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการจัดประเภทโครงการรวมกลุ่มบริหารเป็นโครงการสมทบเงินหรือโครงการผลประโยชน์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของโครงการ (รวมทั้งภาระผูกพันจากการอนุमानนอกเหนือจากเงื่อนไขที่เป็นทางการด้วย)

### **โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ที่กิจการต่างๆ ที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันร่วมรับความเสี่ยง**

34. โครงการผลประโยชน์ที่กิจการต่างๆ ที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (เช่น บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย) ร่วมรับความเสี่ยง ไม่ถือเป็นโครงการของกลุ่มนายจ้าง
- 34ก กิจการที่เข้าร่วมในโครงการประเภทดังกล่าวต้องเก็บข้อมูลเกี่ยวกับโครงการโดยรวมซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยอาศัยข้อสมมติพื้นฐานที่ใช้กับโครงการโดยรวม กรณีที่มีข้อตกลงหรือนโยบายให้บริการต้นทุนของผลประโยชน์สุทธิสำหรับโครงการโดยรวม ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นของแต่ละกิจการในกลุ่ม กิจการต้องรับรู้ต้นทุนผลประโยชน์สุทธิดังกล่าวในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินแต่ละบริษัท หากไม่มีข้อตกลงหรือนโยบายดังกล่าว ต้นทุนของผลประโยชน์สุทธิต้องรับรู้ในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินแต่ละบริษัทของกิจการในกลุ่มที่มีนายจ้างให้การสนับสนุนโครงการตามกฎหมาย กิจการอื่นในกลุ่มต้องรับรู้ต้นทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินแต่ละบริษัทเท่ากับส่วนที่ต้องจ่ายสมทบสำหรับงวดนั้น
- 34ข การเข้าร่วมโครงการดังกล่าวเป็นรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของแต่ละกิจการในกลุ่ม ดังนั้นกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินแต่ละบริษัท
- (1) ข้อตกลงหรือนโยบายการรับภาระต้นทุนของผลประโยชน์สุทธิ หรือข้อเท็จจริงว่าไม่มีนโยบายดังกล่าว
  - (2) นโยบายการกำหนดส่วนที่กิจการต้องจ่ายสมทบ
  - (3) หากกิจการบันทึกการบันทึกรับต้นทุนของผลประโยชน์สุทธิตามย่อหน้าที่ 34ก กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับโครงการในภาพรวมตามย่อหน้าที่ 120 ถึง 121
  - (4) หากกิจการบันทึกจำนวนที่ต้องจ่ายสมทบสำหรับงวดตามย่อหน้าที่ 34ก กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับโครงการในภาพรวมตามย่อหน้าที่ 120ก (2) ถึง 120ก (5) 120ก (10) 120ก (14) 120ก (15) 120ก (17) และ 121 ข้อมูลอื่นที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 120ก ไม่ต้องเปิดเผย
35. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

### **โครงการระดับภาครัฐ**

36. กิจการต้องรับรู้โครงการระดับภาครัฐในลักษณะเดียวกับโครงการของกลุ่มนายจ้าง (ตามย่อหน้าที่ 29 ถึง 30)

37. โครงการระดับภาครัฐเป็นโครงการที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายเพื่อบังคับใช้กับทุกกิจการ (หรือทุกกิจการในหมวดใดหมวดหนึ่ง เช่น อุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่งโดยเฉพาะ) และดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐในระดับประเทศหรือท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่น (เช่น หน่วยงานอิสระที่ตั้งขึ้นมาเพื่อโครงการนี้โดยเฉพาะ) ซึ่งไม่อยู่ภายใต้การควบคุมหรืออิทธิพลของกิจการที่เสนอรายงาน บางโครงการที่กิจการจัดตั้งจัดให้มีทั้งผลประโยชน์ภาคบังคับเพื่อทดแทนผลประโยชน์ที่ครอบคลุมโดยโครงการระดับภาครัฐ และให้ผลประโยชน์โดยสมัครใจเพิ่มเติมโครงการดังกล่าวไม่ถือเป็นโครงการระดับภาครัฐ
38. โครงการระดับภาครัฐจัดเป็นโครงการผลประโยชน์หรือโครงการสมทบเงิน ซึ่งโดยลักษณะแล้วขึ้นอยู่กับภาระผูกพันของกิจการภายใต้โครงการนั้น โครงการระดับภาครัฐหลาย ๆ โครงการได้รับการสนับสนุนเงินสมทบเข้าโครงการลักษณะเหมาะสมตามความจำเป็นในแต่ละงวด โดยจำนวนเงินที่จ่ายสมทบเข้าโครงการถูกกำหนดให้อยู่ในระดับที่เพียงพอกับผลประโยชน์ที่ต้องจ่ายในงวดนั้น ผลประโยชน์ในอนาคตที่ได้รับในงวดปัจจุบันจะจ่ายจากเงินที่จะสมทบเข้าโครงการในอนาคต อย่างไรก็ตาม สำหรับโครงการระดับภาครัฐส่วนใหญ่ กิจการมักไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमानที่จะต้องจ่ายผลประโยชน์เหล่านั้นในอนาคต มีเพียงภาระผูกพันที่ต้องจ่ายเงินสมทบเมื่อถึงกำหนดเวลาเท่านั้น อีกทั้งหากกิจการเลิกจ้างพนักงานที่เป็นสมาชิกของโครงการระดับภาครัฐ ก็ไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายผลประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากโครงการในปีก่อน ๆ ด้วย ดังนั้น โครงการระดับภาครัฐจึงมักจัดเป็นโครงการสมทบเงิน อย่างไรก็ตาม หากเกิดกรณีที่โครงการระดับภาครัฐมีลักษณะเป็นโครงการผลประโยชน์ (ซึ่งมักไม่ค่อยเกิดขึ้น) กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 29 ถึง 30

### ผลประโยชน์ที่มีการประกัน

39. กิจการอาจจ่ายค่าเบี้ยประกันเพื่อสมทบเงินทุนแก่โครงการผลประโยชน์หลังจากออกงาน กิจการต้องถือว่าโครงการดังกล่าวเป็นโครงการสมทบเงิน เว้นแต่กิจการจะมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान (ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมผ่านโครงการ) ที่จะต้องทำตามข้อใดข้อหนึ่งดังนี้
- 39.1 จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานโดยตรงเมื่อครบกำหนด
- 39.2 จ่ายเพิ่มเติมส่วนต่าง หากผู้รับประกันไม่จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมดในอนาคต ซึ่งเกิดจากการให้บริการของพนักงานในงวดก่อน ๆ และงวดปัจจุบัน
- หากกิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमानดังกล่าว กิจการต้องถือว่าโครงการนั้นเป็นโครงการผลประโยชน์
40. ผลประโยชน์ที่มีการประกันตามกรรมธรรม์ประกันภัยไม่จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์โดยตรงหรือโดยอัตโนมัติกับภาระผูกพันของกิจการเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โครงการผลประโยชน์หลัง



ออกจางานที่เกี่ยวข้องกับกรรมธรรม์ประกันภัยขึ้นอยู่กับการแยกข้อแตกต่างระหว่างการบัญชี และการจ่ายเงินเข้ากองทุน เช่นเดียวกับโครงการอื่น ๆ ที่มีการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน

41. หากกิจการสมทบเงินทุนสำหรับภาระผูกพันผลประโยชน์หลังออกจางานด้วยการซื้อกรรมธรรม์ประกันภัย โดยที่กิจการยังคงมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানเกี่ยวกับผลประโยชน์นั้น (ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมผ่านโครงการ โดยผ่านกลไกการกำหนดเบี้ยประกันในอนาคต หรือโดยผ่านความสัมพันธ์ของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้รับประกัน) การจ่ายเบี้ยประกันไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการเกี่ยวกับการสมทบเงิน กิจการจึงต้องปฏิบัติทุกชั้น ดังนี้
  - 41.1 บันทึกบัญชีสำหรับกรรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไขตามเกณฑ์เป็นสินทรัพย์โครงการ (ตามย่อหน้าที่ 7)
  - 41.2 รับรู้กรรมธรรม์ประกันภัยอื่น ๆ เป็นสิทธิที่จะได้รับชดเชย (หากกรรมธรรม์เหล่านั้นเข้าหลักเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 104ก)
42. หากกรรมธรรม์ประกันภัยอยู่ในชื่อของผู้เข้าร่วมโครงการโดยเฉพาะหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมโครงการ และกิจการไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানที่จะต้องชดเชยผลขาดทุนตามกรรมธรรม์ กิจการไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายผลประโยชน์แก่พนักงานในขณะที่ผู้รับประกันจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบการจ่ายผลประโยชน์ดังกล่าว การจ่ายเบี้ยประกันในอัตราคงที่ตามกรรมธรรม์ดังกล่าว โดยเนื้อหาแล้วเป็นการจ่ายชำระภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน มากกว่าเป็นการลงทุนเพื่อให้สามารถชำระภาระผูกพันได้ ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องบันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินอีกต่อไป และต้องถือว่าการจ่ายนั้นเป็นการสมทบตามโครงการสมทบเงิน

### ผลประโยชน์หลังออกจางาน – โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้

43. การบัญชีสำหรับโครงการสมทบเงินมีลักษณะตรงไปตรงมา เนื่องจากภาระผูกพันของกิจการที่รายงานในแต่ละงวดถูกกำหนดโดยจำนวนที่สมทบในงวดนั้น ดังนั้น จึงไม่ต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อวัดมูลค่าของภาระผูกพันหรือค่าใช้จ่าย และไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดกำไร ขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย นอกจากนั้น ภาระผูกพันจะวัดมูลค่าตามหลักเกณฑ์โดยไม่ต้องคิดลด เว้นแต่ภาระผูกพันดังกล่าวมีกำหนดจ่ายทั้งจำนวนเกินกว่า 12 เดือน นับจากวันสิ้นงวดที่พนักงานให้บริการ

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

44. เมื่อพนักงานได้ให้บริการแก่กิจการในระหว่างงวด กิจการต้องรับรู้เงินสมทบที่ต้องจ่ายให้โครงการสมทบเงินเพื่อตอบแทนสำหรับบริการที่พนักงานให้ โดย
- 44.1 รับรู้เป็นหนี้สิน (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) หลังหักเงินสมทบที่จ่ายแล้ว ถ้าเงินสมทบที่จ่ายแล้วสูงกว่าเงินสมทบที่ครบกำหนดจ่ายก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์ (ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า) ภายใต้ขอบเขตที่ว่าจำนวนที่มีการจ่ายล่วงหน้าจะทำให้เกิด การลดลงของการจ่ายเงินในอนาคตหรือได้รับเงินสดกลับคืน และ
- 44.2 รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมเงินสมทบเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
45. หากส่วนของเงินสมทบตามโครงการสมทบเงินครบกำหนดจ่ายทั้งหมดภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นงวดที่พนักงานให้บริการ กิจการต้องคิดลดเงินสมทบโดยใช้อัตราตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 78

## การเปิดเผยข้อมูล

46. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการสมทบเงิน
47. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินสมทบตามโครงการสมทบเงินสำหรับผู้บริหารสำคัญ

## ผลประโยชน์หลังออกจากงาน – โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

48. การบัญชีสำหรับโครงการผลประโยชน์มีความซับซ้อน เนื่องจากกิจการต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อวัดมูลค่าของภาระผูกพันและค่าใช้จ่าย และมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย นอกจากนี้ เนื่องจากกิจการอาจชำระภาระผูกพันหลังจากพนักงานให้บริการแล้วเป็นเวลาหลายปี จะต้องวัดมูลค่าของภาระผูกพันตามหลักเกณฑ์การคิดลด

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

49. โครงการผลประโยชน์อาจไม่ได้จัดตั้งเป็นกองทุน หรืออาจจัดตั้งเป็นกองทุนที่กิจการจ่ายเงินสมทบทั้งหมด หรือบางส่วน และบางครั้งพนักงานร่วมสมทบด้วยโดยจ่ายสมทบเข้าไปในกิจการหรือกองทุนที่แยกต่างหากตามกฎหมายจากกิจการที่เสนอรายงาน โดยผลประโยชน์ของพนักงานจะจ่ายออกจากกองทุนดังกล่าว การจ่ายผลประโยชน์จากกองทุนเมื่อครบกำหนดไม่ได้ขึ้นอยู่กับเพียงฐานะการเงินและผลการลงทุนของกองทุนเท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับความสามารถ (และความตั้งใจ) ของกิจการที่จะชดเชยเงินทุนส่วนที่ขาดไปของสินทรัพย์ในกองทุนด้วย ดังนั้น โดยเนื้อหาแล้วกิจการจึงรับประกันความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและความเสี่ยงจากการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการนั้น ค่าใช้จ่ายที่รับรู้สำหรับโครงการผลประโยชน์จึงไม่จำเป็นต้องเท่ากับจำนวนเงินสมทบที่ต้องจ่ายในงวดเท่านั้น
50. การบันทึกบัญชีสำหรับโครงการผลประโยชน์ มีขั้นตอนดังนี้
- 50.1 ใช้เทคนิคจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อจัดทำประมาณการจำนวนผลประโยชน์ที่พนักงานควรได้รับเป็นการตอบแทนสำหรับบริการที่พนักงานให้ในงวดก่อนและงวดปัจจุบันได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีนี้ทำให้กิจการจะต้องกำหนดจำนวนผลประโยชน์ที่จะบันทึกในงวดก่อนและงวดปัจจุบัน (ตามย่อหน้าที่ 67 ถึง 71) และจัดทำประมาณการ (ตามข้อสมมติจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย) โดยใช้ค่าตัวแปรด้านประชากรศาสตร์ (เช่น อัตราการหมุนเวียนของพนักงานและอัตราการเสียชีวิต) และตัวแปรทางการเงิน (เช่น เงินเดือนและค่ารักษาพยาบาลที่จะเพิ่มขึ้นในอนาคต) ที่มีผลต่อต้นทุนของผลประโยชน์ (ตามย่อหน้าที่ 72 ถึง 91)
- 50.2 คิดลดผลประโยชน์โดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method) เพื่อกำหนดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์และต้นทุนบริการปัจจุบัน (ตามย่อหน้าที่ 64 ถึง 66)
- 50.3 กำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (ตามย่อหน้าที่ 102 ถึง 104)
- 50.4 กำหนดกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดขึ้นทั้งหมดและจำนวนกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ต้องรับรู้เพิ่มเติม (ตามย่อหน้าที่ 92 ถึง 95)
- 50.5 เมื่อเริ่มนำโครงการมาใช้เป็นครั้งแรกหรือมีการเปลี่ยนแปลงโครงการ ให้กำหนดต้นทุนการบริการในอดีตของพนักงาน (ตามย่อหน้าที่ 96 ถึง 101) และ
- 50.6 เมื่อมีการลดขนาดโครงการลง หรือจ่ายชำระผลประโยชน์ ให้กำหนดผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องด้วย (ตามย่อหน้าที่ 109 ถึง 115)

หากกิจการมีโครงการผลประโยชน์มากกว่าหนึ่งโครงการ ให้ปฏิบัติตามขั้นตอนเหล่านี้แยกแต่ละโครงการที่มีสาระสำคัญ

51. ในบางกรณี การประมาณการหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ข้อมูลที่เพียงพอในการประมาณที่เชื่อถือได้ ซึ่งทำให้กิจการอาจมีต้องคำนวณอย่างละเอียดตามที่แสดงในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

