

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 14

สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน –สินทรัพย์ตามโครงการ  
ผลประโยชน์ ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำและปฏิสัมพันธ์ของรายการเหล่านี้

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนด  
มาตรฐานการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะ และได้จัดการสัมมนาพิจารณา  
เมื่อวันที่ 20 พฤศจิกายน พ.ศ.2555 ณ อาคารสภาวิชาชีพบัญชี แล้ว

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการแสดงข้อคิดเห็น  
และข้อเสนอแนะภายใน 30 มีนาคม 2556 โดยจัดส่งมาที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์  
เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110  
โทรศัพท์ 0-2685-2577 โทรสาร 0-2685-2514 หรือที่ [Secretary@fap.or.th](mailto:Secretary@fap.or.th)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ในนามของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์  
ขอขอบคุณในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ฝ่ายเลขานุการ  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ฝ่ายวิชาการ/เลขานุการฯ

โทรศัพท์ 0-2685-2500 ต่อ 2577

โทรสาร 0-2685-2514

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 14

สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน –สินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์  
ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำและปฏิสัมพันธ์ของรายการเหล่านี้

สำหรับปรับปรุงความคิดเห็นเท่านั้น

## สารบัญ

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 14

สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน – สินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์  
ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำและปฏิสัมพันธ์ของรายการเหล่านี้

	ย่อหน้า
อ้างอิง	
ที่มา	1-3
ขอบเขต	4-5
ประเด็น	6
ข้อสรุป	7-26
เงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้	7-17
ผลกระทบของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำต่อผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลด เงินสมทบในอนาคต	18-22
เมื่อข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำอาจทำให้เกิดหนี้สิน	23-26
วันที่ปฏิบัติ	27
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	28
ตัวอย่าง	

## ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 14

### สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน –สินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์ ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ และปฏิสัมพันธ์ของรายการเหล่านี้

#### อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

#### ที่มา

1. ย่อหน้าที่ 58 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ได้กำหนดการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์ “ ให้เป็นจำนวนที่ไม่สูงเกินกว่ามูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของเงินที่ได้รับคืนจากโครงการหรือการลดเงินสมทบโครงการที่ต้องจ่ายในอนาคต” ร่วมกับผลขาดทุนสุทธิการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประยุกต์ที่ยังไม่รับรู้ คำถามที่เกิดขึ้นคือเมื่อใดเงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตจะถือว่าให้ประโยชน์ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ
2. หลายประเทศมีข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำเพื่อให้ผลประโยชน์หลังการจ้างงานที่ทำกับสมาชิกของโครงการผลประโยชน์ของพนักงานมีความมั่นคงมากยิ่งขึ้น ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวมักจะกำหนดเงื่อนไขของจำนวนเงินขั้นต่ำหรือระดับเงินสมทบที่ต้องจ่ายเข้าโครงการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ดังนั้น ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำจึงอาจจำกัดความสามารถของกิจการที่จะลดเงินสมทบในอนาคตลง
3. นอกจากนี้ ข้อกำหนดของการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์อาจเป็นสาเหตุทำให้ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำเป็นสถานะที่สร้างภาวะ โดยปกติ ข้อกำหนดให้สมทบเงินเข้าโครงการจะไม่กระทบกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินตามโครงการผลประโยชน์ ทั้งนี้เพราะเงินสมทบที่จ่ายเข้ามานั้นจะกลายเป็นสินทรัพย์ของโครงการและเป็นผลทำให้หนี้สินสุทธิเพิ่มเติมเป็นศูนย์ อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำอาจทำให้เกิดหนี้สินได้หากเงินสมทบที่กำหนดให้ต้องจ่าย ไม่สามารถให้ประโยชน์แก่กิจการได้เมื่อมีการจ่ายเงินสมทบแล้ว

#### ขอบเขต

4. การตีความฉบับนี้ใช้กับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานและผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงานทั้งหมด
5. ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำตามวัตถุประสงค์การตีความฉบับนี้ หมายถึง ข้อบังคับใด ๆ เพื่อจัดหาเงินทุนให้แก่โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานและผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ

#### ประเด็น

6. ประเด็นที่กล่าวถึงในการตีความฉบับนี้ ได้แก่
  - 6.1 เงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 58 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน จะถือว่าสามารถให้ประโยชน์ได้เมื่อใด
  - 6.2 ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำอาจกระทบความสามารถในการลดเงินสมทบในอนาคตได้อย่างไร
  - 6.3 ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำอาจทำให้เกิดหนี้สินเมื่อใด

#### ข้อสรุป

เงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้

7. กิจการต้องกำหนดเงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขและข้อกำหนดของโครงการและข้อกำหนดตามกฎหมายในประเทศนั้น
8. ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของเงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตถือว่าสามารถให้ประโยชน์ได้หากกิจการสามารถรับรู้ผลประโยชน์ดังกล่าวในระหว่างอายุของโครงการหรือเมื่อมีการชำระหนี้สินของโครงการ กล่าวคือ ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจดังกล่าวอาจให้ประโยชน์ได้แม้ว่าจะไม่เกิดขึ้นในทันที ณ วันที่ในงบดุล
9. ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สามารถให้ประโยชน์ได้ไม่ขึ้นอยู่กับว่ากิจการตั้งใจที่จะใช้ส่วนเกินนั้นอย่างไร กิจการต้องกำหนดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจสูงสุดที่สามารถใช้ประโยชน์ได้จากเงินที่ได้รับคืน การลดเงินสมทบในอนาคต หรือผลรวมของทั้งสองรายการ โดยกิจการไม่สามารถรับรู้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากผลรวมของเงินที่ได้รับคืน และการลดเงินสมทบในอนาคตที่เกิดจากข้อสมมติว่ารายการนั้นสัมพันธ์กัน

10. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยแหล่งที่มาของข้อมูลที่สำคัญของการประมาณการที่มีความไม่แน่นอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานที่มีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญที่จะทำให้เกิดการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญของสินทรัพย์สุทธิหรือหนี้สินที่รับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน รายการนี้อาจรวมถึงการเปิดเผยข้อจำกัดในการรับรู้ส่วนเกินหรือการเปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สามารถใช้ประโยชน์ได้

### ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของเงินที่ได้รับคืน

#### 11. สิทธิที่จะได้รับเงินคืน

เงินที่ได้รับคืนสามารถให้ประโยชน์แก่กิจการได้ก็ต่อเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินคืนโดยปราศจากเงื่อนไข ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 11.1 โดยปราศจากการสมมติว่าต้องมีการชำระหนี้สินของโครงการเพื่อให้ได้รับเงินคืนในระหว่าง อายุของโครงการ (เช่น ในบางประเทศ กิจการอาจมีสิทธิที่จะได้รับเงินคืนระหว่างอายุของโครงการ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระหนี้สินของโครงการหรือไม่) หรือ
- 11.2 โดยสมมติว่ามีการทยอยชำระหนี้ของโครงการตลอดระยะเวลาจนกระทั่งสมาชิกทั้งหมดออกจากโครงการ หรือ
- 11.3 โดยสมมติว่ามีการชำระหนี้สินของโครงการเต็มจำนวนในครั้งเดียว (การเลิกโครงการ)
- สิทธิที่จะได้รับเงินคืนโดยไม่มีเงื่อนไขเกิดขึ้นได้ไม่ว่าระดับของเงินทุนของโครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะเป็นเท่าใด

12. หากสิทธิของกิจการที่จะได้รับเงินส่วนเกินคืนกลับมาขึ้นอยู่กับ การเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนหนึ่งเหตุการณ์หรือมากกว่าที่ไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ กิจการไม่มีสิทธิอย่างไม่มีเงื่อนไขและต้องไม่รับรู้สินทรัพย์

### การวัดมูลค่าของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

13. กิจการต้องวัดมูลค่าของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของเงินที่ได้รับคืนเท่ากับจำนวนของส่วนเกิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (เกิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ของโครงการหักด้วยมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์) ที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินคืน หักด้วยต้นทุนที่เกี่ยวข้อง เช่น หากเงินที่จะได้รับคืนนั้นต้องนำมาเสียภาษีอื่นนอกเหนือจากภาษีเงินได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของเงินที่จะได้รับคืนสุทธิจากภาษีดังกล่าว
14. ในการวัดมูลค่าของเงินที่จะได้รับคืนที่สามารถให้ประโยชน์ได้เมื่อมีการเลิกโครงการ (ย่อหน้า 11.3) กิจการต้องรวมต้นทุนของโครงการในการชำระหนี้สินและการจ่ายเงินคืน เช่น กิจการต้องหัก

