



การจัดสรรผลประโยชน์ไปยังงวดที่มีการให้บริการ กรณีผลประโยชน์หลังออกจากงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน



ความเป็นมา

สืบเนื่องจาก IFRS Interpretations Committee ได้เผยแพร่ Final Agenda Decision ในเรื่อง การจัดสรรผลประโยชน์ไปยังงวดที่มีการให้บริการ (Attributing Benefit to Periods of Service) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ในช่วงเดือนพฤษภาคม 2564 โดยทาง IFRS Interpretations Committee ได้รับคำถามเกี่ยวกับงวดที่มีการให้บริการที่กิจการจัดสรรผลประโยชน์ตามโครงการผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงานให้แก่งวดดังกล่าว โดยพนักงานได้รับสิทธิผลประโยชน์พนักงานเป็นการจ่ายครั้งเดียว (Lump sum payment) เมื่อพนักงานครบอายุเกษียณ และจำนวนผลประโยชน์พนักงานที่พนักงานได้รับสิทธิขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่พนักงานทำงานก่อนเกษียณ และกำหนดจำนวนเงินสูงสุดตามจำนวนปีที่สะสมของการทำงาน คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเห็นว่า Agenda Decision เป็นประโยชน์ต่อการทำความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 สำหรับกรณีดังกล่าว ดังนั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงจัดทำคำถาม-คำตอบเพื่อประโยชน์สำหรับผู้จัดทำรายงานทางการเงินในการพิจารณาจัดสรรผลประโยชน์ไปยังงวดที่มีการให้บริการ

Agenda Decision ฉบับนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อเท็จจริง (Fact Pattern) โดยสมมติว่ากิจการมีโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน ดังนี้



- ก. พนักงานได้รับสิทธิผลประโยชน์หลังเกษียณ (Retirement Benefit) เมื่อพนักงานครบอายุเกษียณ 62 ปี
- ข. จำนวนเงินผลประโยชน์หลังเกษียณจะเท่ากับเงินเดือนสุดท้ายของแต่ละปีที่พนักงานได้ทำงานให้แก่กิจการก่อนเกษียณอายุคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงานก่อนครบอายุเกษียณ
- ค. ผลประโยชน์หลังเกษียณจะกำหนดไว้สูงสุดเพียง 16 ปี ของการทำงาน (หมายถึง ผลประโยชน์หลังเกษียณสูงสุดที่พนักงานจะได้รับสิทธิคือ 16 เดือน โดยคำนวณจากเงินเดือนสุดท้ายของแต่ละปี เป็นระยะเวลาไม่เกิน 16 ปี) และ
- ง. ผลประโยชน์หลังเกษียณจะคำนวณโดยใช้เพียงจำนวนปีสะสมของบริการที่พนักงานให้กับกิจการก่อนครบอายุเกษียณ

สำหรับโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ตาม Agenda Decision อธิบายได้ ดังนี้



ก. หากพนักงานเข้าทำงานกับกิจการก่อนอายุ 46 ปี (นั่นคือ พนักงานมีอายุมากกว่า 16 ปีก่อนอายุเกษียณของพนักงาน) การทำงานของพนักงานก่อนอายุ 46 ปี ไม่ได้นำไปสู่ผลประโยชน์ของพนักงานภายใต้โครงการดังกล่าว การทำงานของพนักงานก่อนอายุ 46 ปี ไม่กระทบระยะเวลาและไม่กระทบจำนวนเงินของผลประโยชน์หลังเกษียณ ดังนั้น ภาระผูกพันผลประโยชน์หลังเกษียณของกิจการจะเกิดขึ้นสำหรับการทำงานของพนักงานตั้งแต่อายุ 46 ปี เป็นต้นไปเท่านั้น

ข. หากพนักงานเข้าทำงานกับกิจการตั้งแต่หรือหลังจากอายุ 46 ปี การทำงานของพนักงานนำไปสู่ผลประโยชน์ของพนักงานภายใต้โครงการดังกล่าว โดยการทำงานของพนักงานนับจากวันที่ว่าจ้างย่อมส่งผลกระทบต่อจำนวนเงินของผลประโยชน์หลังเกษียณ ดังนั้น ภาระผูกพันผลประโยชน์หลังเกษียณของกิจการจึงเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่พนักงานทำงานวันแรก

IFRS Interpretations Committee ให้ข้อสรุปสำหรับกรณีดังกล่าวว่า กิจการรับรู้ผลประโยชน์หลังเกษียณในแต่ละปี ซึ่งพนักงานทำงานตั้งแต่อายุ 46 ปีถึงอายุ 62 ปี (หรือ หากพนักงานเริ่มทำงานตั้งแต่หรือหลังจากอายุ 46 ปี ให้รับรู้ นับจากวันที่พนักงานทำงานวันแรกถึงอายุ 62 ปี) ซึ่งเป็นไปตามตัวอย่างที่ 2 ของย่อหน้าที่ 73 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

