



ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับ การบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน

ที่มา

ด้วยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้รับหนังสือหรือจำนวนมากเกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) เช่น จะต้องพิจารณาตั้งประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานสำหรับต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เกิดขึ้นก่อนปี 2554 และต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังหรือไม่ หากต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังสำหรับค่าใช้จ่ายพนักงานในอดีต (ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง จะมีทางเลือกเพิ่มเติมนอกจากวิธีปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังหรือไม่ จะถือมูลค่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานที่วัดโดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method) เป็นจำนวนประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานที่ดีที่สุดตามย่อหน้าที่ 311 โดยไม่เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้หรือไม่ ประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานอย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จัดทำตัวอย่างการคำนวณและการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานเผยแพร่เพื่อประกอบความเข้าใจ และประกอบการพิจารณาในทางปฏิบัติ โดยตัวอย่างที่จัดทำขึ้นมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาปัญหาในทางปฏิบัติ และช่วยเสริมสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันของผู้ปฏิบัติและผู้สอบบัญชีตลอดจนหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ตัวอย่างดังกล่าวเป็นเพียงแนวทางหนึ่งในการนำไปปฏิบัติเพื่อบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ย่อหน้าที่ 391 สำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงระบุว่า “ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้มาถือปฏิบัติ โดยการปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่รอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ ให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป”

คำถามและคำตอบเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน

1. ในอดีตไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และกิจการไม่เคยพิจารณาตั้งประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน ดังนั้นเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาใช้ครั้งแรก กิจการจะต้องพิจารณาตั้งประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานก่อนปี 2554 และพิจารณาปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังหรือไม่

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่าหากพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว เมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาใช้ครั้งแรก กิจการจะต้องตั้งประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานก่อนปี 2554 และพิจารณาปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง

2. ในกรณีที่นำมาตราฐานการการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาใช้ครั้งแรก และจะต้องพิจารณาปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังสำหรับค่าใช้จ่ายพนักงานในอดีต (ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง จะมีทางเลือกเพิ่มเติมนอกจากวิธีปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังหรือไม่ (กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมี 4 ทางเลือกสำหรับการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ครั้งแรก)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง “ผลประโยชน์ของพนักงาน” นั้น มีทางเลือกสำหรับวิธีปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลงไว้ 4 ทางเลือก สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะในกรณีที่กิจการนำมาตราฐานการการรายงานทางการเงินที่ได้รับการจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบมาใช้เป็นครั้งแรก ดังนั้น จึงควรมีทางเลือกสำหรับการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง 4 ทางเลือก ให้กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเช่นกัน ดังนี้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ	กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ	หมายเหตุ
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที	x	x	ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 29/2554 เรื่อง คำอธิบายเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี	x	-	ทางเลือกเพิ่มเติมสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554	x	-	ทางเลือกเพิ่มเติมสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
ใช้วิธีปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง	x	x	ตามมาตรฐานมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

3. กรณีที่กิจการเคยรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากงานไว้บางส่วน ก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีผลบังคับใช้ กิจการต้องทำอย่างไร

3.1 หากประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากงานที่คำนวณได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานปัจจุบันสูงกว่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากงานที่คำนวณได้ในรอบบัญชีก่อน กิจการสามารถเลือกใช้เลือกทางตามที่กล่าวไว้ในข้อที่ 2

3.2 หากประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากงานที่คำนวณได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานปัจจุบันต่ำกว่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากงานที่คำนวณได้ในรอบบัญชีก่อน ให้กิจการกลับรายการประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากงานและรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน พร้อมทั้งเปิดเผยจำนวนเงินของการกลับรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. ในกรณีที่กิจการเลือกจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แล้ว กิจการต้องแสดงค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานอย่างไร

4.1 ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับต้นทุนแปลงสภาพหรือต้นทุนอื่น ๆ ให้กิจการแสดงรายการค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือตามย่อหน้าที่ 89

4.2 ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของสินค้า ให้กิจการแสดงรายการค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน เป็นรายการค่าใช้จ่ายในการขาย หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร โดยพิจารณาถึงหน้าที่ที่พนักงานได้ให้บริการ