### การบัญชีสำหรับภาระผูกพันจากการอนุमान

52. กิจการต้องไม่บันทึกบัญชีเฉพาะภาระผูกพันตามกฎหมายภายใต้เงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการ ผลประโยชน์เท่านั้น แต่ต้องบันทึกภาระผูกพันจากการอนุमानที่เกิดจากประเพณีปฏิบัติที่ไม่เป็นทางการของกิจการด้วย ประเพณีปฏิบัติที่ไม่เป็นทางการทำให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमान ซึ่งกิจการไม่มีทางเลือกอื่นนอกจากการจ่ายผลประโยชน์ให้กับพนักงาน ตัวอย่างของภาระผูกพันจากการอนุमान เช่น หากมีการเปลี่ยนแปลงประเพณีปฏิบัติที่ไม่เป็นทางการของกิจการจะเป็นสาเหตุให้เกิดความเสียหายที่ไม่สามารถยอมรับได้ต่อความสัมพันธ์กับพนักงาน
53. เงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการผลประโยชน์อาจอนุญาตให้กิจการบอกเลิกภาระผูกพันตามโครงการได้ อย่างไรก็ตาม การยกเลิกโครงการมักทำได้ยากหากกิจการยังคงต้องการจ้างพนักงานอยู่ ดังนั้น หากไม่มีหลักฐานโต้แย้งเป็นอย่างอื่น การบัญชีสำหรับผลประโยชน์หลังออกจากงานถือว่ากิจการที่ในปัจจุบันสัญญาว่าจะให้ผลประโยชน์จะยังคงปฏิบัติตามสัญญานั้นตลอดอายุงานที่เหลืออยู่ของพนักงาน

### งบแสดงฐานะการเงิน

54. จำนวนที่รับรู้เป็นหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ต้องเป็นผลรวมสุทธิของรายการดังนี้
- 54.1 มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ตามย่อหน้าที่ 64)
  - 54.2 บวกผลกำไรหรือหักผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้จากการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 92 ถึง 93
  - 54.3 หักต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่ได้รับรู้ (ตามย่อหน้าที่ 96)
  - 54.4 หักมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่สามารถนำไปจ่ายภาระผูกพันได้โดยตรง (ตามย่อหน้าที่ 102 ถึง 104)
55. มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ คือ ภาระผูกพันขั้นต้นก่อนหักมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์โครงการใดๆ
56. กิจการต้องกำหนดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการโดยสม่ำเสมอเพียงพอที่จะไม่ทำให้จำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงินแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญจากจำนวนเงินที่ควรจะเป็น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

57. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน แต่ไม่บังคับให้กิจการใช้ผู้เชี่ยวชาญทางคณิตศาสตร์ประกันภัยที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสมเป็นผู้วัดมูลค่าภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังออกจากงานที่มีสาระสำคัญทั้งหมด เหตุผลในทางปฏิบัติคือ กิจการอาจให้ผู้เชี่ยวชาญทางคณิตศาสตร์ประกันภัยวัดมูลค่าภาระผูกพันก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม ให้นำผลจากการวัดมูลค่าของรายการที่มีสาระสำคัญและภาวะการณ์ต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ เช่น การเปลี่ยนแปลงราคาตลาดและอัตราดอกเบี้ยมาทำให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

58. จำนวนที่กำหนดได้จากย่อหน้าที่ 54 อาจเป็นตัวเลขติดลบ (ซึ่งหมายถึงสินทรัพย์) กิจการต้องวัดค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวตามมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างรายการใดรายการหนึ่งดังนี้

58.1 จำนวนที่กำหนดได้จากย่อหน้าที่ 54

58.2 ผลรวมของ

58.2.1 ผลขาดทุนสุทธิจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้และต้นทุนบริการในอดีต (ตามย่อหน้าที่ 92 ถึง 93 และ 96)

58.2.2 มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่มีอยู่ในรูปของเงินที่ได้รับคืนจากโครงการ หรือการลดเงินสมทบโครงการที่จะจ่ายในอนาคตลง มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจดังกล่าวต้องกำหนดโดยใช้อัตราคิดลดที่ระบุไว้ตามย่อหน้าที่ 78

58ก การปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 58 ต้องไม่ทำให้กิจการรับรู้กำไรเพียงเพราะมีผลขาดทุนจากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยหรือต้นทุนบริการในอดีตในงวดปัจจุบัน หรือรับรู้ผลขาดทุนเพียงเพราะมีกำไรจากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในงวดปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ทันทีภายใต้ย่อหน้าที่ 54 หากรายการดังกล่าวเกิดขึ้นในขณะที่มีการกำหนดสินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์ตามย่อหน้าที่ 58.2

(1) ผลขาดทุนสุทธิจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับงวดปัจจุบัน และต้นทุนบริการในอดีตสำหรับงวดปัจจุบันหากผลขาดทุนสุทธิจากการประมาณดังกล่าวเกินกว่าการลดลงของมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ระบุในย่อหน้าที่ 58.2.2 หากมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มขึ้น ผลขาดทุนสุทธิจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดสำหรับงวดปัจจุบันและต้นทุนบริการในอดีตสำหรับงวดปัจจุบันต้องรับรู้ทันทีตามย่อหน้าที่ 54

(2) ผลกำไรสุทธิจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับงวดปัจจุบัน หลังหักต้นทุนบริการในอดีตสำหรับงวดปัจจุบันหากผลกำไรสุทธิจากการประมาณดังกล่าวเกินกว่าการเพิ่มขึ้นของมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ระบุในย่อหน้าที่ 58.2.2 หากมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงหรือ

ลดลง ผลกำไรสุทธิจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดสำหรับ  
งวดปัจจุบันหลังหักต้นทุนบริการในอดีตสำหรับงวดปัจจุบันต้องรับรู้ทันทีตามย่อหน้าที่ 54

- 58ข กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 58ก ก็ต่อเมื่อ ณ วันต้นงวด หรือวันสิ้นงวด กิจการมีส่วนเกิน<sup>2</sup> ในโครงการผลประโยชน์ และจากเงื่อนไขของโครงการในปัจจุบันไม่สามารถได้รับส่วนเกิมนั้นคืนทั้งหมดผ่านการรับเงินคืนหรือการลดลงของการจ่ายสมทบในอนาคต ในกรณีดังกล่าวต้นทุนบริการในอดีตและ ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดขึ้นในงวด ซึ่งยังไม่ได้รับรู้ตาม ย่อหน้าที่ 54 จะเพิ่มจำนวนตามย่อหน้าที่ 58.2.1 หากการเพิ่มขึ้นนี้ไม่หักลบด้วยจำนวนที่เท่ากันของการลดลงของมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สามารถรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ 58.2.2 จะมีการเพิ่มขึ้นของยอดรวมสุทธิตามย่อหน้าที่ 58.2 และเกิดผลกำไรที่ต้องรับรู้ ย่อหน้าที่ 58ก ห้ามรับรู้กำไรในสถานการณ์เหล่านี้ ผลกระทบทางตรงข้ามเกิดกับผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในงวด ซึ่งยังไม่ได้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 54 ถึงระดับที่ผลจากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยลดผลขาดทุนสะสมจากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ย่อหน้าที่ 58ก ห้ามรับรู้ผลขาดทุนในสถานการณ์เหล่านี้
59. สินทรัพย์อาจเกิดจากการมีเงินสมทบเกินในโครงการผลประโยชน์หรือเกิดในบางกรณีที่กิจการรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย กิจการรับรู้สินทรัพย์ในกรณีดังกล่าวเนื่องจาก
- 59.1 กิจการควบคุมทรัพยากร คือ สามารถนำเงินส่วนเกินไปสร้างผลประโยชน์ในอนาคตได้
- 59.2 การควบคุมนั้นเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต (พนักงานได้ให้บริการและกิจการสมทบเงินแล้ว) และ
- 59.3 กิจการได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต โดยการลดเงินสมทบที่จะจ่ายในอนาคตลง หรือได้รับเงินสดคืน ไม่ว่าจะทางตรงแก่กิจการหรือทางอ้อมโดยโอนไปยังโครงการอื่นที่ขาดดุล
60. จำนวนสูงสุดตามย่อหน้าที่ 58.2 ไม่สามารถนำไปใช้แทนการชะลอการรับรู้ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ตามย่อหน้าที่ 92 ถึง 93) และต้นทุนบริการในอดีตบางอย่าง (ตามย่อหน้าที่ 96) นอกจากสถานการณ์ที่กล่าวในย่อหน้าที่ 58ก เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดนี้สามารถนำไปใช้แทนแนวทางที่กิจการอาจเลือกปฏิบัติเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ 155.2 ย่อหน้าที่ 120ก (6.3) กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินที่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากจำนวนสูงสุด ตามย่อหน้าที่ 58.2

---

<sup>2</sup> ส่วนเกินคือส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการที่มากกว่ามูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์หลังการออกจากงาน

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 60**

โครงการผลประโยชน์มีลักษณะดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน	1,100
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ	(1,190)
	(90)
ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้	(110)
ต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่ได้รับรู้	(70)
การเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ยังไม่ได้รับรู้เมื่อนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก ตามย่อหน้าที่ 155.2	(50)
จำนวนติดลบตามย่อหน้าที่ 54	<u>(320)</u>
มูลค่าปัจจุบันของเงินที่จะได้รับคืนในอนาคตและการลดลงของเงินสมทบ ที่จะต้องจ่ายในอนาคต	<u>90</u>
จำนวนสูงสุดตามย่อหน้าที่ 58.2 คำนวณได้ดังนี้	
ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้	110
ต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่ได้รับรู้	70
มูลค่าปัจจุบันของเงินที่จะได้รับคืนในอนาคตและการลดลงของเงินสมทบ ที่จะต้องจ่ายในอนาคต	<u>90</u>
จำนวนสูงสุด	<u>270</u>

เนื่องจาก 270 บาท น้อยกว่า 320 บาท ดังนั้น กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ 270 บาท และเปิดเผยว่าจำนวนสูงสุดได้ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลง 50 บาท (ตามย่อหน้าที่ 120ก(6.3))

**กำไรหรือขาดทุน**

61. กิจการต้องรับรู้ผลรวมสุทธิของรายการดังนี้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้
  - 61.1 ต้นทุนบริการปัจจุบัน (ตามย่อหน้าที่ 63 ถึง 91)
  - 61.2 ต้นทุนดอกเบี้ย (ตามย่อหน้าที่ 82)
  - 61.3 ผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โครงการ (ตามย่อหน้าที่ 105 ถึง 107) และจากจำนวนที่มีสิทธิที่จะได้รับชดเชย (ตามย่อหน้าที่ 104ก)
  - 61.4 ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยตามที่กำหนดไว้ในนโยบายการบัญชี (ตามย่อหน้าที่ 92 ถึง 93ง)
  - 61.5 ต้นทุนบริการในอดีต (ตามย่อหน้าที่ 96)
  - 61.6 ผลกระทบของการลดขนาดโครงการลงหรือการจ่ายชำระผลประโยชน์ (ตามย่อหน้าที่ 109 ถึง 110)

**61.7 ผลกระทบของจำนวนสูงสุดตามย่อหน้าที่ 58.2 หากไม่รับรู้รายการนอกกำไรหรือขาดทุนตามย่อหน้าที่ 93ค**

62. มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ กำหนดให้รวมต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานดังกล่าวไว้ในราคาทุนของสินทรัพย์ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้นทุนผลประโยชน์หลังออกจางานจะรวม เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ซึ่งอยู่ในสัดส่วนที่เหมาะสมขององค์ประกอบต่างๆ ตามย่อหน้าที่ 61

**การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า – มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และต้นทุนบริการปัจจุบัน**

63. ต้นทุนรวมสุดท้ายของโครงการผลประโยชน์อาจจะขึ้นอยู่กับตัวแปรหลายชนิด เช่น เงินเดือนเดือนสุดท้าย อัตราการหมุนเวียนของพนักงานและอัตราการเสียชีวิต แนวโน้มค่ารักษาพยาบาล และผลตอบแทนจากการนำสินทรัพย์โครงการไปลงทุน (กรณีที่โครงการมีการตั้งเป็นกองทุน) ต้นทุนรวมสุดท้ายของโครงการจึงไม่แน่นอนและความไม่แน่นอนนี้จะยังคงอยู่เป็นระยะเวลาอันยาวนาน ในการวัดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์หลังออกจางานและต้นทุนบริการปัจจุบันที่เกี่ยวข้องจึงจำเป็นต้อง
- 63.1 ใช้วิธีการกำหนดมูลค่าจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ตามย่อหน้าที่ 64 ถึง 66)
- 63.2 กระจายผลประโยชน์ไปตามงวดการบริการ (ตามย่อหน้าที่ 67 ถึง 71) และ
- 63.3 ตั้งข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย(ตามย่อหน้าที่ 7 ถึง 91)

**วิธีกำหนดมูลค่าจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย**

64. กิจการต้องใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ ต้นทุนบริการปัจจุบันที่เกี่ยวข้อง และต้นทุนบริการในอดีต
65. วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (บางครั้งเรียกว่า วิธีผลประโยชน์ค้างจ่ายตามส่วนของบริการ หรือวิธีผลประโยชน์ตามจำนวนปีหรือผลประโยชน์ที่ให้บริการ) พิจารณาว่าการบริการในแต่ละงวดก่อให้เกิดสิทธิในการได้รับผลประโยชน์ (ตามย่อหน้าที่ 67 ถึง 71) เพิ่มขึ้นที่หน่วย และวัดมูลค่าแต่ละหน่วยแยกจากกันเพื่อรวมเป็นภาระผูกพันโดยรวม (ตามย่อหน้าที่ 72 ถึง 91)



### ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 65

กิจการกำหนดจ่ายผลประโยชน์ทั้งจำนวนเมื่อสิ้นสุดการจ้างเท่ากับร้อยละ 1 ของเงินเดือนเดือนสุดท้ายสำหรับแต่ละปีที่พนักงานให้บริการ เงินเดือนในปีที่ 1 คือ 10,000 บาท และสมมติว่าแต่ละปีเงินเดือนเพิ่มขึ้นแบบทบต้นในอัตราร้อยละ 7 อัตราคิดลดเป็นร้อยละ 10 ต่อปี

ตารางข้างล่างแสดงภาระผูกพันที่เพิ่มขึ้นสำหรับพนักงานรายหนึ่งที่เราคาดว่าจะออกจากงานเมื่อสิ้นปีที่ 5 โดยสมมติว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ตัวอย่างนี้ไม่รวมการปรับปรุงเพิ่มเติมที่จะสะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานจะออกจากงานก่อนหรือหลังวันที่ที่คาดไว้

ปีที่	1	2	3	4	5
ผลประโยชน์ที่เกิดจาก					
- ปีก่อน	0	131	262	393	524
- ปีปัจจุบัน (ร้อยละ 1 ของเงินเดือนเดือนสุดท้าย)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
- ปีปัจจุบันและปีก่อน	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
ภาระผูกพันยกมา	-	89	196	324	476
ดอกเบี้ยร้อยละ 10	-	9	20	33	48
ต้นทุนบริการปัจจุบัน	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
ภาระผูกพันสิ้นงวด	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

#### หมายเหตุ

1. ภาระผูกพันยกมา คือ มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์งวดก่อน ๆ
2. ต้นทุนบริการปัจจุบัน คือ มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์ที่เกิดจากงวดปัจจุบัน
3. ภาระผูกพันสิ้นงวด คือ มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์ที่เกิดจากงวดปัจจุบันและงวดก่อน ๆ