อย่างไรก็ตาม กฎหมายแรงงานของแต่ละประเทศอาจมีลักษณะและเนื้อหาที่แตกต่างกัน ซึ่งทำให้ในบางประเทศนั้น กิจการจะรับรู้หนี้สินผลประโยชน์พนักงานกรณีผลประโยชน์หลังออกจากงาน เฉพาะในช่วงอายุของพนักงานที่เริ่มตั้งแต่วันที่เข้าสู่เกณฑ์อายุงานสูงสุดที่จะได้รับเงินชดเชยก่อนการเกษียณอายุเท่านั้น เนื่องจากในบริบทของบางประเทศอาจมีโครงการผลประโยชน์ของพนักงานเฉพาะในกรณีที่จ่ายเงินชดเชยเมื่อพนักงานเกษียณอายุเท่านั้น แต่ในบริบทของประเทศไทย กฎหมายแรงงาน อาชีพพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ประกาศคณะกรรมการแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ เรื่อง มาตรฐานขั้นต่ำของสภาพการจ้างในรัฐวิสาหกิจ กำหนดให้กิจการต้องจ่ายเงินชดเชยพิเศษแทนการบอกกล่าวล่วงหน้า ทั้งในกรณีกิจการให้เลิกจ้างพนักงาน หรือพนักงานเกษียณอายุ ตัวอย่างเช่น หากพนักงานเข้าทำงานกับกิจการตั้งแต่อายุ 30 ปี ต่อมากิจการมีการเลิกจ้างพนักงานเมื่อพนักงานอายุ 40 ปี โดยพนักงานไม่ได้ทำงานผิดพลาด กิจการจึงต้องจ่ายเงินชดเชยตามกฎหมายแรงงานด้วยจำนวนเงินสูงสุด 10 เดือนของเงินเดือนเดือนสุดท้ายก่อนลาออก



ประเด็นคำถาม

ในบริบทของประเทศไทย กิจการควรเริ่มรับรู้หนี้สินสำหรับผลประโยชน์หลังออกจากงานตั้งแต่วันที่พนักงานเข้าทำงานกับกิจการ หรือตั้งแต่วันที่เข้าสู่เกณฑ์อายุงานสูงสุดตาม Agenda decision เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจะมีความเหมาะสมกว่า



คำตอบ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มีความเห็นว่า ในบริบทของกฎหมายแรงงานในประเทศไทย สำหรับกิจการที่อยู่ภายใต้กฎหมายแรงงาน กิจการควรรับรู้หนี้สินผลประโยชน์หลังออกจากงานโดยให้รับรู้ตั้งแต่วันที่พนักงานเริ่มเข้าทำงานตั้งแต่วันที่แรกจนถึงวันที่พนักงานเกษียณอายุ ด้วยเหตุผลสองประการ ดังนี้



1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ย่อหน้าที่ 71 ได้ระบุถึงการจัดสรรผลประโยชน์ระยะยาวหลังจากออกจากงานไปยังงวดที่มีการให้บริการ โดยภาระผูกพันจะเกิดเมื่อพนักงานให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์หลังจากออกจากงานที่กิจการคาดว่าจะจ่ายในรอบระยะเวลารายงานในอนาคต ดังนั้นกิจการควรทยอยรับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานหลังจากออกจากงานเป็นหนี้สินของกิจการตั้งแต่วันที่กิจการได้รับบริการจากพนักงาน โดยไม่ต้องชะลอการรับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อพนักงานมีอายุครบ 40 ปี (ในกรณีนี้สมมติอายุเกษียณเท่ากับ 60 ปี และจำนวนปีซึ่งทำงานติดต่อกันสูงสุดที่จะมีสิทธิได้รับค่าชดเชยจากการเลิกจ้างตามกฎหมายแรงงานของประเทศไทยคือ 20 ปี) ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายเงินชดเชยด้วยผลของการเกษียณอายุงาน หรือการเลิกจ้างหรือการให้ออกจากงานด้วยวิธีอื่นใด เช่น การไล่ออก การให้ออก การปลดออก กิจการควรจัดสรรหรือปันส่วนการรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานตลอดระยะเวลาที่ได้ให้บริการอย่างสม่ำเสมอ การไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน ทั้งที่กิจการได้รับบริการจากพนักงานอาจไม่เหมาะสม
2. พระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 118 ระบุว่า การเลิกจ้างตามมาตรา 118 หมายความว่า “การกระทำใดที่นายจ้างไม่ให้ลูกจ้างทำงานต่อไปและไม่จ่ายค่าจ้างให้ ไม่ว่าจะเพราะเหตุสิ้นสุดสัญญาจ้างหรือเหตุอื่นใด และหมายความรวมถึงกรณีที่ถูกจ้างไม่ได้ทำงานและไม่ได้รับค่าจ้างเพราะเหตุที่นายจ้างไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไป” แสดงว่านายจ้างยังคงต้องจ่ายเงินชดเชยจากการเลิกจ้างตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นการทยอยรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานตั้งแต่วันที่กิจการได้รับบริการจากพนักงาน เพื่อให้บริการเงินสะท้อนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานตามกฎหมายแรงงานครบถ้วน จึงมีความเหมาะสมมากกว่าที่จะรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานโดยคำนึงแต่กรณีการเกษียณอายุเพียงประเด็นเดียว และไม่คำนึงถึงการเลิกจ้างหรือให้ออกจากงานด้วยวิธีอื่นตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมาใช้ประกอบการพิจารณา

หมายเหตุ: คำถาม-คำตอบนี้เป็นคำถาม-คำตอบสำหรับกิจการที่อยู่ภายใต้กฎหมายแรงงานเท่านั้น และตามบริบทของกฎหมายแรงงานในประเทศไทยเท่านั้น