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่โครงการเป็นผู้จ่าย ไม่ใช่กิจการจ่าย และต้นทุนของเบี้ยประกันที่จำเป็นต่อการ  
ประกันหนี้สินเมื่อเลิกโครงการ

15. หากจำนวนเงินที่จะได้รับคืนเท่ากับส่วนเกินทั้งหมดหรือตามสัดส่วนของส่วนเกิน แทนที่จะเป็นจำนวน  
เงินคงที่ กิจการไม่ต้องปรับปรุงเกี่ยวกับค่าของเงินตามเวลา แม้ว่าเงินที่จะได้รับคืนนั้นจะเกิดขึ้นใน  
อนาคต

#### **ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบ**

16. หากไม่มีข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำสำหรับการจ่ายสมทบซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการในอนาคต ผลประโยชน์เชิง  
เศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคต หมายถึงต้นทุนบริการในอนาคตของกิจการ  
ตลอดอายุของโครงการที่คาดการณ์และอายุของกิจการที่คาดการณ์ แล้วแต่จำนวนใดที่ต่ำกว่า ต้นทุน  
บริการในอนาคตไม่รวมจำนวนเงินที่พนักงานรับผิดชอบ
17. กิจการต้องกำหนดต้นทุนบริการในอนาคตโดยใช้ข้อสมมติที่สอดคล้องกับที่ใช้ในการกำหนดภาวะผูกพัน  
ตามโครงการผลประโยชน์ และสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามที่  
กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ดังนั้น กิจการต้องสมมติว่าไม่  
มีการเปลี่ยนแปลงในผลประโยชน์โครงการในอนาคตจนกว่าจะมีการแก้ไขเงื่อนไขโครงการ และต้อง  
สมมติว่าจำนวนพนักงานจะไม่มีเปลี่ยนแปลงในอนาคต ยกเว้น กิจการมีภาระที่กำหนดอย่างชัดเจน  
ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่จะลดจำนวนพนักงานตามโครงการลง ซึ่งข้อสมมติเกี่ยวกับพนักงานใน  
อนาคตต้องรวมการลดลงดังกล่าว

#### **ผลกระทบของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำต่อผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงิน สมทบในอนาคต**

18. กิจการต้องวิเคราะห์ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำใด ๆ วันใดวันหนึ่ง ดังนี้
  - 18.1 ส่วนขาดที่มีอยู่สำหรับต้นทุนบริการในอดีตตามเกณฑ์เงินทุนขั้นต่ำ
  - 18.2 บริการในอนาคต
19. เงินสมทบเพื่อที่จะครอบคลุมส่วนขาดที่มีอยู่ ตามเกณฑ์เงินทุนขั้นต่ำอันเนื่องมาจากบริการที่ได้รับแล้ว  
ไม่กระทบเงินสมทบในอนาคตสำหรับบริการในอนาคต เงินสมทบนี้อาจทำให้เกิดหนี้สินตามที่กล่าวใน  
ย่อหน้า 23 - 26
20. หากมีข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำสำหรับเงินสมทบที่เกี่ยวข้องกับการบริการในอนาคต กิจการต้องกำหนด  
ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคตด้วยผลรวมของ