66. กิจการต้องคิดลดภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังออกจากงานทั้งจำนวน แม้ภาระผูกพันบางส่วนจะครบ กำหนดจ่ายภายใน 12 เดือนหลังจากรอบระยะเวลารายงาน

#### การจัดสรรผลประโยชน์ไปยังงวดการบริการ

67. ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ ต้นทุนบริการปัจจุบันที่เกี่ยวข้อง และต้นทุนบริการในอดีต กิจการต้องกำหนดผลประโยชน์ไปยังงวดบริการต่าง ๆ ตามสูตรคำนวณผลประโยชน์ของโครงการ อย่างไรก็ตาม ถ้าการให้บริการของพนักงานในปีหลัง ๆ จะทำให้ระดับของผลประโยชน์สูงกว่าปีก่อน ๆ อย่างเป็นทางการสำคัญ กิจการต้องกำหนดผลประโยชน์ตามวิธีเส้นตรง นับจาก

- 67.1 วันที่การให้บริการของพนักงานมีผลทำให้พนักงานเริ่มได้รับผลประโยชน์ตามโครงการ (ไม่ว่าผลประโยชน์นั้นจะขึ้นกับเงื่อนไขของการให้บริการในอนาคตหรือไม่) จนถึง
- 67.2 วันที่การให้บริการของพนักงานไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ตามโครงการในระยะเวลาต่อมาอย่างมีสาระสำคัญ นอกเหนือจากเงินเดือนที่เพิ่มขึ้นในอนาคต
68. วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ กำหนดให้กิจการกำหนดผลประโยชน์ของงวดปัจจุบัน (เพื่อคำนวณต้นทุนบริการปัจจุบัน) และกำหนดผลประโยชน์ทั้งงวดก่อนและงวดปัจจุบัน (เพื่อหามูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์) กิจการกำหนดผลประโยชน์นี้ให้งวดต่าง ๆ ตามงวดที่ภาระผูกพันที่จะต้องให้ผลประโยชน์หลังออกจากงานเกิดขึ้น ภาระผูกพันดังกล่าวจะเกิดเมื่อพนักงานให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์หลังออกจากงานที่กิจการคาดว่าจะจ่ายในรอบระยะเวลารายงานในอนาคต วิธีการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทำให้กิจการวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะใช้รับรู้เป็นหนี้สิน

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 68**

1. โครงการผลประโยชน์ กำหนดให้จ่ายผลประโยชน์เป็นจำนวน 100 โดยจ่ายเมื่อพนักงานออกจากงานตามจำนวนปีที่พนักงานให้บริการ  
 กิจการกำหนดผลประโยชน์จำนวน 100 สำหรับแต่ละปี ต้นทุนบริการปัจจุบันมี มูลค่าปัจจุบันจำนวน 100 ส่วนมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์มีมูลค่าปัจจุบันของผลตอบแทนจำนวน 100 คุณด้วยจำนวนปีของการให้บริการจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน  
 ถ้ากิจการต้องจ่ายผลประโยชน์นั้นทันทีที่พนักงานออกจากงาน ต้นทุนบริการปัจจุบันและมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์จะสะท้อนวันที่ที่คาดว่าจะออกจากงาน ดังนั้น เนื่องจากผลของการคิดลด จำนวนผลประโยชน์ข้างต้นจะน้อยกว่าจำนวนที่คำนวณได้หากพนักงานออกจากงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
2. โครงการกำหนดให้จ่ายบำนาญรายเดือนเป็นจำนวน ร้อยละ 0.2 ของเงินเดือนเดือนสุดท้ายสำหรับแต่ละปีที่ทำงาน และจะจ่ายตั้งแต่อายุ 65 ปี  
 ผลประโยชน์จะเท่ากับมูลค่าปัจจุบัน (ณ วันที่คาดว่าจะออกจากงาน) ของบำนาญรายเดือนร้อยละ 0.2 ของประมาณการเงินเดือนเดือนสุดท้ายที่จะต้องจ่ายตั้งแต่วันที่คาดว่าจะเกษียณไปจนถึงวันที่คาดว่าจะเสียชีวิต จะกำหนดไปให้แต่ละปีที่ให้บริการ ต้นทุนบริการปัจจุบัน คือมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์นั้น มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ คือมูลค่าปัจจุบันของบำนาญที่จ่ายรายเดือนเป็นจำนวนร้อยละ 0.2 ของเงินเดือนเดือนสุดท้ายคูณด้วยจำนวนปีที่ให้บริการจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ต้นทุนบริการปัจจุบันและมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ต้องคิดลด เพราะการจ่ายบำนาญจะเริ่มตั้งแต่อายุครบ 65 ปี

69. บริการของพนักงานจะก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ แม้ว่าผลประโยชน์นั้นจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของการจ้างงานในอนาคต (หรืออีกนัยหนึ่ง คือ ผลประโยชน์ดังกล่าวยังไม่ถือเป็นสิทธิขาดของพนักงาน) กล่าวคือ การให้บริการของพนักงานก่อนวันที่ได้รับสิทธิขาดนั้น ก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุমান เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานต่อ ๆ มา จำนวนของบริการที่พนักงานจะต้องให้ในอนาคตก่อนที่จะได้รับสิทธิขาดนั้นจะลดลง ทั้งนี้ ในการวัดมูลค่าภาวะผูกพันจากโครงการผลประโยชน์ดังกล่าว กิจการจะต้องพิจารณาความเป็นไปได้ที่พนักงานบางคนอาจไม่สามารถทำตามข้อกำหนดที่จะได้รับสิทธิขาด ในทำนองเดียวกัน แม้ว่าผลประโยชน์หลังการจ้างงานบางอย่าง เช่น ค่ารักษาพยาบาลหลังการจ้างงานกิจการจะต้องจ่ายก็ต่อเมื่อมีเหตุการณ์ที่ระบุไว้เกิดขึ้นภายหลังพ้นสภาพพนักงาน ก็จะต้องถือว่าภาวะผูกพันเมื่อพนักงานได้ให้บริการที่ทำให้ได้รับสิทธิที่จะรับผลประโยชน์ดังกล่าวเมื่อมีเหตุการณ์ที่ระบุไว้เกิดขึ้น ความเป็นไปได้ที่เหตุการณ์ที่ระบุไว้จะเกิดขึ้นจะมีผลกระทบต่อการวัดมูลค่าของภาวะผูกพัน แต่ไม่ได้กำหนดว่าภาวะผูกพันเกิดขึ้นหรือไม่

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 69**

1. โครงการจ่ายผลประโยชน์เป็นจำนวน 100 สำหรับแต่ละปีที่พนักงานให้บริการ แต่พนักงานจะได้รับสิทธิขาดเมื่อทำงานครบ 10 ปี  
กิจการควรกำหนดผลประโยชน์จำนวน 100 ให้แต่ละปี โดยในแต่ละปีของ 10 ปีแรก ต้นทุนบริการปัจจุบันและมูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันสะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานอาจให้บริการไม่ถึง 10 ปี
2. โครงการจ่ายผลประโยชน์เป็นจำนวน 100 สำหรับแต่ละปีที่ให้บริการ แต่ไม่รวมบริการก่อนอายุ 25 ปี และผลประโยชน์นั้นเป็นสิทธิขาดทันที  
บริการที่พนักงานให้ก่อนอายุ 25 ปีไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ เพราะก่อนวันที่ดังกล่าว บริการไม่ได้นำไปสู่ผลประโยชน์ไม่ว่าจะมีเงื่อนไขหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ผลประโยชน์ในช่วงดังกล่าวไม่ได้รับการจัดสรรไว้ ทั้งนี้ ผลประโยชน์เป็นจำนวน 100 ต้องกำหนดให้แต่ละปีหลังจากพนักงานอายุครบ 25 ปีแล้ว

70. ภาวะผูกพันจะเพิ่มขึ้นจนกว่าจะถึงวันที่การให้บริการของพนักงานในอนาคตไม่ทำให้ผลประโยชน์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ผลประโยชน์ทั้งหมดจะกำหนดให้งวดบัญชีต่างๆ ที่สิ้นสุดในหรือก่อนวันที่ดังกล่าวตามสูตรการคำนวณผลประโยชน์ของโครงการ อย่างไรก็ตาม ถ้าการให้บริการของพนักงานในปีหลังๆ ทำให้ผลประโยชน์สูงกว่าปีก่อนอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องกำหนดผลประโยชน์ตามวิธีเส้นตรงจนกว่าจะถึงวันที่การให้บริการของพนักงานไม่ทำให้ผลประโยชน์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญอีกต่อไป ทั้งนี้ เพราะในที่สุดบริการที่พนักงานให้ตลอดระยะเวลานั้นนำไปสู่ผลประโยชน์ในระดับที่สูงขึ้น

## ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 70

1. โครงการกำหนดจ่ายผลประโยชน์ครั้งเดียวเป็นจำนวน 1,000 เมื่อพนักงานทำงานครบ 10 ปี โดยไม่จ่ายผลประโยชน์อื่นสำหรับการให้บริการของพนักงาน หลังจากนั้น

กิจการกำหนดผลประโยชน์ให้แต่ละปีเป็นจำนวน 100 (1,000 ทหาร 10 ปี) ใน 10 ปีแรก ต้นทุนบริการปัจจุบันของแต่ละปีใน 10 ปีแรก สะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานอาจทำงานไม่ครบ 10 ปี กิจการจะไม่ต้องกำหนดผลประโยชน์หลังจากนั้น

2. โครงการกำหนดจ่ายผลประโยชน์หลังออกจากงานครั้งเดียวเป็นจำนวน 2,000 ให้แก่พนักงานทุกคนที่ยังคงทำงานจนอายุครบ 55 ปี โดยมีอายุงานครบ 20 ปี หรือจ่ายผลประโยชน์ให้พนักงานที่อายุครบ 65 ปี โดยไม่คำนึงถึงอายุงาน

สำหรับพนักงานที่เข้างานก่อนอายุ 35 ปี การให้บริการจะก่อให้เกิดผลประโยชน์ตามโครงการเมื่ออายุครบ 35 ปี เท่านั้น (พนักงานสามารถออกจากงานเมื่ออายุ 30 ปี และกลับมาทำงานเมื่ออายุ 33 ปี โดยไม่ส่งผลต่อจำนวนหรือเวลาที่ได้รับผลประโยชน์) ทั้งนี้ ผลประโยชน์ดังกล่าวขึ้นอยู่กับการทำงานในอนาคต นอกจากนี้ การทำงานหลังจากอายุเกินกว่า 55 ปี ก็จะไม่กระทบต่อจำนวนผลประโยชน์หลังจากนั้นอย่างเป็นทางการเหล่านี้กิจการกำหนดผลประโยชน์ให้ทุกปี ปีละเป็นจำนวน 100 (2,000 ทหาร 20 ปี) ตั้งแต่พนักงานอายุ 35 ถึง 55 ปี เท่านั้น

สำหรับพนักงานที่เข้างานระหว่างอายุ 35 ถึง 45 ปี การมีอายุงานเกิน 20 ปี จะไม่ทำให้ผลประโยชน์หลังจากนั้นเพิ่มขึ้นอย่างเป็นทางการเหล่านี้ กิจการกำหนดผลประโยชน์ให้เป็นจำนวน 100 (2,000 ทหาร 20 ปี) ต่อปี ใน 20 ปีแรก

สำหรับพนักงานที่เข้างานเมื่ออายุ 55 ปี การมีอายุงานเกิน 10 ปี จะไม่ทำให้ผลประโยชน์หลังจากนั้นเพิ่มขึ้นอย่างเป็นทางการเหล่านี้กิจการกำหนดผลประโยชน์เป็นจำนวน 200 (2,000 ทหาร 10 ปี) ต่อปี ใน 10 ปีแรก

สำหรับพนักงานทั้งหมด ต้นทุนบริการปัจจุบันและมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันสะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานอาจทำงานไม่ครบตามระยะเวลาที่กำหนด

3. โครงการจ่ายค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงานกำหนดให้พนักงานที่มีอายุงานมากกว่า 10 ปี แต่ยังไม่ครบ 20 ปี สามารถเบิกชดเชยค่ารักษาพยาบาลได้ร้อยละ 40 ของค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงานและพนักงานที่ออกจากงานหลังจากมีอายุงาน 20 ปี หรือมากกว่า สามารถเบิกชดเชยได้ร้อยละ 50 ของค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน

ตามสูตรการคำนวณผลประโยชน์ของโครงการ กิจการกำหนดเท่ากับร้อยละ 4 ต่อปีใน 10 ปีแรกของมูลค่าปัจจุบันของค่ารักษาพยาบาลที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (ร้อยละ 40 ทหาร 10ปี) และร้อยละ 1

ต่อปี (ร้อยละ 10 ทหาร 10 ปี) ในปี 11 ถึง 20 ทั้งนี้ ต้นทุนบริการปัจจุบันของแต่ละปีสะท้อนความเป็นไปได้ที่พนักงานอาจทำงานไม่ครบตามระยะเวลาที่กำหนดเพื่อที่จะได้รับบางส่วนหรือทั้งหมดของผลประโยชน์ กิจการไม่ได้กำหนดผลประโยชน์สำหรับพนักงานที่คาดว่าจะออกจากงานก่อนทำงานครบ 10 ปี

4. โครงการจ่ายค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงานกำหนดให้พนักงานที่มีอายุงานมากกว่า 10 ปี แต่ยังไม่ครบ 20 ปี สามารถเบิกชดเชยค่ารักษาพยาบาลได้ร้อยละ 10 ของค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน และพนักงานที่ออกจากงานหลังจากมีอายุงาน 20 ปี หรือมากกว่า สามารถเบิกชดเชยได้ร้อยละ 50 ของค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน

การให้บริการของพนักงานในปีหลัง ๆ จะก่อให้เกิดผลประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญมากกว่าปีแรก ๆ ดังนั้น สำหรับพนักงานที่คาดว่าจะออกจากงานหลังอายุงานครบ 20 ปีหรือมากกว่า กิจการกำหนดผลประโยชน์ตามวิธีเส้นตรงตามย่อหน้าที่ 68 สำหรับพนักงานที่มีอายุงานเกิน 20 ปีนั้น ไม่ทำให้ ผลประโยชน์หลังจากนั้นเพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญดังนั้นผลประโยชน์ที่กำหนดให้แต่ละปีใน 20 ปีแรก คือ ร้อยละ 2.5 ของมูลค่าปัจจุบันของค่ารักษาพยาบาลที่คาดว่าจะเกิด (ร้อยละ 50 ทหาร 20 ปี)

สำหรับพนักงานที่คาดว่าจะออกจากงานระหว่างอายุงาน 10 ถึง 20 ปี กิจการกำหนดผลประโยชน์เท่ากับร้อยละ 1 ต่อปีใน 10 ปีแรกของมูลค่าปัจจุบันของค่ารักษาพยาบาลที่คาดว่าจะเกิดขึ้น กิจการไม่ได้กำหนดผลประโยชน์ให้กับพนักงานเหล่านี้สำหรับการทำงานตั้งแต่สิ้นปีที่ 10 ถึงวันที่ที่คาดว่าจะออกจากงาน กิจการไม่กำหนดผลประโยชน์สำหรับพนักงานที่คาดว่าจะออกจากงานก่อนทำงานครบ 10 ปี