5. หากบริษัทใหญ่ในต่างประเทศระบุให้บริษัทย่อยวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานโดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method) โดยมีกรกว่าจ้างนักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพื่อคำนวณหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์พนักงาน หากบริษัทย่อยเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสำหรับการเงินตามกฎหมาย (Statutory Financial Statements)

5.1 บริษัทย่อยจะถือมูลค่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน ที่วัดโดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ เป็นจำนวนประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานที่ดีที่สุดตามย่อหน้าที่ 311 โดยไม่เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับข้อสมมติหลักในการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เช่น อัตราคิดลดอัตราการหมุนเวียนของพนักงาน อัตราการเพิ่มขึ้นของเงินเดือนที่คาดไว้ และข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอื่น ๆ ที่เป็นสาระสำคัญที่นำมาใช้) ได้หรือไม่ (เนื่องจากย่อหน้าที่ 312 ระบุว่า “หากกิจการประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (IFRSs) ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นอย่างสม่ำเสมอ”

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่า วัดดูประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คือ การประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน ได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป ดังนั้น หากบริษัทย่อยที่จัดทำงบการเงินตามกฎหมายโดยวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานโดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ ก็พิจารณาได้ว่าเป็นการประมาณการที่ดีที่สุดวิธีหนึ่ง นอกจากนี้ หากกิจการไม่ประสงค์จะเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ก็สามารถทำได้

5.2 หากบริษัทใหญ่รับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และบริษัทย่อยใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน วรรคที่ 31.2 ระบุให้กิจการจัดทำกำไรขาดทุน เพื่อแสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด ดังนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไปยังกำไรขาดทุนหรือไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่า หากกิจการถือว่าการประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานที่วัดโดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้เป็นจำนวนประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานที่ดีที่สุดตามย่อหน้าที่ 311 แล้ว ให้กิจการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดในงบกำไรขาดทุน

5.3 กรณีที่กิจการให้นักคณิตศาสตร์ประกันภัยคำนวณผลประโยชน์พนักงาน กิจการจะเลือกรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยโดยใช้วิธีขอบเขตได้หรือไม่

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่า กิจการไม่สามารถเลือกรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยโดยใช้วิธีขอบเขตได้ เนื่องจากกิจการมิได้ใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ในการวัดมูลค่าผลประโยชน์ของพนักงาน

หากกิจการถือว่าการประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานที่วัดโดยวิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ เป็นจำนวนประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานที่ดีที่สุดตามย่อหน้าที่ 311 แล้ว กิจการต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดในงบกำไรขาดทุน

6. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีข้อกำหนดให้กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานที่เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 304 ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ดังนั้น ประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานอย่างไรจึงจะถือได้ว่าเป็นจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเห็นว่าวัตถุประสงค์ประการหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คือ การที่กิจการสามารถประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานได้อย่างน่าเชื่อถือโดยไม่มีต้นทุนสูงเกินไป ดังนั้น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงาน ก็ให้กิจการประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานโดยไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงตัวแปรดังต่อไปนี้

- 1) การเพิ่มขึ้นของเงินเดือนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (สมมติว่าเงินเดือนปัจจุบันจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงจนกว่าพนักงานปัจจุบันจะได้รับผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน)
- 2) การให้บริการของพนักงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (สมมติว่าการเลิกจ้างพนักงานปัจจุบันและพนักงานใหม่เกิดขึ้นในรอบบัญชีปัจจุบัน)
- 3) การเสียชีวิตของพนักงานปัจจุบันที่อาจเกิดขึ้นขณะให้บริการนับแต่วันสิ้นสุรอบระยะเวลารายงานจนถึงวันที่คาดว่าพนักงานจะได้รับผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน (สมมติว่าพนักงานปัจจุบันทั้งหมดจะได้รับผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน)

7. (คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ขอตัดตัวอย่างข้อ 7 เดิม ออก เนื่องจากตัวอย่างไม่สอดคล้องกับตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงาน)

ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงาน

ตัวอย่าง

- 1) นาย ก เริ่มทำงานกับกิจการตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2538
- 2) นาย ก ทำงานให้กับกิจการเป็นระยะเวลา 15 ปี (จนถึงสิ้นรอบปี 2553)
- 3) นาย ก จะเกษียณอายุในอีก 5 ปี ข้างหน้า
- 4) กิจการกำหนดให้ลูกจ้างเกษียณอายุเมื่ออายุ 60 ปี
- 5) กิจการกำหนดให้ลูกจ้างเกษียณอายุเมื่ออายุ 60 ปี ถือเป็นการเลิกจ้างอย่างหนึ่ง
- 6) กิจการต้องจ่ายเงินเป็นผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานให้นาย ก ตามอัตราที่กำหนดในพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน 10 เดือน
- 7) หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานคำนวณขึ้นจากเงินเดือนปัจจุบัน 10 เดือน และอัตราการหมุนเวียนของพนักงานได้ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี	เงินเดือนปัจจุบัน (หน่วย : บาท)	อัตราการหมุนเวียนของพนักงาน	หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน (หน่วย : บาท)
2552	10,000	30%	$100,000 \times 70\% \times 14/20 = 49,000$
2553	12,000	20%	$120,000 \times 80\% \times 15/20 = 72,000$
2554	15,000	10%	$150,000 \times 90\% \times 16/20 = 108,000$
2555	20,000	10%	$200,000 \times 90\% \times 17/20 = 153,000$

ต้นทุนบริการในปัจจุบันเป็นดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี	ต้นทุนบริการ (หน่วย : บาท)
2553	$72,000 - 49,000 = 23,000$
2554	$108,000 - 72,000 = 36,000$
2555	$153,000 - 108,000 = 45,000$

การบันทึกรายการในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554

ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ทางเลือกที่ 1 รับรู้ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจำนวน 72,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554 ทั้งจำนวน เดบิต ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน

– ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 72,000
 เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน
 หลังออกจากงาน 72,000

ทางเลือกที่ 2 รับรู้ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจำนวน 72,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปีนับจากวันที่นำมาตรฐานการบัญชีนี้มาใช้ (ในตัวอย่างนี้ กิจการเลือกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงเป็นระยะเวลา 5 ปี) เดบิต ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน

– ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 14,400
 เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน
 หลังออกจากงาน 14,400

ทางเลือกที่ 3 รับรู้ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจำนวน 72,000 บาท โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554

เดบิต กำไรสะสม – ต้นรอบบัญชี 2554 72,000
 เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน
 หลังออกจากงาน 72,000

ทางเลือกที่ 4 รับรู้ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วน
ได้เสียสาธารณะจำนวน 72,000 บาท โดยใช้วิธีปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง

เดบิต กำไรสะสม – ต้นรอบบัญชี 2553	49,000
กำไรสะสม – ต้นรอบบัญชี 2554	23,000
เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน	
หลังออกจากงาน	72,000

นอกจากนี้ กิจการต้องปรับปรุงกำไรขาดทุนและงบแสดงฐานะการเงินของรอบบัญชี 2553 ย้อนหลังเสมือนหนึ่งว่า
กิจการได้รับรู้หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานมาตั้งแต่ต้น โดยกิจการต้องแสดงค่าใช้จ่ายผลประโยชน์
ของพนักงานหลังออกจากงานในงบกำไรขาดทุนของรอบบัญชี 2553 เป็นจำนวน 23,000 บาท และประมาณการหนี้สิน
ผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานในงบแสดงฐานะการเงินของรอบบัญชี 2553 เป็นจำนวน 23,000 บาท

ต้นทุนบริการในปัจจุบัน

ไม่ว่ากิจการจะใช้ทางเลือกใดในการรับรู้ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การบันทึกต้นทุนบริการในปัจจุบันสำหรับปี 2554 และ 2555 เป็นดังนี้

ปี 2554

เดบิต ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน	
– ต้นทุนบริการในปัจจุบัน	36,000
เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน	
หลังออกจากงาน	36,000

ปี 2555

เดบิต ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน	
– ต้นทุนบริการในปัจจุบัน	45,000
เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน	
หลังออกจากงาน	45,000

นอกจากนี้ หากกิจการเลือกรับรู้ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ
กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปีนับจากวันที่นำมาตรฐานการบัญชีนี้
มาใช้ การบันทึกต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วน
ได้เสียสาธารณะสำหรับปี 2555-2558 เป็นดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน	
– ต้นทุนบริการที่ยังไม่รับรู้ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย สาธารณะ	14,400
เครดิต ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน	
หลังออกจากงาน	14,400