- 20.1 จำนวนเงินซึ่งลดการจ่ายสมทบสำหรับต้นทุนบริการในอนาคตตามข้อกำหนดของเงินทุนขั้นต่ำ เนื่องจากกิจการได้จ่ายล่วงหน้า ( ตัวอย่าง จ่ายไปก่อนกำหนดที่ต้องจ่าย) และ
- 20.2 ประมาณการต้นทุนบริการในอนาคต ในแต่ละงวด ตามข้อกำหนดในย่อหน้า 16 และ 17 หักด้วย เงินสมทบที่ต้องจ่ายตามข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำสำหรับบริการ หากไม่มีการจ่ายล่วงหน้าตามที่ อธิบายใน 20.1
21. กิจการต้องคำนวณเงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำที่เกี่ยวข้องกับบริการในอนาคต โดยคำนึงถึงผลกระทบของ ส่วนเกินที่มีอยู่ตามเกณฑ์ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ แต่ไม่รวมการจ่ายล่วงหน้าตามที่กล่าวใน ย่อหน้า 20.1 กิจการต้องใช้ข้อสมมติตามที่กำหนดไว้ในข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ และสำหรับปัจจัยต่าง ๆ ที่ไม่ได้ระบุไว้ใน ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ ใช้ข้อสมมติที่สอดคล้องกับที่ใช้ในการกำหนดภาระผูกพันตามโครงการ ผลประโยชน์และสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานตามที่กำหนดไว้ใน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน การคำนวณต้องรวมการเปลี่ยนแปลง ใด ๆ ที่คาดว่าจะเกิดจากการกิจการจ่ายสมทบขั้นต่ำเมื่อถึงกำหนด อย่างไรก็ตาม การคำนวณ ดังกล่าวต้องไม่รวมผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงที่คาดไว้ เกี่ยวกับเงื่อนไขของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ ที่ไม่มีผลบังคับหรือไม่เป็นข้อตกลงตามสัญญา ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
22. เมื่อกิจการกำหนดจำนวนเงินตามที่กล่าวในย่อหน้า 20.2 หากเงินสมทบที่ต้องจ่ายในอนาคตตาม ข้อกำหนดของเงินทุนขั้นต่ำสำหรับบริการในอนาคตในงวดใดงวดหนึ่ง เกินกว่าต้นทุนบริการในอนาคต ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ส่วนเกินดังกล่าวจะลดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับในอนาคต ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคต ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม จำนวนที่กล่าว ตามย่อหน้าที่ 20.2 ต้องไม่ต่ำกว่าศูนย์
- เมื่อข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำอาจทำให้เกิดหนี้สิน**
23. หากกิจการมีภาระผูกพันภายใต้ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำที่จะต้องสมทบเงินให้ครอบคลุมส่วนขาดตาม เกณฑ์เงินทุนขั้นต่ำอันเนื่องมาจากบริการที่ได้รับแล้ว กิจการต้องกำหนดว่าเงินสมทบค้างจ่ายจะสามารถ ใช้ประโยชน์ได้ในลักษณะของเงินที่ได้รับคืนหรือการลดเงินสมทบในอนาคตภายหลังจากกิจการจ่ายเงิน เข้าโครงการได้หรือไม่
24. ในกรณีที่เงินสมทบค้างจ่ายจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้หลังจากจ่ายเข้าโครงการ กิจการต้องรับรู้หนี้สิน เมื่อเกิดภาระผูกพันขึ้น โดยหนี้สินดังกล่าวต้องลดสินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์หรือเพิ่มหนี้สิน ตามโครงการผลประโยชน์เพื่อที่จะไม่มีผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการปฏิบัติตาม ย่อหน้าที่ 58 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เมื่อจ่ายเงินสมทบ
25. กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 58 ก ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ก่อนการกำหนดหนี้สินตามย่อหน้าที่ 24



26. หนี้สินอันเนื่องมาจากข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำและการวัดมูลค่าในภายหลังของหนี้สินดังกล่าวต้องรับรู้ทันทีตามนโยบายที่บริษัทใช้ในการรับรู้ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์ตามย่อหน้า 58 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน กล่าวคือ
- 26.1 กิจการที่รับรู้ผลกระทบของข้อกำหนดในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตาม ย่อหน้าที่ 58 ในกำไรหรือขาดทุน กิจการต้องรับรู้การปรับปรุงดังกล่าวทันทีในกำไรหรือขาดทุน ตามย่อหน้าที่ 61.7 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
- 26.2 กิจการที่รับรู้ผลกระทบของข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 58 ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จกิจการต้องรับรู้การปรับปรุงดังกล่าวทันทีในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 93 ค ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

#### วันถือปฏิบัติ

27. กิจการต้องใช้การตีความฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถถือปฏิบัติตามการตีความฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติได้
- 27ก. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้แก้ไขนิยามศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีทั้งหมด นอกจากนั้นยังได้แก้ไขย่อหน้า 26 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป

27ข ไม่ใช้

#### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

28. กิจการต้องใช้การตีความฉบับนี้ตั้งแต่วันที่เริ่มต้นของงวดแรกที่น่าเสนอในงบการเงินที่ถือปฏิบัติตามการตีความฉบับนี้เป็นครั้งแรก โดยกิจการต้องรับรู้การปรับปรุงเริ่มแรกที่เกิดจากการถือปฏิบัติตามการตีความฉบับนี้ในกำไรสะสมต้นงวดดังกล่าว

29 ไม่ใช้

### ตัวอย่าง

ตัวอย่างแนบท้ายนี้ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14

**ตัวอย่างที่ 1 – ผลกระทบเมื่อมีส่วนเกินของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19**  
เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และเงินสมทบค้างจ่ายตามเงินทุนขั้นต่ำซึ่งกิจการสามารถได้เงินคืนเต็มจำนวน

- 1 กิจการหนึ่งมีระดับเงินทุนตามเกณฑ์ของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ (วัดตามเกณฑ์ที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) เป็นจำนวนร้อยละ 82 สำหรับโครงการ ก ซึ่งภายใต้ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ กิจการต้องเพิ่มระดับเงินทุนเป็นร้อยละ 95 แทนที่ เป็นผลให้กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมาย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่จะต้องสมทบเงินจำนวน 200 บาททันทีเข้าโครงการ ก ซึ่งข้อบังคับของโครงการอนุญาตให้คืนเงินส่วนเกินทั้งหมดให้กิจการเมื่อสิ้นสุดอายุโครงการมูลค่า ณ วันสิ้นงวดของโครงการ ก เป็นดังนี้

มูลค่าตลาดของสินทรัพย์	1,200
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน	<u>-1,100</u>
ส่วนเกิน	<u>100</u>
สินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์ (ก่อนพิจารณาข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ) <sup>1</sup>	<u>100</u>

1 สมมติว่าไม่มีจำนวนเงินอื่นที่ยังไม่รับรู้เพื่อความง่าย

### การนำมาปฏิบัติใช้

- 2 ย่อหน้าที่ 24 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินถ้าหากเงินสมทบค้างจ่ายเมื่อจ่ายแล้วไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ทั้งจำนวน การจ่ายเงินสมทบ 200 บาทจะทำให้ส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เพิ่มขึ้นจาก 100 บาท เป็น 300 บาท ตามข้อบังคับของโครงการกิจการสามารถได้รับเงินคืนเต็มจำนวนโดยไม่มีต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น จึงไม่ต้องรับรู้หนี้สินสำหรับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายเงินสมทบ

**ตัวอย่างที่ 2 – ผลกระทบของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำเมื่อมีส่วนขาดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19  
เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และเงินสมทบค้างจ่ายตามเงินทุนขั้นต่ำไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้เต็มจำนวน**

- 3 กิจการหนึ่งมีระดับเงินทุนตามเกณฑ์ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ (วัดตามเกณฑ์ที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) เป็นจำนวนร้อยละ 77 สำหรับโครงการ ข ซึ่งภายใต้ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำกิจการต้องเพิ่มระดับเงินทุนเป็นร้อยละ 100 ทั้งนี้ เป็นผลให้กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมาย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่จะต้องจ่ายเงินสมทบเพิ่มอีกจำนวน 300 บาทเข้าโครงการ ซึ่งข้อบังคับของโครงการอนุญาตให้คืนเงินให้แก่กิจการได้สูงสุดร้อยละ 60 ของส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และกิจการไม่ได้รับอนุญาตให้ลดเงินสมทบต่ำกว่าระดับที่ระบุไว้ซึ่งบังเอิญเท่ากับต้นทุนบริการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มูลค่า ณ วันสิ้นงวดของโครงการ ข เป็นดังนี้

มูลค่าตลาดของสินทรัพย์	1,000
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน	=
	1,100
ส่วนขาด	<u>-100</u>
หนี้สินตามโครงการผลประโยชน์ (ก่อนพิจารณาข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ) <sup>2</sup>	<u>-100</u>