71. หากจำนวนผลประโยชน์คิดเป็นสัดส่วนที่แน่นอนของเงินเดือนเดือนสุดท้ายของแต่ละปีที่ให้บริการ เงินเดือนที่เพิ่มขึ้นในอนาคตจะมีผลต่อจำนวนเงินที่ต้องมีเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันที่เกิดขึ้นสำหรับบริการที่พนักงานให้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่ไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันเพิ่มขึ้นอีก ดังนั้น
- 71.1 เพื่อการพิจารณาตามย่อหน้าที่ 67.2 เงินเดือนที่เพิ่มขึ้นไม่ทำให้เกิดผลประโยชน์อีกต่อไป แม้ว่าจำนวนผลประโยชน์จะขึ้นกับเงินเดือนเดือนสุดท้าย และ
- 71.2 จำนวนผลประโยชน์ที่กำหนดในแต่ละงวดเป็นสัดส่วนที่แน่นอนของเงินเดือนที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์นั้น

### ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 71

พนักงานจะได้รับผลประโยชน์ร้อยละ 3 ของเงินเดือนเดือนสุดท้าย สำหรับแต่ละปีที่ให้บริการก่อนอายุครบ 55 ปี กิจการกำหนดผลประโยชน์ร้อยละ 3 ของเงินเดือนเดือนสุดท้ายที่คาดไว้ในแต่ละปี จนพนักงานมีอายุครบ 55 ปี ซึ่งเป็นวันที่การให้บริการหลังจากนั้นจะไม่ทำให้ผลประโยชน์หลังจากนั้นภายใต้โครงการเพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการจึงไม่กำหนดผลประโยชน์สำหรับการบริการภายหลังอายุดังกล่าวอีก

### ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

72. ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยต้องเป็นกลางและสอดคล้องกัน
73. ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย คือ ประมาณการที่ดีที่สุดของกิจการเกี่ยวกับตัวแปรที่จะกำหนดต้นทุนขั้นสุดท้ายของผลประโยชน์หลังออกจากงานที่ให้พนักงาน ซึ่งประกอบด้วย
  - 73.1 ข้อสมมติด้านประชากรศาสตร์เกี่ยวกับลักษณะในอนาคตของพนักงานปัจจุบันและอดีตพนักงาน (รวมถึงผู้อยู่ในการอุปการะ) ที่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์เกี่ยวข้องกับเรื่องต่างๆ เช่น
    - 73.1.1 อัตราการเสียชีวิต ทั้งในระหว่างและภายหลังการจ้างงาน
    - 73.1.2 อัตราการหมุนเวียนของพนักงาน การทุพพลภาพ และการเกษียณอายุก่อนกำหนด
    - 73.1.3 สัดส่วนของสมาชิกของโครงการและผู้อยู่ในการอุปการะที่มีสิทธิได้รับผลประโยชน์ และ
    - 73.1.4 อัตราการเรียกร้องให้จ่ายเงินตามโครงการการจ่ายค่ารักษาพยาบาล และ
  - 73.2 ข้อสมมติทางการเงินเกี่ยวข้องกับเรื่องต่างๆ เช่น
    - 73.2.1 อัตราคิดลด (ตามย่อหน้าที่ 78 ถึง 82)
    - 73.2.2 ระดับเงินเดือนและผลประโยชน์ในอนาคต (ตามย่อหน้าที่ 83 ถึง 87)
    - 73.2.3 กรณีผลประโยชน์ด้านค่ารักษาพยาบาล ต้นทุนค่ารักษาพยาบาลในอนาคต รวมทั้งต้นทุนการ จัดการสิทธิที่จะเรียกร้องให้จ่ายเงินและการจ่ายผลประโยชน์ หากเป็นสาระสำคัญ (ตามย่อหน้าที่ 88 ถึง 91) และ
    - 73.2.4 อัตราผลตอบแทนที่คาดไว้ของสินทรัพย์โครงการ (ตามย่อหน้าที่ 105 ถึง 107)
74. ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจะเป็นกลางหากไม่ใช้วิธีที่ไม่ระมัดระวังหรือระมัดระวังมากเกินไป
75. ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจะสอดคล้องกัน หากข้อสมมตินั้นสะท้อนความสัมพันธ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างปัจจัยต่างๆ เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราเงินเดือนที่เพิ่มขึ้น

76. ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ และอัตราคิดลด ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับระดับเงินเฟ้อบางระดับ (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย และการเพิ่มขึ้นของเงินเดือนและผลประโยชน์) ในงวดอนาคตที่งวดใดงวดหนึ่ง จะใช้ระดับอัตราเงินเฟ้อระดับเดียวกันในช่วงเวลานั้น
77. ความสัมพันธ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างปัจจัยต่างๆ เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราเงินเดือนที่เพิ่มขึ้น ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ และอัตราคิดลด ตัวอย่างเช่น ข้อสมมติทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับระดับเงินเฟ้อบางระดับ (เช่น ข้อสมมติเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย และการเพิ่มขึ้นของเงินเดือนและผลประโยชน์) ในงวดอนาคตที่งวดใดงวดหนึ่ง จะใช้ระดับอัตราเงินเฟ้อระดับเดียวกันในช่วงเวลานั้น
- กิจการกำหนดอัตราคิดลดและข้อสมมติทางการเงินอย่างอื่นตามอัตราที่ประกาศ เว้นแต่การประมาณตามอัตราที่แท้จริง (ปรับด้วยอัตราเงินเฟ้อ) จะน่าเชื่อถือมากกว่า เช่น ในประเทศที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง) หรือหากผลประโยชน์เชื่อมโยงกับดัชนี และหุ้นกู้ที่เชื่อมโยงกับดัชนีในสกุลเงินและเงื่อนไขเดียวกันนั้นมีการซื้อขายอย่างหนาแน่นในตลาด
78. ข้อสมมติทางการเงินต้องอยู่บนพื้นฐานของการคาดการณ์ของตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานสำหรับงวดที่จะชำระภาระผูกพัน

#### ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย - อัตราคิดลด

78. อัตราที่ใช้คิดลดภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน (ทั้งที่มีกองทุนและไม่มีกองทุน) ต้องกำหนดโดยอ้างอิงกับอัตราผลตอบแทนในท้องตลาดของหุ้นกู้ภาคเอกชนที่ได้รับการจัดอันดับอยู่ในระดับดี ณ วันรอบระยะเวลารายงาน ในประเทศที่หุ้นกุดังกล่าวมีการซื้อขายในตลาดน้อย ควรใช้อัตราผลตอบแทนในท้องตลาดของพันธบัตรรัฐบาล (ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน) สกุลเงิน และเงื่อนไขของหุ้นกู้เอกชนหรือพันธบัตรรัฐบาลต้องสอดคล้องกับสกุลเงินและเงื่อนไขของภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังจากออกจากงานโดยประมาณ
79. ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่สำคัญอีกอย่างหนึ่ง คือ อัตราคิดลด ซึ่งเป็นตัวสะท้อนค่าของเงินตามเวลา แต่ไม่สะท้อนความเสี่ยงในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยหรือความเสี่ยงในการลงทุน นอกจากนี้ ยังไม่สะท้อนความเสี่ยงด้านสินเชื่อเฉพาะของกิจการที่เกิดกับเจ้าหน้าที่ของกิจการ และความเสี่ยงที่เหตุการณ์ในอนาคตอาจแตกต่างจากข้อสมมติในการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยได้
80. อัตราคิดลดสะท้อนประมาณการของจังหวะเวลาของการจ่ายผลประโยชน์ ในทางปฏิบัติ กิจการมักใช้อัตราคิดลดถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักอัตราเดียวที่สะท้อนจังหวะเวลาที่ประมาณขึ้น จำนวนเงินของการจ่ายผลประโยชน์ และสกุลเงินของผลประโยชน์ที่จะจ่าย
81. ในบางกรณี อาจไม่มีตลาดการซื้อขายหุ้นกู้ที่มีการซื้อขายมากและมีระยะเวลาครบกำหนดยาวนานเพียงพอ และสอดคล้องกับอายุโดยประมาณของการจ่ายผลประโยชน์ทั้งหมด ในกรณีนั้น กิจการจะใช้อัตราตลาด ปัจจุบันที่เหมาะสมกับเวลาคิดลดการจ่ายเงินในช่วงเวลาที่สั้นกว่า และประมาณอัตรา

คิดลดสำหรับช่วงเวลา ครอบคลุมที่ยาวกว่าโดยการเทียบสัดส่วนจากอัตราตลาดปัจจุบันตามเส้นอัตราผลตอบแทน มูลค่าปัจจุบัน ทั้งหมดของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์มักจะไม่ได้รับผลกระทบจากอัตราคิดลดที่ใช้กับส่วนของ ผลประโยชน์ที่ครอบคลุมจ่ายภายหลังระยะเวลาครบกำหนดของหุ้นกู้หรือพันธบัตรรัฐบาลที่มีอยู่ในห้องตลาด

82. ต้นทุนดอกเบี้ยคำนวณโดยการคูณอัตราคิดลดที่กำหนด ณ วันต้นงวดด้วยมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่มีอยู่ตลอดงวดนั้น โดยนำผลการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของภาระผูกพันมาพิจารณาด้วยมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันจะแตกต่างจากหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากหนี้สินนั้นถูกบันทึกหลังจากหักด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ อีกทั้งผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและต้นทุนบริการในอดีตส่วนยังไม่ได้รับรู้ในทันที

### **ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย - เงินเดือนผลประโยชน์ และค่ารักษาพยาบาล**

83. ภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังจากออกงานนั้น จะต้องวัดโดยใช้เกณฑ์ที่สะท้อนให้เห็นถึง
- 83.1 เงินเดือนที่ประมาณว่าจะเพิ่มขึ้นในอนาคต
  - 83.2 ผลประโยชน์ตามเงื่อนไขที่ระบุในโครงการ (หรือเกิดจากภาระผูกพันจากการอนุমানที่นอกเหนือจากเงื่อนไขนั้น) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ
  - 83.3 การเปลี่ยนแปลงในอนาคตที่ประมาณไว้ของผลประโยชน์ระดับภาครัฐที่มีผลต่อการจ่าย ผลประโยชน์ตามโครงการผลประโยชน์ ทั้งนี้เฉพาะเมื่อมีกรณีใดกรณีหนึ่งดังนี้เท่านั้น
    - 83.3.1 การเปลี่ยนแปลงนั้นบังคับใช้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
    - 83.3.2 ประวัติในอดีตหรือหลักฐานอื่น ๆ ที่เชื่อถือได้บ่งชี้ว่าผลประโยชน์ระดับภาครัฐจะ เปลี่ยนแปลงในลักษณะที่คาดการณ์ได้ เช่น เป็นไปตามการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาทั่วไปหรือระดับเงินเดือนทั่วไปในอนาคต
84. การประมาณของอัตราเงินเดือนที่เพิ่มขึ้นในอนาคตต้องคำนึงถึงอัตราเงินเพื่อ ความอาวุโส การเลื่อนตำแหน่ง และปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น อุปสงค์และอุปทานในตลาดแรงงาน
85. หากเงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการ (หรือภาระผูกพันจากการอนุমানที่นอกเหนือจากเงื่อนไขนั้น) กำหนดให้กิจการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ในงวดอนาคต การวัดมูลค่าของภาระผูกพันจะต้องสะท้อนการเปลี่ยนแปลงนั้นด้วย ตัวอย่างเช่น
- 85.1 กิจการมีประวัติให้ผลประโยชน์เพิ่มในอดีตเพื่อบรรเทาผลกระทบของอัตราเงินเพื่อเป็นต้น และไม่มีข้อบ่งชี้ว่าจะเปลี่ยนแปลงการปฏิบัตินั้นในอนาคต หรือ
  - 85.2 ได้รับรู้กำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยแล้วในงบการเงิน และกิจการผูกพัน ไม่ว่าโดยเงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการ (หรือภาระผูกพันจากการ



อนุমানที่นอกเหนือจากเงื่อนไขนั้น) หรือโดยกฎหมาย ให้ใช้ส่วนเกินของโครงการเพื่อผลประโยชน์ของผู้เข้าร่วมโครงการ (ตามย่อหน้าที่ 98.3)

86. ข้อสมมติจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของผลประโยชน์ในอนาคตที่ไม่อยู่ในเงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการ (หรือภาวะผูกพันจากการอนุমান) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลต่อ
  - 86.1 ต้นทุนบริการในอดีต ถ้าการเปลี่ยนแปลงส่งผลต่อผลประโยชน์ที่ให้สำหรับบริการที่เกิดก่อนการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และ
  - 86.2 ต้นทุนบริการปัจจุบันในงวดหลังการเปลี่ยนแปลง ถ้าการเปลี่ยนแปลงส่งผลต่อผลประโยชน์ที่ให้สำหรับบริการที่เกิดหลังการเปลี่ยนแปลง
87. ผลประโยชน์หลังออกจางานบางประเภทเชื่อมโยงกับตัวแปรอื่น ๆ เช่น ระดับของผลประโยชน์จากการ ออกจากงานระดับภาครัฐ หรือค่ารักษาพยาบาลระดับภาครัฐ การวัดมูลค่าผลประโยชน์ดังกล่าวสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงที่คาดการณ์ไว้ของตัวแปรเหล่านั้นโดยอ้างอิงกับประสบการณ์ในอดีตและหลักฐานอื่นที่เชื่อถือได้
88. ข้อสมมติเกี่ยวกับต้นทุนค่ารักษาพยาบาลต้องรวมประมาณการการเปลี่ยนแปลงในอนาคตของต้นทุนค่ารักษาพยาบาลอันเกิดจากอัตราเงินเฟ้อและการเปลี่ยนแปลงเฉพาะต้นทุนค่ารักษาพยาบาล
89. การวัดมูลค่าผลประโยชน์การรักษาพยาบาลหลังออกจางานต้องอาศัยข้อสมมติเกี่ยวกับระดับและความถี่ของสิทธิเรียกร้องให้จ่ายเงินในอนาคตและต้นทุนของสิทธิเรียกร้องให้จ่ายเงินนั้น กิจการประมาณต้นทุนค่ารักษาพยาบาลในอนาคตจากข้อมูลในอดีตตามประสบการณ์ของกิจการเอง และเมื่อจำเป็นอาจใช้ข้อมูลอื่นในอดีตจากกิจการอื่น ๆ บริษัทประกัน ผู้ให้บริการทางการแพทย์ หรือแหล่งอื่น ๆ ประกอบ นอกจากนี้ ยังคำนึงถึงผลกระทบของความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี การเปลี่ยนแปลงวิธีการรักษาพยาบาล หรือรูปแบบการให้บริการ และการเปลี่ยนแปลงสุขภาพพลานามัยของผู้เข้าร่วมโครงการ
90. ระดับและความถี่ของสิทธิเรียกร้องให้จ่ายเงินมักเป็นผลจากอายุ สุขภาพ และเพศของพนักงาน (และผู้ที่พนักงานให้การอุปการะ) และอาจเป็นผลจากปัจจัยอื่น เช่น ตำแหน่งทางภูมิศาสตร์ ดังนั้น จะมีการปรับปรุงข้อมูลในอดีตเมื่อส่วนประกอบทางประชากรศาสตร์ของประชากรแตกต่างจากข้อมูลในอดีตที่ใช้ และจะมีการปรับปรุงเมื่อมีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าแนวโน้มในอดีตจะไม่ใช่ไปเช่นนั้นอีกต่อไปในอนาคต
91. โครงการผลประโยชน์ค่ารักษาพยาบาลหลังออกจางานบางโครงการกำหนดให้พนักงานจ่ายสมทบต้นทุนค่ารักษาพยาบาลของโครงการด้วย การประมาณต้นทุนค่ารักษาพยาบาลในอนาคตต้องคำนึงถึงการสมทบดังกล่าวตามเงื่อนไขของโครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (หรือตามภาวะผูกพันจากการอนุমানที่นอกเหนือจากเงื่อนไขนั้น) การเปลี่ยนแปลงของเงินสมทบของพนักงานนี้มีผลต่อต้นทุนบริการในอดีต และบางครั้งมีผลต่อการลดขนาดโครงการลง ต้นทุนที่เกิดขึ้นของสิทธิเรียกร้องให้