2 สมมติว่าไม่มีจำนวนเงินอื่นที่ยังไม่รับรู้เพื่อความง่าย

**การนำมาปฏิบัติใช้**

- 4 การจ่ายเงินสมทบ 300 บาทจะเปลี่ยนจากส่วนขาดจำนวน 100 บาทตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เป็นส่วนเกินจำนวน 200 บาท ซึ่งจำนวนร้อยละ 60 ของ 200 บาท (120 บาท) สามารถได้รับคืน
- 5 ดังนั้นในส่วนของเงินสมทบ 300 บาท จะเป็นการลดส่วนขาดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานจำนวน 100 บาท และเป็นผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สามารถใช้ประโยชน์ได้จำนวน 120 บาท (ร้อยละ 60 ของ 200 บาท) ส่วนที่เหลืออีก 80 บาท (ร้อยละ 40 ของ 200 บาท) ของเงินสมทบที่จ่ายนั้นไม่สามารถให้ประโยชน์แก่กิจการได้

- 6 ย่อหน้าที่ 24 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินหากว่าเงินสมทบค้างจ่ายเพิ่มเติมนั้นไม่สามารถให้ประโยชน์แก่กิจการได้
- 7 ดังนั้น กิจการต้องเพิ่มหนี้สินตามโครงการผลประโยชน์เป็นจำนวน 80 บาท ซึ่งตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 26 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 กิจการต้องรับรู้จำนวนดังกล่าวทันทีตามนโยบายที่บริษัทใช้ในการรับรู้ผลกระทบของขีดจำกัดตามย่อหน้าที่ 58 และกิจการรับรู้หนี้สินสุทธิจำนวน 180 บาทในงบแสดงฐานะการเงิน โดยไม่ต้องรับรู้หนี้สินอันเนื่องมาจากภาวะผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องจ่ายเงินสมทบ 300 บาท

### สรุป

มูลค่าตลาดของสินทรัพย์	1,000
มูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน	<u>-1,100</u>
ส่วนขาด	<u>-100</u>
หนี้สินตามโครงการผลประโยชน์ (ก่อนพิจารณาข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ) <sup>3</sup>	-100
การปรับปรุงอันเนื่องมาจากข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ	<u>-80</u>
หนี้สินสุทธิที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน	<u>-180</u>

3 สมมติว่าไม่มีจำนวนเงินอื่นที่ยังไม่รับรู้เพื่อความง่าย

- 8 เมื่อจ่ายเงินสมทบ 300 บาท สินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินจะเป็น 120 บาท

**ตัวอย่างที่ 3 – ผลกระทบของข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำเมื่อเงินสมทบค้างจ่ายจะไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้เต็ม  
จำนวน และผลกระทบของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบใน  
อนาคต**

- 9 กิจการหนึ่งมีระดับเงินทุนตามเกณฑ์ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ (วัดตามเกณฑ์ที่แตกต่างจากมาตรฐานการ  
บัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) เป็นจำนวนร้อยละ 95 สำหรับโครงการ ค ซึ่งภายใต้  
ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ กิจการต้องเพิ่มระดับเงินทุนเป็นร้อยละ 100 ตลอดช่วง 3 ปีข้างหน้า จึงต้องมีการ  
สมทบเงินเพื่อทำให้ส่วนขาดตามเกณฑ์ข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำลดลง และเพื่อให้ครอบคลุมบริการใน  
อนาคต
- 10 โครงการ ค มีส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน  
ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นจำนวน 50 บาท ซึ่งกิจการไม่สามารถได้รับคืนเงินภายใต้สถานการณ์  
ใดๆ ทั้งนี้ไม่มีจำนวนเงินใดที่ยังไม่รับรู้
- 11 จำนวนเงินของข้อกำหนดเงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำอันเนื่องมาจากส่วนขาด และบริการในอนาคตตาม  
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน สำหรับ 3 ปีข้างหน้า เป็นดังนี้

ปี	ข้อกำหนดเงินสมทบ ขั้นต่ำรวมทั้งหมด	เงินสมทบที่จำเป็นเพื่อให้ส่วน ขาดลดลง	เงินสมทบที่จำเป็นเพื่อ ครอบคลุมบริการในอนาคต
1	135	120	15
2	125	112	13
3	115	104	11

**การนำมาปฏิบัติใช้**

- 12 ภาระผูกพันปัจจุบันของกิจการอันเนื่องมาจากบริการที่ได้รับแล้วให้รวมเงินสมทบเพื่อทำให้ส่วนขาด  
ลดลง แต่ไม่รวมเงินสมทบสำหรับบริการในอนาคต
- 13 มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของกิจการมีจำนวนประมาณ 300 บาท ซึ่งคำนวณจากข้อสมมติว่าอัตรา  
คิดลดเท่ากับร้อยละ 6 ต่อปี ดังนี้

$$[120/(1.06) + 112 / (1.06)^2 + 104/(1.06)^3]$$

- 14 เมื่อจ่ายเงินสมทบเหล่านี้เข้าโครงการ มูลค่าปัจจุบันของส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง  
ผลประโยชน์ของพนักงาน (เกิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน  
ตามโครงการผลประโยชน์) จะเพิ่มจาก 50 บาทเป็น 350 บาท (300 + 50) ในขณะที่สิ่งอื่นๆ ยังคงเดิม
- 15 อย่างไรก็ดี ส่วนเกินดังกล่าวไม่สามารถนำมาคืนเงินได้ แม้ว่าสินทรัพย์อาจสามารถให้ประโยชน์ใน  
ลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคต
- 16 ย่อหน้า 20 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 กำหนดว่า ผลประโยชน์เชิง  
เศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคตเท่ากับผลรวมของ
- 16.1 จำนวนเงินซึ่งลดการจ่ายสมทบสำหรับต้นทุนบริการในอนาคตตามข้อกำหนดของเงินทุนขั้นต่ำ  
เนื่องจากกิจการได้จ่ายล่วงหน้า (ตัวอย่าง จ่ายไปก่อนกำหนดที่ต้องจ่าย) และ
- 16.2 ประมาณการต้นทุนบริการในอนาคต ในแต่ละงวด ตามข้อกำหนดในย่อหน้า 16 และ 17 หักด้วย  
เงินสมทบที่ต้องจ่ายตามข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำสำหรับบริการ หากไม่มีการจ่ายล่วงหน้าตามที่  
อธิบายใน 16.1
- 17 จำนวนเงินที่สามารถให้ประโยชน์ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคตเป็นดังนี้
- | ปีที่ | ต้นทุนบริการตามมาตรฐานการบัญชี<br>ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของ<br>พนักงาน | เงินสมทบขั้นต่ำเพื่อครอบคลุม<br>บริการในอนาคต | จำนวนเงินที่สามารถให้<br>ประโยชน์ในลักษณะของ<br>การลดเงินสมทบ |
|-------|--|---|---|
| 1     | 13   | 15  | -2  |
| 2     | 13   | 13  | 0   |
| 3     | 13   | 11  | 2   |
| 4+    | 13   | 9   | 4   |
- 18 สมมติว่าอัตราคิดลดเท่ากับร้อยละ 6 ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบใน  
อนาคตจึงเท่ากับ  $(2)/(1.06) + 0/(1.06)^2 + 2/(1.06)^3 + 4/(1.06)^4 + \dots + 4/(1.06)^{50} + \dots = 56$  บาท  
สินทรัพย์ที่สามารถให้ประโยชน์ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคตจึงจำกัดไว้ที่ 56 บาท
- 19 ย่อหน้าที่ 24 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินถ้า  
หากเงินสมทบค้างจ่ายเพิ่มเติมไม่สามารถให้ประโยชน์ได้เต็มจำนวน ดังนั้น กิจการต้องลดสินทรัพย์ตาม  
โครงการผลประโยชน์ลงจำนวน 294 บาท (50 + 300 - 56)

- 20 ย่อหน้าที่ 26 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 กำหนดว่ากิจการต้องรับรู้จำนวนเงิน 294 บาท ทั้งนี้ตามนโยบายของกิจการในการรับรู้ผลกระทบของขีดจำกัดตามย่อหน้าที่ 58 และกิจการต้องรับรู้หนี้สินสุทธิจำนวน 244 บาทในงบแสดงฐานะการเงิน โดยไม่มีหนี้สินอื่นที่ต้องรับรู้ขึ้นเนื่องมาจากภาวะผูกพันที่ต้องสมทบเงินสำหรับส่วนขาดเงินทุนขั้นต่ำ