จ่ายเงินอาจลดลงหากมีผลประโยชน์ระดับภาครัฐหรือผู้ให้บริการทางสุขภาพอื่น ๆ ช่วยแบ่งเบาภาระด้วย (ดูย่อหน้าที่ 83.3 และ 87)

### ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

92. ในการวัดมูลค่าภาระหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ตามย่อหน้าที่ 54 นั้น กิจการต้องรับรู้ (ตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 58ก) ส่วนหนึ่งของผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 93) เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายหากมูลค่าสะสมสุทธิของผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้เมื่อวันสิ้นสุดของงวดก่อนเกินกว่าจำนวนที่มากกว่าระหว่าง

92.1 ร้อยละ 10 ของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ ณ วันนั้น (ก่อนหักสินทรัพย์โครงการ) และ

92.2 ร้อยละ 10 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ วันนั้น

หลักเกณฑ์นี้ให้ใช้คำนวณและปฏิบัติแยกตามโครงการผลประโยชน์แต่ละโครงการ

93. ส่วนของผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ต้องรับรู้สำหรับโครงการผลประโยชน์แต่ละโครงการ คือส่วนเกินที่คำนวณได้ตามย่อหน้าที่ 92 หารด้วยจำนวนปีถัวเฉลี่ยที่คาดการณ์ไว้ของอายุงานที่คาดว่าจะเหลืออยู่ของพนักงานที่เข้าร่วมโครงการ อย่างไรก็ตาม กิจการอาจใช้วิธีการอื่น ๆ ที่เป็นระบบที่ทำให้สามารถรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยได้รวดเร็วขึ้นก็ได้ หากกิจการใช้หลักเกณฑ์เดียวกันสำหรับทั้งผลกำไรและขาดทุนอย่างสม่ำเสมอสำหรับทุก ๆ งวด กิจการอาจใช้วิธีอื่นเหล่านี้ได้ แม้ผลกำไรและขาดทุนทางคณิตศาสตร์ประกันภัยจะอยู่ในขอบเขตตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 92

93ก หากกิจการมีนโยบายการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในงวดที่เกิดผลกำไรขาดทุนดังกล่าว ตามที่อนุญาตในย่อหน้าที่ 93 กิจการอาจรับรู้รายการดังกล่าวในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ตามย่อหน้าที่ 93ข ถึง 93ง หากกิจการปฏิบัติเช่นเดียวกันสำหรับ

(1) โครงการผลประโยชน์ทุกโครงการ และ

(2) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทุกรายการ

93ข ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่อนุญาตในย่อหน้าที่ 93ก ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

93ค กิจการที่รับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยตามย่อหน้าที่ 93ก ต้องรับรู้การปรับปรุงที่เกิดจากขอบเขตในย่อหน้าที่ 58.2 ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

- 93ง ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการปรับปรุงที่เกิดจากขอบเขตในย่อหน้าที่ 58.2 ที่รับรู้โดยตรงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ต้องรับรู้ทันทีในกำไรสะสม และต้องไม่จัดประเภทรายการเหล่านี้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดต่อมา
94. ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอาจเกิดจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์หรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการโดยมีสาเหตุต่างๆ เช่น
- 94.1 การเพิ่มขึ้นหรือลดลงที่ไม่คาดการณ์ไว้ของอัตราการหมุนเวียนของพนักงาน การเกษียณอายุก่อนกำหนด หรือการเสียชีวิต หรือการเพิ่มของเงินเดือน ผลประโยชน์ต่างๆ (หากเงื่อนไขที่เป็นทางการหรือโดยอนุমানของโครงการทำให้ผลประโยชน์เพิ่มขึ้นตามอัตราเงินเฟ้อ) หรือของต้นทุนค่ารักษาพยาบาล
- 94.2 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงการประมาณของการหมุนเวียนของพนักงานในขนาดต การเกษียณอายุก่อนกำหนด หรือการเสียชีวิต หรือการเพิ่มของเงินเดือน ผลประโยชน์ต่างๆ (หากเงื่อนไขที่เป็นทางการหรือโดยอนุমানของโครงการทำให้ผลประโยชน์เพิ่มขึ้นตามอัตราเงินเฟ้อ) หรือของต้นทุนค่ารักษาพยาบาล
- 94.3 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด และ
- 94.4 ผลต่างระหว่างผลตอบแทนที่ได้รับจริงและผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับของสินทรัพย์โครงการ (ดูย่อหน้าที่ 105 ถึง 107)
95. ในระยะยาว ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอาจหักกลบกกันเอง ดังนั้น ประมาณการภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังออกจากงานควรพิจารณาเป็นช่วง (หรือขอบเขต) ของประมาณการที่ดีที่สุด มาตรฐานการบัญชีอนุญาตแต่ไม่ได้บังคับให้กิจการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยส่วนที่อยู่ในขอบเขตนั้นได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้บังคับให้กิจการต้องรับรู้ส่วนหนึ่งของผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกินกว่าขอบเขตขาดเกินร้อยละ 10 และอนุญาตให้ใช้วิธีการอื่นๆ ที่เป็นระบบเพื่อรับรู้รายการที่เร็วขึ้น โดยวิธีนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในย่อหน้าที่ 93 ตัวอย่างวิธีที่อนุญาตให้ใช้คือ การรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งจำนวนโดยทันทีทั้งส่วนที่อยู่ในและนอกช่วงขอบเขต ย่อหน้าที่ 155.2.3 อธิบายถึงความจำเป็นที่ต้องพิจารณาส่วนของหนี้สินที่ยังไม่รับรู้ตามแนวปฏิบัติช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงสำหรับการบันทึกบัญชีผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดขึ้นภายหลัง

### ต้นทุนบริการในอดีต

96. ในการวัดมูลค่าภาระหนี้สินตามโครงการผลประโยชน์ตามย่อหน้าที่ 54 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตเป็นค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ 58ก ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงอายุงานเฉลี่ยจนกว่าผลประโยชน์นั้นจะเป็นสิทธิขาดของพนักงาน หากพนักงานมีสิทธิได้รับผลประโยชน์ทันทีที่เริ่ม

**จัดตั้งหรือเปลี่ยนแปลงโครงการผลประโยชน์ กิจกรรมต้องรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตเป็นค่าใช้จ่ายในงวดทันที**

97. ต้นทุนบริการในอดีตจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการเริ่มจัดตั้งโครงการผลประโยชน์ซึ่งมีผลประโยชน์ที่เกิดจากบริการในอดีตหรือมีการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ที่ต้องชำระสำหรับการบริการในอดีตในโครงการผลประโยชน์ที่มีอยู่ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการแลกเปลี่ยนกับบริการของพนักงานตลอดช่วงเวลาจนกว่าผลประโยชน์กลายเป็นสิทธิขาด ดังนั้น กิจกรรมต้องรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตตลอดงวดนั้น ถึงแม้ว่าโดยแท้จริงแล้วต้นทุนนั้นเกิดจากการให้บริการของพนักงานในงวดก่อน กิจกรรมต้องวัดมูลค่าของต้นทุนบริการในอดีตเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงของภาระหนี้สินที่เป็นผลมาจากการแก้ไขโครงการ (ดูย่อหน้าที่ 64) ต้นทุนบริการในอดีตติดลบจะเกิดขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ ซึ่งเกิดจากการบริการในอดีตเพื่อทำให้มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ลดลง

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 97**

กิจการดำเนินโครงการบำนาญโดยกำหนดอัตราบำนาญเป็นร้อยละ 2 ต่อปีของเงินเดือนเดือนสุดท้ายสำหรับทุกปีที่ให้บริการ โดยผลประโยชน์จะเป็นสิทธิขาดของพนักงานหลังจากปีที่ 5 ที่ให้บริการ ในวันที่ 1 มกราคม 25X5 กิจการปรับปรุงอัตราบำนาญเป็นร้อยละ 2.5 ต่อปีของเงินเดือนเดือนสุดท้ายสำหรับทุกปีที่บริการโดย เริ่มย้อนหลังตั้งแต่ 1 มกราคม 25X1 ณ วันที่มีการปรับปรุง มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์ส่วนที่เพิ่มสำหรับการบริการจากวันที่ 1 มกราคม 25X1 ถึง 1 มกราคม 25X5 เป็นดังนี้

พนักงานที่มีอายุการให้บริการมากกว่า 5 ปี ณ 1/1/X5 150

พนักงานที่มีอายุการให้บริการน้อยกว่า 5 ปี ณ 1/1/X5 120

(อายุการทำงานที่เหลือเฉลี่ยจนกระทั่งได้เป็นสิทธิขาดคือ 3 ปี) 270

กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายเป็นจำนวน 150 ในงวดทันที เนื่องจากพนักงานได้รับสิทธิขาดแล้ว และรับรู้ค่าใช้จ่ายจำนวน 120 ตามวิธีเส้นตรงตลอด 3 ปี นับจาก 1 ม.ค. 25X5

98. ต้นทุนบริการในอดีต ไม่รวมถึง

98.1 ผลกระทบของผลต่างระหว่างเงินเดือนที่เพิ่มขึ้นจริงกับการเพิ่มขึ้นที่ประมาณไว้ที่มีต่อภาระผูกพันที่จะจ่ายผลประโยชน์สำหรับบริการที่ได้รับปีก่อน ๆ (ไม่ถือเป็นต้นทุนบริการในอดีต เนื่องจากข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอนุญาตให้ใช้เงินเดือนที่ประมาณในอนาคตอยู่แล้ว)

98.2 การเพิ่มขึ้นของประมาณการจ่ายบำนาญที่สูงหรือต่ำไป เกิดจากกิจการมีภาระผูกพันจากการอนุমানที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้น (ไม่ถือเป็นต้นทุนบริการในอดีต เนื่องจากข้อสมมติในการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยยอมให้รวมส่วนเพิ่มนี้แล้ว)

- 98.3 ประมวลผลการปรับปรุงผลประโยชน์ที่เป็นผลจากกำไรจากการประมวลการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้แล้วในงบการเงิน หากกิจการมีภาระผูกพันให้ทำตามเงื่อนไขที่เป็นทางการของโครงการ (หรือภาระผูกพันจากการอนุমানนอกเหนือจากเงื่อนไขดังกล่าว) หรือที่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ให้ใช้ส่วนเกินของโครงการเพื่อประโยชน์ของผู้เข้าร่วมโครงการ แม้ว่าผลประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นนี้ยังไม่ได้รับอย่างเป็นทางการ (ผลของภาระผูกพันที่เพิ่มขึ้นนี้คือผลขาดทุนจากการประมวลการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และไม่ถือเป็นต้นทุนบริการในอดีต (ดูย่อหน้าที่ 85.2))
- 98.4 การเพิ่มขึ้นของผลประโยชน์ที่เป็นสิทธิขาด เมื่อพนักงานมีคุณสมบัติครบตามเกณฑ์ทั้งนี้ในส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ที่ปรับปรุงหรือกำหนดขึ้นใหม่ (รายการนี้ไม่ถือเป็นต้นทุนบริการในอดีต เนื่องจากกิจการรับรู้ต้นทุนของผลประโยชน์ที่ประมวลการขึ้นเป็นต้นทุนบริการปัจจุบันเมื่อให้บริการแล้ว) และ
- 98.5 ผลกระทบของการแก้ไขโครงการ ซึ่งลดผลประโยชน์สำหรับการบริการในงวดอนาคต (การลดขนาดโครงการลง)
99. เมื่อมีการกำหนดหรือมีการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ กิจการจัดทำตารางการตัดจำหน่ายต้นทุนบริการในอดีต ในทางปฏิบัติ อาจเป็นการยากที่จะจัดทำรายละเอียดเพื่อระบุและนำไปใช้กับการเปลี่ยนแปลงตารางการตัดจำหน่ายสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังได้ นอกจากนี้ผลกระทบมีแนวโน้มจะมีสาระสำคัญในกรณีที่มีการลดขนาดโครงการลง หรือการจ่ายชำระผลประโยชน์เท่านั้น ดังนั้น กิจการจึงแก้ไขตารางการตัดจำหน่ายต้นทุนบริการในอดีตเมื่อเกิดการลดขนาดโครงการหรือการจ่ายชำระผลประโยชน์
100. หากกิจการลดการจ่ายผลประโยชน์ภายใต้โครงการผลประโยชน์ที่มีอยู่ ผลของภาระหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ที่ลดลงนี้ให้รับรู้เป็นต้นทุนบริการในอดีต (ที่ติดลบ) ตลอดระยะเวลาเฉลี่ยที่เหลืออยู่จนกว่าส่วนของผลประโยชน์ที่ลดลงนี้จะเป็สิทธิขาดของพนักงาน
101. เมื่อกิจการลดการจ่ายผลประโยชน์ภายใต้โครงการผลประโยชน์ที่มีอยู่ และขณะเดียวกันก็เพิ่มการจ่ายผลประโยชน์อื่นให้กับพนักงานคนเดียวกัน กิจการต้องปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วยจำนวนการเปลี่ยนแปลงสุทธิ

## **การรับรู้รายการและวัดมูลค่า – สินทรัพย์โครงการ**

### **มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ**

102. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการจะหักออกจากจำนวนเงินที่ต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินตามย่อหน้าที่ 54 เมื่อสินทรัพย์โครงการไม่มีราคาตลาด ให้กิจการประมวลการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการได้ ตัวอย่างเช่น ใช้การคิดลดประมาณกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตด้วยอัตราคิดลดที่สะท้อนให้เห็นถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับทั้งสินทรัพย์โครงการ และระยะเวลาที่ครบกำหนด หรือวันที่คาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือถ้าไม่มีระยะเวลาที่ครบกำหนด อาจใช้ช่วงเวลาโดยประมาณจนถึงวันชำระภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง)

103. สินทรัพย์โครงการไม่รวมถึงเงินสมทบที่กิจการที่เสนอรายงานยังไม่ได้จ่ายเข้ากองทุน และไม่รวมตราสารการเงินที่โอนเปลี่ยนมือไม่ได้ที่กิจการเป็นผู้ออกและถือโดยกองทุน สินทรัพย์โครงการจะหักด้วยหนี้สินของกองทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน เช่น เจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้อื่น ๆ และหนี้สินซึ่งเป็นผลจากเครื่องมือทางการเงินที่เป็นอนุพันธ์
104. กรณีสินทรัพย์โครงการรวมกรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไข ซึ่งให้ความคุ้มครองที่มีจำนวนและจังหวะเวลาเท่ากับการจ่ายผลประโยชน์บางส่วนหรือทั้งหมดตามโครงการ มูลค่ายุติธรรมของกรมธรรม์ประกันภัย ดังกล่าวถือว่าคือมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 54 (ทั้งนี้หากจำนวนที่จะได้รับตามกรมธรรม์ประกันภัยเรียกเก็บหนี้ไม่ได้เต็มจำนวน ต้องนำมาหักออกจากมูลค่ายุติธรรมนี้ด้วย)