**สรุป**

ส่วนเกิน	<u>50</u>
สินทรัพย์ตามโครงการผลประโยชน์ (ก่อนพิจารณาข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ)	50
การปรับปรุงอันเนื่องมาจากข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำ	<u>-294</u>
หนี้สินสุทธิที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน <sup>4</sup>	<u>-244</u>

<sup>4</sup> สมมติว่าไม่มีจำนวนเงินอื่นที่ยังไม่รับรู้เพื่อความง่าย

- 21 เมื่อจ่ายเงินสมทบ 300 บาทเข้าโครงการ สินทรัพย์สุทธิที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินเท่ากับ 56 บาท (300 - 244)

**ตัวอย่างที่ 4 ผลกระทบจากการจ่ายล่วงหน้า เมื่อข้อกำหนดเงินทุนขั้นต่ำเกินจากบริการในอนาคตที่คาดการณ์ไว้**

- 22 กิจการต้องจัดหาเงินทุนเพื่อโครงการ ค เพื่อไม่ให้มีส่วนขาดตามเกณฑ์ขั้นต่ำของกองทุน กิจการต้องจ่ายเงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำเพื่อให้ครอบคลุมต้นทุนบริการในอนาคตในแต่ละงวดซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ขั้นต่ำกองทุน
- 23 โครงการ ค มีส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เท่ากับ 35 บาท เมื่อต้นปี 20x1 และไม่มีขาดทุนตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และต้นทุนบริการในอดีตซึ่งยังไม่รับรู้ ตัวอย่างนี้ สมมุติว่าอัตราคิดลดและอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์เป็น 0% โครงการไม่สามารถคืนส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ให้แก่กิจการไม่ว่ากรณีใดๆ แต่ให้สามารถนำส่วนเกินเพื่อใช้ลดเงินสมทบในอนาคตได้
- 24 เงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำเพื่อให้ครอบคลุมบริการในอนาคต สำหรับแต่ละปีเป็นระยะเวลา 5 ปี ต้นทุนบริการแต่ละปีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เป็นจำนวน 10 บาท

- 25 กิจการจ่ายล่วงหน้า จำนวน 30 บาท ณ ต้นปี 20x1 สำหรับปี 20x1 และ 20x2 ทำให้ส่วนเกินเพิ่มเป็น 65 บาท ณ ต้นปี 20x1 เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อลดเงินสมทบในอนาคต ซึ่งคาดไว้ สำหรับ 2 ปี เป็นดังนี้

ปี	ต้นทุนบริการตาม TAS 19	เงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำที่จำเป็น ก่อนเงินจ่ายล่วงหน้า	เงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำที่จำเป็น หลังเงินจ่ายล่วงหน้า
20x1	10	15	0
20x2	10	15	0
20x3	10	15	15
20x4	10	15	15
20x5	10	15	15
รวม	50	75	45

#### การนำมาปฏิบัติใช้

- 26 ตามข้อกำหนดของย่อหน้า 20 และ 22 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 ณ ต้นปี 20x1 ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในลักษณะของการลดเงินสมทบในอนาคตเท่ากับผลรวมของ
- 26.1 30 บาท ซึ่งเป็นเงินล่วงหน้าของเงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำ และ
- 26.2 ศูนย์ บาท ประมาณการเงินสมทบเงินทุนขั้นต่ำซึ่งจำเป็นสำหรับบริการในอนาคตเป็น 75 บาท ถ้าไม่มีเงินจ่ายล่วงหน้า เงินสมทบเหล่านั้นเกินประมาณการต้นทุนบริการในอนาคต (50) ดังนั้นกิจการไม่สามารถใช้ส่วนเกิน 35 บาท ตามย่อหน้า 23 (ดูย่อหน้า 22)
- 27 สมมติว่าอัตราคิดลดเป็น 0 และมูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สามารถนำไปลดเงินสมทบในอนาคต เท่ากับ 30 บาท ดังนั้น ตามข้อกำหนดในย่อหน้า 58 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 กิจการรับรู้สินทรัพย์จำนวน 30 บาท ( เนื่องจาก เป็นจำนวนที่ต่ำกว่าส่วนเกินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 จำนวน 65 บาท )