### สิทธิที่จะได้รับชดเชย

- 104ก เมื่อปรากฏชัดแจ้งว่ากิจการอื่นจ่ายชดเชยค่าใช้จ่ายบางส่วนหรือทั้งหมดเพื่อชำระภาระผูกพันตามโครงการประโยชน์ กิจการต้องรับรู้สิทธิที่จะได้รับชดเชยนั้นเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก และให้กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้ในทุกกรณีอื่นนอกจากนี้ ให้กิจการใช้แนวปฏิบัติกับทรัพย์สินนั้นในทางเดียวกันกับสินทรัพย์โครงการ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับโครงการผลประโยชน์อาจแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นจำนวนสุทธิหลังหักจำนวนที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้แล้ว
- 104ข บางครั้งกิจการสามารถหากกิจการอื่น เช่น กิจการประกันมาเป็นผู้จ่ายรายจ่ายบางส่วนหรือทั้งหมดเพื่อชำระภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ก็ได้ กรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไขที่นิยามไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถือเป็นสินทรัพย์โครงการ ให้กิจการบันทึกบัญชีกรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไขในลักษณะเดียวกับสินทรัพย์โครงการอื่น ๆ และต้องไม่ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 ก (ดูย่อหน้าที่ 39 ถึง 42 และย่อหน้าที่ 104)
- 104ค หากกรมธรรม์ประกันภัยไม่เข้าคุณสมบัติของกรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไข กรมธรรม์ประกันภัยดังกล่าวไม่ถือเป็นสินทรัพย์โครงการ ย่อหน้าที่ 104ก ใช้กับกรมธรรม์ประเภทดังกล่าวโดยกิจการรับรู้สิทธิที่จะได้รับชดเชยตามกรมธรรม์ประกันภัยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากและไม่นำไปหักจากหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 54 ส่วนในกรณีอื่น ๆ ให้กิจการใช้แนวปฏิบัติกับสินทรัพย์นั้นในทางเดียวกันกับสินทรัพย์โครงการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 54 จะเพิ่มขึ้น (ลดลง) ภายในขอบเขตที่ผลกำไรหรือขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิจากภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์และจากสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งยังไม่ได้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 92 และ 93 โดยย่อหน้าที่ 120ก(6.4) กำหนดให้กิจการเปิดเผยลักษณะโดยสรุปของความเกี่ยวข้องระหว่างสิทธิที่จะได้รับชดเชยและภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 104ก ถึง 104ค**

มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน	1,241
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้	<u>17</u>
หนี้สินที่รับรู้แล้วในงบแสดงฐานะการเงิน	<u>1,258</u>
สิทธิตามกรมธรรม์ประกันภัยที่สอดคล้องตรงกับจำนวนและจังหวะเวลาของผลประโยชน์ที่จะจ่ายตามโครงการ มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เท่ากับ 1,092	<u>1,092</u>
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้จำนวน 17 เป็นผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิจากภาระผูกพันและจากสิทธิที่จะได้รับชดเชย	

- 104ง ถ้าสิทธิที่จะได้รับชดเชยเกิดจากกรมธรรม์ประกันภัยที่สอดคล้องตรงกับจำนวนและจังหวะเวลาที่จ่าย ผลประโยชน์ค้างจ่ายบางส่วนหรือทั้งหมดภายใต้โครงการผลประโยชน์ มูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับชดเชยดังกล่าวถือว่าเป็นมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 54 (โดยหักส่วนที่ไม่ใช่สิทธิที่จะได้รับชดเชยได้เต็มจำนวน)

**ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ**

105. ผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ผลแตกต่างระหว่างผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการและผลตอบแทนที่เกิดจริงจากสินทรัพย์โครงการถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ซึ่งจะรวมเข้ากับผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์เพื่อคำนวณจำนวนสุทธิที่จะนำไปเปรียบเทียบกับจำนวนที่จำกัดไว้ของร้อยละ 10 ของขอบเขตตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 92
106. ผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการกำหนดขึ้นตามการคาดการณ์ของตลาด ณ ต้นงวด ซึ่งเป็นผลตอบแทนตลอดระยะเวลาทั้งหมดของภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง ผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการนี้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการที่ถือไว้ระหว่างงวดซึ่งเป็นผลมาจากการจ่ายเงินสมทบจริงเข้าสู่กองทุนและจ่ายผลประโยชน์จริงออกจากกองทุน

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 106**

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 มูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์โครงการมีจำนวนเท่ากับ 10,000 และผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิที่ยังไม่ได้รับรู้มีจำนวนเป็น 760 วันที่ 30 มิถุนายน 25X1 โครงการจ่ายผลประโยชน์ไปจำนวน 1,900 และได้รับเงินสมทบเข้ามาจำนวน 4,900

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการมีจำนวนเท่ากับ 15,000 และมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์มีจำนวนเป็น 14,792 ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของภาระผูกพันสำหรับปี 25X1 มีจำนวนเป็น 60 ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 กิจการที่รายงานจัดทำข้อมูลประมาณการตามราคาตลาด ณ วันที่ดังกล่าวดังนี้

	ร้อยละ
ดอกเบี้ยรับและรายได้เงินปันผลหลังหักภาษีที่ต้องจ่ายโดยกองทน	9.25
ผลกำไรที่รับรู้และยังไม่รับรู้ของสินทรัพย์โครงการ (หลังภาษี)	2.00
ต้นทุนค่าบริหาร	(1.00)
อัตราผลตอบแทนที่คาดหวัง	10.25
สำหรับปี 25X1 ผลตอบแทนที่คาดหวังและผลตอบแทนที่เกิดจริงจากสินทรัพย์โครงการเป็นดังนี้	
ผลตอบแทนจากจำนวน 10,000 ที่ถือไว้นาน 12 เดือนที่ร้อยละ 10.25	1,025
ผลตอบแทนจากจำนวน 3,000 ที่ถือไว้นาน 6 เดือนที่ร้อยละ 5	
(เทียบเท่ากับร้อยละ 10.25 ต่อปี เมื่อคิดทบต้นทุก 6 เดือน)	<u>150</u>
ผลตอบแทนที่คาดหวังจากสินทรัพย์โครงการสำหรับ 25X1	<u>1,175</u>
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ 31 ธันวาคม 25X1	15,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ 1 มกราคม 25X1	(10,000)
หัก เงินสมทบที่ได้รับ	(4,900)
บวก ผลประโยชน์ที่จ่าย	<u>1,900</u>
ผลตอบแทนที่เกิดจริงจากสินทรัพย์โครงการ	<u>2,000</u>

ผลต่างระหว่างผลตอบแทนที่คาดหวังจากสินทรัพย์โครงการ (1,175) และผลตอบแทนที่เกิดจริงจากสินทรัพย์โครงการ (2,000) เป็นผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจำนวน 825 ดังนั้น ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิที่ยังไม่ได้รับรู้มีจำนวน 1,525 (760 บวก 825 หัก 60) ตามย่อหน้าที่ 92 จำนวนที่จำกัดตามขอบเขตเท่ากับจำนวนไม่เกิน 1,500 (ค่าที่มากกว่าระหว่างร้อยละ 10 ของ 15,000 หรือ ร้อยละ 10 ของ 14,792) ในปีถัดมา (25X2) กิจการรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในกำไรหรือขาดทุนจำนวน 25 (1,525 ลบด้วย 1,500) หาดด้วยอายุงานที่คาดว่าจะเหลืออยู่โดยเฉลี่ยของพนักงานที่เกี่ยวข้อง

ผลตอบแทนที่คาดหวังจากสินทรัพย์โครงการสำหรับปี 25X2 จะขึ้นอยู่กับความคาดหวังของตลาด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X2 สำหรับผลตอบแทนตลอดอายุทั้งหมดของภาระผูกพัน



107. ในการกำหนดผลตอบแทนที่คาดหวังและผลตอบแทนที่เกิดจริงจากสินทรัพย์โครงการ กิจกรรมหัก ต้นทุนการบริหารที่คาดหวังนอกเหนือจากส่วนที่รวมในข้อสมมติจากการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยที่ใช้ในการวัดมูลค่าภาวะผูกพัน

### **การรวมธุรกิจ**

108. ในการรวมธุรกิจ กิจกรรมรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากผลประโยชน์หลังจากออกจากงานโดยใช้ มูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันหักด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (ดูมาตรฐานการรายงาน การการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ) มูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันรวมถึง รายการต่อไปนี้ (แม้ว่าผู้ขายจะยังไม่ได้รับรู้รายการ ณ วันซื้อ)
- 108.1 ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดขึ้นก่อนวันซื้อ (ไม่ว่าจะอยู่ในขอบเขตร้อยละ 10 หรือไม่)
- 108.2 ต้นทุนบริการในอดีตที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์หรือการนำโครงการมาใช้ ก่อนวันซื้อ และ
- 108.3 จำนวนซึ่งผู้ขายยังไม่ได้รับรู้ตามแนวปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้เป็นครั้งแรกตามย่อหน้าที่ 155.2

### **การลดขนาดโครงการลงและการจ่ายชำระผลประโยชน์**

109. กิจกรรมต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการลดขนาดโครงการลงหรือการชำระผลประโยชน์ของ โครงการผลประโยชน์เมื่อมีการลดขนาดโครงการลงหรือการชำระผลประโยชน์เกิดขึ้น ผลกำไร หรือขาดทุนนี้ต้องประกอบด้วย
- 109.1 ผลการเปลี่ยนแปลงใดๆ ของมูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันตามโครงการผลประโยชน์
- 109.2 ผลการเปลี่ยนแปลงใดๆ ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ
- 109.3 ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและต้นทุน บริการในอดีตที่เกี่ยวข้องที่ยังไม่ได้รับรู้มาก่อนตามย่อหน้าที่ 92 และ 96
110. ก่อนการคำนวณผลกระทบของการลดขนาดโครงการลงและการชำระผลประโยชน์ กิจกรรมต้อง วัดมูลค่าภาวะผูกพัน (และสินทรัพย์โครงการที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)) อีกครั้ง โดยใช้ข้อสมมติใน การประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในปัจจุบัน (รวมทั้งอัตราดอกเบี้ยในตลาด ปัจจุบันและราคาตลาดปัจจุบันอื่น ๆ)
111. การลดขนาดโครงการลงเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
- 111.1 แสดงให้เห็นถึงการผูกมัดอย่างชัดเจนว่าจะลดจำนวนของพนักงานตามโครงการลงอย่าง เป็นสาระสำคัญ

111.2 แก้อไขเงื่อนไขของโครงการผลประโยชน์จนส่วนประกอบที่สำคัญของบริการที่ได้รับใน อนาคตจากพนักงานปัจจุบันไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับผลประโยชน์อีกต่อไปหรือเข้าเงื่อนไข ที่จะได้รับผลประโยชน์เพียงในสัดส่วนที่ลดลง

การลดขนาดของโครงการอาจเกิดจากเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งโดยเฉพาะ เช่น การปิดโรงงาน การยกเลิกการดำเนินงาน การยกเลิกหรือการชะลอโครงการ หรือมีการลดลงเท่ากับการเพิ่มขึ้นของ เงินเดือนในอนาคตที่เชื่อมโยงกับผลประโยชน์ที่ต้องจ่ายสำหรับการบริการในอดีต การลดขนาด โครงการลงมักเชื่อมโยงกับการปรับโครงสร้างของกิจการ ในกรณีเช่นนี้ กิจการจึงบันทึกการลด ขนาดโครงการลงในขณะที่มีการปรับโครงสร้างที่เกี่ยวข้อง

- 111ก เมื่อการแก้ไขโครงการทำให้ผลประโยชน์ลดลง ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการลดการบริการในอนาคต คือ การลดขนาดของโครงการลงเท่านั้น ผลกระทบของการลดการให้บริการในอดีตถือเป็นต้นทุนบริการใน อดีตติดลบ
112. การชำระผลประโยชน์เกิดขึ้นเมื่อกิจการทำรายการที่จะจัดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระ ผูกพันจากการอนุমানหลังจากนั้นทั้งหมดสำหรับผลประโยชน์บางส่วนหรือทั้งหมดที่ให้ตาม โครงการผลประโยชน์ เช่น เมื่อจ่ายเงินสดทั้งจำนวนโดยตรงหรือในนามของผู้เข้าร่วมโครงการเพื่อ แลกเปลี่ยนกับสิทธิของผู้เข้าร่วมโครงการที่จะได้รับผลประโยชน์หลังจากออกจากงานที่ระบุไว้
113. ในบางกรณี กิจการซื้อกรรมธรรม์ประกันภัยเพื่อเป็นการจัดหาเงินทุนให้ผลประโยชน์ของพนักงาน บางส่วนหรือทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับบริการที่พนักงานให้ในงวดปัจจุบันและงวดก่อน การซื้อ กรรมธรรม์นั้นไม่ถือเป็นการชำระผลประโยชน์หากกิจการยังคงมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระ ผูกพันจากการอนุমান (ดูย่อหน้าที่ 39) ที่จะต้องจ่ายจำนวนที่จะเกิดขึ้นหลังจากนั้นถ้าผู้รับประกัน ไม่จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานตามที่ระบุในกรรมธรรม์ ย่อหน้าที่ 104ก ถึง 104ง กำหนด หลักการรับรู้และการวัดมูลค่าของสิทธิที่จะได้รับชดเชยตามกรรมธรรม์ประกันภัยที่ไม่จัดเป็น สินทรัพย์โครงการ
114. การชำระผลประโยชน์เกิดขึ้นพร้อมกับการลดขนาดโครงการลงหากมีการยกเลิกโครงการ โดยทำให้ มีการชำระภาระผูกพันและโครงการสิ้นสุดลง อย่างไรก็ตาม การยกเลิกโครงการไม่ถือว่าเป็นการลด ขนาดโครงการลงหรือเป็นการชำระผลประโยชน์หากโครงการดังกล่าวมีโครงการใหม่แทนโดยเสนอ ผลประโยชน์ให้ในสาระสำคัญเหมือนเดิม
115. เมื่อการลดขนาดโครงการลงนั้นเกี่ยวข้องกับพนักงานเพียงบางคนในโครงการหรือทำให้เกิดการ ชำระภาระผูกพันเพียงบางส่วน ผลกำไรหรือขาดทุนให้รวมต้นทุนบริการในอดีตและผลกำไรและ ขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้ (และจำนวนที่ยังไม่ได้ รับรู้ตามย่อหน้าที่ 155.2) ตามสัดส่วน โดยสัดส่วนนี้กำหนดขึ้นตามหลักเกณฑ์ของมูลค่าปัจจุบัน ของภาระผูกพันก่อนและหลังการลดขนาดโครงการลงหรือการชำระผลประโยชน์ นอกจากนี้จะมี วิธีการอื่นที่สมเหตุสมผลกว่า ตัวอย่างเช่นอาจเป็นการเหมาะสมที่จะนำผลกำไรใด ๆ ที่เกิดขึ้นจาก

การลดขนาดโครงการลงหรือการชำระผลประโยชน์ของโครงการเดียวกันไปหักต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่ได้รับรู้ที่เกี่ยวข้องกับโครงการเดียวกันนั้นก่อน

**ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 115**

กิจการยกเลิกส่วนงานปฏิบัติการส่วนงานหนึ่งและพนักงานของส่วนงานนั้นจะไม่ได้รับผลประโยชน์อีกต่อไป เหตุการณ์ดังกล่าวถือว่าเป็นการลดขนาดโครงการลงโดยไม่ชำระผลประโยชน์ การใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในปัจจุบัน (รวมทั้งอัตราดอกเบี้ยในตลาดปัจจุบันและราคาตลาดปัจจุบันอื่น ๆ) ทันทีก่อนการลดขนาดโครงการลง กิจการมีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์จำนวน 1,000 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการจำนวน 820 และผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิที่ยังไม่ได้รับรู้อีก 50 กิจการเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรกในปีก่อนทำให้จำนวนหนี้สินสุทธิเพิ่มขึ้นจำนวน 100 และกิจการเลือกรับรู้รายการตลอดระยะเวลา 5 ปี (ตามย่อหน้าที่ 155.2) การลดขนาดโครงการลงนี้ทำให้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของภาระผูกพันลดลงจำนวน 100 เหลือ 900 จำนวนร้อยละ 10 (100/1000) ของผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้และจำนวนที่เกิดจากการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกที่ยังไม่ได้รับรู้เกี่ยวข้องกับส่วนของภาระผูกพันซึ่งลดลงจากการลดขนาดโครงการลง ดังนั้น ผลของการลดขนาดโครงการลงมีดังนี้

	ก่อนการลด ขนาดโครงการลง	ผลกำไรจากการ ลดขนาด โครงการลง	หลังการลด ขนาดโครงการ ลง
มูลค่าปัจจุบันสุทธิของภาระผูกพัน	1,000	(100)	900
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ	(820)	-	(820)
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้	180	(100)	80
จำนวนที่เกิดจากการนำมาตรฐานบัญชี ฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกที่ยังไม่ได้รับรู้ (100*4/5)	50	(5)	45
หนี้สินสุทธิที่รับรู้ในงบแสดงฐานะ การเงิน	(80)	8	(72)
	150	(97)	53

## การนำเสนอข้อมูล

### การหักกลบ

116. กิจการจะหักกลบสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับโครงการหนึ่งกับหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับอีกโครงการหนึ่งได้ ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามทุกข้อต่อไปนี้
- 116.1 กิจการมีสิทธิที่จะบังคับได้ตามกฎหมายที่จะใช้ส่วนเกินดุลในโครงการหนึ่งไปชำระภาระผูกพันอีกโครงการหนึ่ง
- 116.2 กิจการมีเจตนาที่จะชำระภาระผูกพันตามที่แสดงด้วยยอดสุทธิ หรือจะรับรู้ส่วนเกินดุลในโครงการหนึ่งและชำระภาระผูกพันตามโครงการอื่น ในเวลาเดียวกัน
117. หลักเกณฑ์การหักกลบนั้นไม่แตกต่างกับหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับเครื่องมือทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน

### การแยกประเภทรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

118. บางกิจการแยกสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนออกจากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ระบุว่ากิจการต้องแยกส่วนของสินทรัพย์และหนี้สินประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนที่เกิดขึ้นจากผลประโยชน์หลังออกจากงาน

### องค์ประกอบทางการเงินของต้นทุนผลประโยชน์หลังออกจากงาน

119. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ระบุว่ากิจการต้องแสดงต้นทุนบริการปัจจุบัน ต้นทุนดอกเบี้ย และผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการเป็นองค์ประกอบของรายการหนึ่งในส่วนของรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือไม่

### การเปิดเผยข้อมูล

120. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะโครงการผลประโยชน์และผลกระทบทางการเงินของการเปลี่ยนแปลงของโครงการดังกล่าวระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
- 120ก กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับโครงการผลประโยชน์ ดังต่อไปนี้
- (1) นโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
  - (2) คำอธิบายโดยทั่วไปเกี่ยวกับประเภทของโครงการ

- (3) การกระทบยอดต้นงวดและปลายงวดของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์โดยแสดงแยกตามผลกระทบในระหว่างงวดที่เกิดจากรายการต่างๆ (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) ดังต่อไปนี้
  - (3.1) ต้นทุนบริการปัจจุบัน
  - (3.2) ต้นทุนดอกเบี้ย
  - (3.3) จำนวนที่ผู้ร่วมโครงการจ่ายสมทบ
  - (3.4) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
  - (3.5) ผลการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนที่เป็นสกุลเงินต่างประเทศสำหรับโครงการซึ่งวัดมูลค่าในสกุลเงินที่แตกต่างจากสกุลเงินที่กิจการใช้รายงาน
  - (3.6) ผลประโยชน์ที่จ่ายแล้ว
  - (3.7) ต้นทุนบริการในอดีต
  - (3.8) การรวมธุรกิจ
  - (3.9) การลดขนาดโครงการลง
  - (3.10) การชำระผลประโยชน์ของโครงการ
- (4) การวิเคราะห์ภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์โดยแยกเป็นจำนวนที่เกิดจากโครงการที่ไม่ได้จัดเป็นกองทุนทั้งหมดกับโครงการที่จัดตั้งเป็นกองทุนทั้งหมดหรือบางส่วน
- (5) การกระทบยอดคงเหลือต้นงวดและปลายงวดของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการและของสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามย่อหน้าที่ 104ก โดยแยกตามผลกระทบ ในระหว่างงวดที่เกิดจากรายการ (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) ดังต่อไปนี้
  - (5.1) ผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการ
  - (5.2) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
  - (5.3) ผลการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนที่เป็นสกุลเงินต่างประเทศสำหรับโครงการ ซึ่งวัดมูลค่าในสกุลเงินที่แตกต่างจากสกุลเงินที่กิจการใช้รายงาน
  - (5.4) จำนวนที่นายจ้างจ่ายสมทบ
  - (5.5) จำนวนที่ผู้ร่วมโครงการจ่ายสมทบ
  - (5.6) ผลประโยชน์ที่จ่ายแล้ว
  - (5.7) การรวมธุรกิจ
  - (5.8) การชำระผลประโยชน์ของโครงการ
- (6) การกระทบยอดมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ตามย่อหน้าที่ 120ก (3) และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการตามย่อหน้าที่ 120ก (5) ไปยังสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินโดยแยกแสดงรายการดังนี้เป็นอย่างน้อย

- (6.1) ผลกำไรหรือขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย สุทธิที่ยังไม่รับรู้ ในงบแสดงฐานะการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 92)
- (6.2) ต้นทุนบริการในอดีตที่ยังไม่รับรู้ ในงบแสดงฐานะการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 96)
- (6.3) จำนวนเงินที่ยังไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากขอบเขตในย่อหน้าที่ 58.2
- (6.4) มูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบ ระยะเวลารายงาน ตามย่อหน้าที่ 104ก (พร้อมคำอธิบายโดยย่อถึงความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิที่จะได้รับชดเชยและภาวะผูกพันที่เกี่ยวข้อง)
- (6.5) จำนวนเงินอื่น ๆ ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน
- (7) ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรายการแต่ละรายการ และบรรทัดที่ รายการค่าใช้จ่ายเหล่านั้นรวมอยู่ ดังนี้
  - (7.1) ต้นทุนบริการปัจจุบัน
  - (7.2) ต้นทุนดอกเบี้ย
  - (7.3) ผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการ
  - (7.4) ผลตอบแทนที่คาดไว้ของสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามย่อหน้าที่ 104ก
  - (7.5) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
  - (7.6) ต้นทุนบริการในอดีต
  - (7.7) ผลกระทบของการลดขนาดโครงการลงหรือการชำระผลประโยชน์
  - (7.8) ผลกระทบของขอบเขตตามย่อหน้าที่ 58.2
- (8) จำนวนเงินทั้งหมดที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของรายการแต่ละรายการต่อไปนี้
  - (8.1) ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและ
  - (8.2) ผลกระทบของขอบเขตตามย่อหน้าที่ 58.2
- (9) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมที่รับรู้ ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น สำหรับกิจการที่รับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณ การตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ตามย่อหน้าที่ 93ก
- (10) ร้อยละหรือจำนวนเงินของประเภทสินทรัพย์ที่สำคัญที่เป็นส่วนประกอบของมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์โครงการทั้งหมด โดยประเภทหลักของสินทรัพย์โครงการต้อง รวมถึง (แต่ไม่ได้จำกัดเฉพาะ) ตราสารทุน ตราสารหนี้ อสังหาริมทรัพย์ และสินทรัพย์ อื่นทั้งหมด เป็นต้น
- (11) จำนวนเงินที่รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ สำหรับ
  - (11.1) เครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภทของกิจการนั้น
  - (11.2) อสังหาริมทรัพย์ใด ๆ ที่กิจการครอบครองหรือสินทรัพย์อื่นที่กิจการใช้
- (12) คำอธิบายเกณฑ์ที่ใช้กำหนดอัตราผลตอบแทนที่คาดไว้โดยรวมทั้งหมดจากสินทรัพย์ ซึ่งรวมถึงผลกระทบของสินทรัพย์โครงการแต่ละประเภทที่สำคัญ

- (13) ผลตอบแทนจริงจากสินทรัพย์โครงการ และผลตอบแทนจริงของสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามย่อหน้า 104ก
- (14) ข้อสมมติหลักในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) ซึ่งรวมทั้ง
- (14.1) อัตราคิดลด
  - (14.2) อัตราผลตอบแทนที่คาดหวังจากสินทรัพย์โครงการสำหรับงวดที่เสนอในงบการเงิน
  - (14.3) อัตราผลตอบแทนที่คาดหวังจากสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์สำหรับงวดที่นำเสนอในงบการเงินตามย่อหน้าที่ 104ก
  - (14.4) อัตราการเพิ่มของเงินเดือนที่คาดหวัง (และอัตราที่คาดหวังของการเปลี่ยนแปลงในดัชนีหรือตัวแปรอื่น ๆ ที่ระบุในเงื่อนไขที่เป็นทางการหรือเงื่อนไขจากการอนุমানของโครงการที่ใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการเพิ่มผลประโยชน์ในอนาคต)
  - (14.5) อัตราแนวโน้มต้นทุนการรักษาพยาบาล
  - (14.6) ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอื่น ๆ ที่เป็นสาระสำคัญที่นำมาใช้
- กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยแต่ละรายการในรูปค่าสัมบูรณ์ (เช่น ร้อยละที่เป็นค่าสัมบูรณ์) และไม่เปิดเผยเพียงผลแตกต่างระหว่างร้อยละหรือตัวแปรอื่น ๆ
- (15) ผลกระทบของร้อยละ 1 ที่เพิ่มขึ้นและที่ลดลงของอัตราแนวโน้มต้นทุนค่ารักษาพยาบาล ที่สมมติขึ้น โดยแสดงผลกระทบต่อ
- (15.1) ยอดรวมของส่วนประกอบที่เป็นต้นทุนบริการปัจจุบันและต้นทุนดอกเบี้ยของต้นทุนค่ารักษาพยาบาลหลังจากออกจากงานสุทธิในแต่ละงวดและ
  - (15.2) ภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์สะสมของต้นทุนค่ารักษาพยาบาลหลังจากออกจากงาน
- เพื่อวัตถุประสงค์การเปิดเผยข้อมูลนี้ต้องสมมติให้ข้อสมมติอื่นคงที่ สำหรับโครงการที่ดำเนินงานในสภาพแวดล้อมที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง ให้เปิดเผยผลกระทบของร้อยละที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงของอัตราแนวโน้มต้นทุนค่ารักษาพยาบาลที่สมมติขึ้นซึ่งมีค่าโดยสาระสำคัญเท่ากับผลกระทบร้อยละ 1 ในสภาพแวดล้อมที่มีภาวะเงินเฟ้อต่ำ
- (16) จำนวนเงินทุกข้อต่อไปสำหรับงวดประจำปีปัจจุบันและงวด 4 ปีก่อน
- (16.1) มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการและส่วนเกินหรือส่วนขาดของโครงการ
  - (16.2) การปรับปรุงตามประสบการณ์ซึ่งเกิดขึ้นจาก
    - (16.2.1) หนี้สินโครงการซึ่งแสดงเป็นจำนวนเงินหรือร้อยละของหนี้สินโครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ

(16.2.2) สิ้นทรัพย์โครงการแสดงเป็นจำนวนเงินหรือร้อยละของ  
สิ้นทรัพย์โครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

(17) ประมาณการที่ดีที่สุดของนายจ้างทันทีที่สามารถประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลสำหรับ  
เงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายสมทบเข้าโครงการระหว่างงวดปีที่เริ่มหลังรอบระยะเวลา  
รายงาน

121. ในย่อหน้าที่ 120ก (2) กำหนดให้อธิบายลักษณะทั่วไปของประเภทของโครงการ คำอธิบาย  
ดังกล่าวควรแยกแสดงโครงการบำนาญจากเงินเดือนคงที่ออกจากโครงการบำนาญจากเงินเดือน  
เดือนสุดท้าย และออกจากโครงการรักษาพยาบาลของพนักงานหลังออกจากงาน นอกจากนี้  
คำอธิบายของโครงการควรรวมถึง วิธีปฏิบัติ ที่ไม่เป็นทางการที่ทำให้เกิดภาระผูกพันจากการ  
อนุমানที่รวมในการวัดมูลค่าของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ตามย่อหน้าที่ 52 โดยไม่  
กำหนดให้ลงรายละเอียดมากกว่านี้
122. เมื่อกิจการมีโครงการผลประโยชน์มากกว่าหนึ่งโครงการ การเปิดเผยข้อมูลอาจทำในยอดรวม  
โดยแยกแต่ละโครงการ หรือเปิดเผยเป็นกลุ่มตามรูปแบบที่เห็นว่าเป็นประโยชน์มากที่สุด เกณฑ์  
ดังต่อไปนี้ อาจจะเป็นประโยชน์ในการแยกกลุ่ม
  - 122.1 ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของโครงการ เช่น แยกโครงการในประเทศจากโครงการต่างประเทศ  
หรือ
  - 122.2 ลักษณะความเสี่ยงที่แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ เช่น แยกแสดงโครงการบำนาญ  
จากเงินเดือนคงที่ จากโครงการบำนาญตามเงินเดือนเดือนสุดท้าย และจากโครงการ  
รักษาพยาบาลหลังออกจากงานเมื่อกิจการเปิดเผยข้อมูลแบบยอดรวมของกลุ่มของโครงการกิจการ อาจทำในรูปแบบของค่าเฉลี่ย  
ถ่วงน้ำหนักหรือเปิดเผยเป็นช่วงที่แคบโดยเปรียบเทียบ
123. ในย่อหน้าที่ 30 ให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับโครงการผลประโยชน์ของกลุ่มนายจ้างที่ต้อง  
ปฏิบัติเสมือนเป็นโครงการสมทบเงิน
124. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2555)  
เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เกี่ยวกับ
  - 124.1 รายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีกับโครงการผลประโยชน์ของ  
พนักงานหลังออกจากงาน และ
  - 124.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงานสำหรับผู้บริหารสำคัญ
125. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากภาระผูกพันของโครงการผลประโยชน์  
พนักงานหลังออกจากงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณ  
การหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น



## ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน

126. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานประกอบด้วยรายการต่างๆ เช่น
- 126.1 การลางานระยะยาวที่ยังได้รับผลตอบแทน เช่น การให้ลางานระยะยาวหลังจากทำงานเป็นระยะเวลาสั้น การลาในปีที่เว้นจากการทำงาน เป็นต้น
  - 126.2 ผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปีหรือผลประโยชน์จากการทำงานเป็นระยะเวลาสั้นอื่นๆ
  - 126.3 ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว
  - 126.4 ส่วนแบ่งกำไรและโบนัสที่จะจ่ายเป็นเวลา 12 เดือน หรือมากกว่า หลังจากสิ้นสุดเวลาที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง และ
  - 126.5 ผลตอบแทนที่จะจ่ายเป็นเวลา 12 เดือน หรือมากกว่าหลังจากสิ้นสุดเวลาที่ผู้มีสิทธิได้รับ
127. การวัดมูลค่าของผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน มักไม่มีระดับของความไม่แน่นอนเหมือนกรณีการวัดมูลค่าผลประโยชน์หลังออกจากงาน นอกจากนี้การเริ่มนำมาใช้หรือการเปลี่ยนแปลงผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานมักไม่ทำให้เกิดต้นทุนบริการในอดีตอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญด้วยเหตุนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จึงต้องการให้ใช้วิธีการบัญชีอย่างง่ายสำหรับบันทึกผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน วิธีนี้แตกต่างจากการบัญชีที่ใช้สำหรับผลประโยชน์หลังออกจากงาน ดังนี้
- 127.1 รับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทันที และต้องไม่นำเรื่องขอบเขตมาใช้
  - 127.2 รับรู้ต้นทุนบริการในอดีตทั้งหมดทันที

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

128. จำนวนที่รับรู้เป็นหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานต้องเป็นยอดรวมสุทธิของจำนวนต่อไปนี้
- 128.1 มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ดูย่อหน้าที่ 64)
  - 128.2 หักด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ถ้ามี) ซึ่งจะใช้ในการชำระภาระผูกพันโดยตรง (ดูย่อหน้าที่ 102 ถึง 104)
- กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 49 ถึง 91 โดยไม่รวมย่อหน้าที่ 54 และ 61 ในการวัดมูลค่าหนี้สิน และปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104ก ในการรับรู้และวัดมูลค่าสิทธิที่จะได้รับชดเชย
129. กิจการต้องรับรู้ยอดรวมสุทธิของจำนวนต่อไปนี้สำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานเป็นค่าใช้จ่าย หรือรายได้ (ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 58) เว้นแต่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ กำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

- 129.1 ต้นทุนบริการปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ 63 ถึง 91)
  - 129.2 ต้นทุนดอกเบี้ย (ดูย่อหน้าที่ 82)
  - 129.3 ผลตอบแทนที่คาดหวังจากสินทรัพย์โครงการ (ตามย่อหน้าที่ 105 ถึง 107) และจากสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 104ก)
  - 129.4 ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ซึ่งต้องรับรู้ทันที)
  - 129.5 ต้นทุนบริการในอดีต (ซึ่งต้องรับรู้ทันที)
  - 129.6 ผลกระทบจากการลดขนาดโครงการลงหรือการชำระผลประโยชน์ (ตามย่อหน้าที่ 109 และ 110)
130. รูปแบบหนึ่งของผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานได้แก่ ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพเป็นระยะเวลานาน ถ้าระดับของผลประโยชน์ขึ้นอยู่กับระยะเวลาของการบริการ ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อมีการให้บริการแล้ว การวัดมูลค่าของภาระผูกพันนั้นต้องสะท้อนความเป็นไปได้ที่จะต้องจ่ายเงินและระยะเวลาที่คาดว่าจะต้องจ่าย ถ้าระดับของผลประโยชน์สำหรับพนักงานที่ทุพพลภาพทุกรายเท่ากันโดยไม่คำนึงถึงจำนวนปีที่ให้บริการ กิจการจะต้องรับรู้ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของผลประโยชน์นั้นเมื่อมีเหตุการณ์ที่เป็นสาเหตุของความทุพพลภาพระยะยาวเกิดขึ้น

### การเปิดเผยข้อมูล

131. แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานอย่างเจาะจง มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ อาจกำหนดให้เปิดเผย เช่น เมื่อค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นผลจากผลประโยชน์ดังกล่าวมีสาระสำคัญที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานสำหรับผู้บริหารสำคัญ

### ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

132. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างแยกจากผลประโยชน์อื่นของพนักงาน เพราะเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดภาระผูกพันขึ้นนั้นคือการเลิกจ้างมากกว่าเกี่ยวกับบริการที่พนักงานให้

## การรับรู้รายการ

133. กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเป็นหนี้สินและค่าใช้จ่ายต่อเมื่อกิจการแสดงให้เห็นว่าผูกพันตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้เท่านั้น ดังนี้
- 133.1 ยกเลิกการจ้างพนักงานหรือกลุ่มของพนักงานก่อนวันเกษียณตามปกติ
  - 133.2 ให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างซึ่งเป็นผลมาจากการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนให้มีการออกจากงาน โดยสมัครใจ
134. กิจการจะแสดงเจตนาผูกพันอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการเลิกจ้างเฉพาะเมื่อกิจการมีโครงการที่เป็นทางเลือกอย่างละเอียดสำหรับการเลิกจ้างและไม่มีความเป็นไปได้ที่จะยกเลิกโครงการนั้น โดยอย่างน้อยที่สุดรายละเอียดของโครงการต้องรวมถึงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 134.1 สถานที่ หน่วยงาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะเลิกจ้าง
  - 134.2 ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างสำหรับงานแต่ละระดับหรือแต่ละหน้าที่งาน และ
  - 134.3 กำหนดเวลาที่จะนำโครงการไปปฏิบัติซึ่งงานนำไปปฏิบัติควรจะเริ่มอย่างรวดเร็วที่สุดเท่าที่สามารถทำได้และระยะเวลาที่จะดำเนินการให้เสร็จสมบูรณ์ไม่ควรนานเกินไป เพื่อไม่ให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญต่อโครงการได้
135. กิจการอาจผูกมัดโดยกฎหมาย สัญญาหรือข้อตกลงอื่น ๆ กับพนักงานหรือตัวแทนของพนักงาน หรือผูกมัดตามภาระผูกพันจากการอนุমানที่มีพื้นฐานจากแนวปฏิบัติของธุรกิจ ประเพณีหรือความประสงค์ที่จะปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในการที่จะจ่าย (หรือให้ผลประโยชน์อื่น ๆ) แก่พนักงานเมื่อสิ้นสุดการจ้างงานการจ่ายดังกล่าวถือเป็นผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างมักจ่ายเป็นเงินก้อนทั้งจำนวนแต่บางครั้งจะรวมถึง
- 135.1 การให้ผลประโยชน์เมื่อออกจากงานหรือผลประโยชน์หลังออกจากงานอื่นเพิ่มเติม ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมผ่านโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน
  - 135.2 เงินเดือนที่จ่ายจนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนด หากพนักงานไม่ได้ให้บริการที่ให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อกิจการอีกต่อไป
136. ผลประโยชน์ของพนักงานบางลักษณะเป็นรายการที่จะจ่ายโดยไม่คำนึงถึงสาเหตุในการลาออกของพนักงาน ลักษณะการจ่ายผลประโยชน์ดังกล่าวมีความแน่นอน (ขึ้นอยู่กับกฎเกณฑ์ที่จะให้สิทธิขาดหรือการให้บริการขั้นต่ำ) แต่จังหวะเวลาของการจ่ายยังไม่แน่นอน แม้ว่าในบางประเทศจะเรียกผลประโยชน์เหล่านี้ว่าค่าตอบแทนจากการออกจากงานหรือเงินสมนาคุณจากการเลิกจ้าง ผลประโยชน์ดังกล่าวถือเป็นผลประโยชน์หลังออกจากงาน ไม่ใช่ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง กิจการจึงต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน บางกิจการให้ระดับของผลประโยชน์สำหรับการเลิกจ้างโดยสมัครใจตามความต้องการของพนักงาน (ซึ่งโดยเนื้อหาสาระแล้วถือเป็นผลประโยชน์หลังออกจากงาน) ต่ำกว่าผลประโยชน์จากการเลิกจ้างที่บังคับโดยกิจการ ผลประโยชน์เพิ่มเติมที่จะจ่ายเนื่องจากการบังคับให้ออกจากงานถือเป็นผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

137. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตต่อกิจการ จึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที
138. เมื่อกิจการรับรู้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง กิจการอาจต้องพิจารณาถึงการลดขนาดโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานหรือโครงการผลประโยชน์อื่นของพนักงานด้วย (ดูย่อหน้าที่ 109)

### การวัดมูลค่า

139. เมื่อผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างครบกำหนดจ่ายมากกว่า 12 เดือนหลังจากรอบระยะเวลา รายงานให้กิจการคิดลดผลประโยชน์ดังกล่าวตามอัตราคิดลดที่ระบุในย่อหน้าที่ 78
140. ในกรณีที่มีการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนการลาออกโดยสมัครใจของพนักงานที่เป็นแรงงานส่วนเกินการวัดมูลค่าของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างนั้นต้องกำหนดตามจำนวนพนักงานที่คาดว่าจะรับข้อเสนอ

### การเปิดเผยข้อมูล

141. เมื่อมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนพนักงานที่จะรับข้อเสนอผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างจะทำให้เกิดหนี้สิน ที่อาจเกิดขึ้น ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเว้นแต่ระดับความเป็นไปได้ที่จะต้องจ่ายเงินออกไปเพื่อชำระผลประโยชน์เป็นไปได้อย่าง
142. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวนของค่าใช้จ่ายหากมีสาระสำคัญ ผลประโยชน์จากการเลิกจ้างอาจทำให้เกิดค่าใช้จ่ายที่จำเป็นจะต้องเปิดเผยเพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว
143. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างของผู้บริหารสำคัญตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24(ปรับปรุง 2555) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- 144.-152. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

### การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

153. ในส่วนนี้ได้ระบุแนวปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับโครงการผลประโยชน์ เมื่อกิจการได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรกสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานอื่น ๆ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

154. เมื่อนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก กิจการต้องกำหนดมูลค่าหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับโครงการผลประโยชน์ ณ วันนั้น โดย
- 154.1 มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน (ตามย่อหน้าที่ 64) ณ วันที่นำมาตรฐานการบัญชีมาใช้
  - 154.2 ลบด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (ถ้ามี) ณ วันที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ ซึ่งเป็นแหล่งที่จ่ายชำระภาระผูกพันของผลประโยชน์โดยตรง (ดูย่อหน้าที่ 102 ถึง 104)
  - 154.3 ลบด้วยต้นทุนบริการในอดีตที่ต้องรับรู้ในงวดต่อไป ตามย่อหน้าที่ 96
155. ถ้าหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงมากกว่าหนี้สินที่จะรับรู้ ณ วันที่เดียวกันตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ กิจการต้องเลือกแนวทางที่จะเพิ่มหนี้สินตามโครงการผลประโยชน์โดยเพิกถอนไม่ได้ ตามย่อหน้าที่ 54 ดังนี้
- 155.1 รับรู้โดยทันที ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด หรือ
  - 155.2 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปีนับจากวันที่นำมาตรฐานการบัญชีนี้ มาใช้ หากกิจการเลือกปฏิบัติตามแนวทางนี้ กิจการต้อง
    - 155.2.1 นำข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 58.2 มาใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ใดๆ ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน
    - 155.2.2 เปิดเผยข้อมูล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเกี่ยวกับ (1) จำนวนที่เพิ่มขึ้นที่ยังไม่ได้รับรู้ และ (2) จำนวนที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน
    - 155.2.3 จำกัดการรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยที่เกิดขึ้นภายหลังไว้ (ยกเว้นต้นทุนบริการในอดีตที่ติดลบ) ดังนี้ หากจะรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยตามย่อหน้าที่ 92 และ 93 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรนั้นได้มากเท่ากับผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้สะสมสุทธิ (ก่อนการรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้น) ที่เกินกว่าส่วนของหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่ยังไม่ได้รับรู้ และ
    - 155.2.4 รวมถึงส่วนที่เกี่ยวข้องของหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่ยังไม่ได้รับรู้ในการวัดมูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนภายหลังที่เกิดจากการชำระผลประโยชน์หรือการลดขนาดโครงการลง
- ถ้าหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงน้อยกว่าหนี้สินที่ควรรับรู้ ณ วันที่เดียวกันตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ กิจการต้องรับรู้การลดลงนั้นทันทีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

156. เมื่อนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจะรวมทั้งผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนแม้ว่าจะอยู่ในขอบเขตร้อยละ 10 ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 92

ตัวอย่างของย่อหน้าที่ 154 ถึง 156	
<p>ณ 31 ธันวาคม 2541 งบแสดงฐานะการเงินของกิจการรวมหนี้สินเงินบ้านอายุไว้ 100 ณ วันที่ 1 มกราคม 2542 กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้โดยมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็น 1,300 และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการเป็น 1,000 วันที่ 1 มกราคม 2536 กิจการได้ปรับปรุงเงินบ้านอายุ (ต้นทุนสำหรับผลประโยชน์ที่ยังไม่ได้เป็นสิทธิขาด คือ 160 และค่าเฉลี่ยของระยะเวลาที่ยังเหลืออยู่ ณ วันที่ดังกล่าวจนกระทั่งมีสิทธิขาด คือ 10 ปี)</p>	
ผลกระทบในช่วงการเปลี่ยนแปลงมีดังนี้	
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน	1,300
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ	(1,000)
หัก ต้นทุนบริการในอดีตที่จะรับรู้ในงวดหลัง (160 X 4/10)	<u>(64)</u>
หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลง	236
หนี้สินที่รับรู้แล้ว	<u>100</u>
หนี้สินที่เพิ่มขึ้น	<u><u>136</u></u>
<p>กิจการอาจเลือกรับรู้จำนวนที่เพิ่ม 136 ทันทีหรือภายใน 5 ปีก็ได้ แต่การเลือกนั้นไม่สามารถเพิกถอนได้</p>	
<p>ณ 31 ธันวาคม 2542 มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามมาตรฐานการบัญชีนี้คือ 1,400 และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการคือ 1,050 ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิที่ยังไม่ได้รับรู้ตั้งแต่วันที่มีการใช้มาตรฐานการบัญชีนี้คือ 120 อายุงานเฉลี่ยที่คาดว่าจะเหลืออยู่ของพนักงานที่เข้าร่วมโครงการคือ 8 ปี กิจการเลือกใช้นโยบายการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดโดยทันทีตามที่อนุญาตในย่อหน้าที่ 93</p>	
ผลกระทบของข้อจำกัดในย่อหน้าที่ 155.2.3 เป็นดังนี้	
กำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสะสมสุทธิที่ยังไม่ได้รับรู้	120
ส่วนของหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่ยังไม่ได้รับรู้ (136*4/5)	<u>(109)</u>
กำไรที่รับรู้ได้มากที่สุด (ตามย่อหน้าที่ 155.2.3)	<u><u>11</u></u>

## วันถือปฏิบัติ

157. มาตรฐานการบัญชีนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป และสนับสนุนให้ถือปฏิบัติได้ก่อนบังคับใช้
158. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 159.-159ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
160. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งกำหนดให้ใช้การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีโดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง ยกเว้นกิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 120ก (16) โดยกิจการต้องปฏิบัติตามต่อการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปเมื่อเริ่มนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ตามย่อหน้าที่ 120ก
161. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)