

ผลกระทบของการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานมาใช้กับงบการเงิน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2554

ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์*

วิภาดา ดันติประภา**

บทคัดย่อ Abstract

เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชีได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน โดยกำหนดให้มีผลบังคับในปี พ.ศ. 2554 เป็นครั้งแรกโดยมีมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายและประเมินการหนีสินที่เกี่ยวข้องของงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายทันที ซึ่งทำให้กิจการยังไม่เคยรับรู้รายการดังกล่าว ต้องมีการปรับย้อนหลังในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม สภาวิชาชีพฯ ได้มีทางเลือก 4 ทางเลือกให้กิจการ คือ 1) รับรู้โดยทันทีเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน 2) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี นับจากวันที่นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ 3) รับรู้โดยปรับกับกำไรสะสมต้นงวดของปี พ.ศ. 2554 4) รับรู้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง

งานวิจัยนี้ศึกษาจากกลุ่มบริษัทจดทะเบียนทั้งหมด 544 แห่ง จากผลการศึกษาทำให้ทราบว่า มีบริษัทที่นำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้แยกเป็นบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 จำนวน 14 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 28) บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ใน

* รองศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

** ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และกรรมการและเลขานุการ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณอาจารย์ณัฐเสกข์ ฉิมโณ อาจารย์พิเศษภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และคุณธวัชชัย เกียรติกานกุล ผู้ช่วยผู้อำนวยการอาวุโส ฝ่ายกำกับบัญชีตลาดทุน สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ได้กรุณาให้คำแนะนำในการปรับปรุงต้นฉบับ

กลุ่ม SET100 จำนวน 18 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 5.57) และบริษัทจดทะเบียนอยู่ในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) จำนวน 1 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 1.54)

หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 กลุ่มบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่เลือกทางเลือกที่จะปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด (1 มกราคม พ.ศ. 2554) มากที่สุด (ร้อยละ 72.19) รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายใน 5 ปี (ร้อยละ 12.36)

คำที่สำคัญ: ผลประโยชน์พนักงาน โครงการผลประโยชน์พนักงาน มาตรฐานการบัญชี

The Federation of Accounting Professions under the Royal Patronage of His Majesty the King has issued TAS 19 Employee Benefits, operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2011. The entities, applying TAS 19, are required to recognise the increase as part of its defined benefit liability immediately, or as an expense on a straight-line basis over up to five years from the date of adoption. However, the FAP has specified four transitional treatments for defined benefit plans comprising of (1) Recognise immediately, under TAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. (2) Recognize as an expense on a straight-line basis over up to five years from the date of adoption (3) Recognize as an adjustment to the beginning balance of retained earnings of periods beginning on or after 1 January, 2011 (4) Apply retrospectively.

This study examines decisions regarding the accounting choices about transitional treatments of 544 companies listed in the Stock Exchange of Thailand. The result shows that the entities, early applying TAS 19, comprise of 14 companies listed in SET50, 18 companies listed in SET100 but not in SET50, and 1 company listed in the Market for Alternative Investment (mai), accounted for 28%, 5.57%, 1.54%, respectively.

After the effective date of TAS 19, majority of companies listed in the Stock Exchange of Thailand, accounted for 72.19%, have decided to recognise the increase as part of its defined benefit liability as an adjustment to the beginning balance of retained earnings (as of 1 January, 2011). In addition, 12.36% of companies listed in the Stock Exchange of Thailand have decided to recognise the increase as part of its defined benefit liability as an expense on a straight-line basis over up to five years from the date of adoption.

Key words: Employee Benefits, Employee Benefits Obligations, Accounting Standards

ปัญหาที่มาและเหตุผล

สืบเนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป และสนับสนุนให้ถือปฏิบัติได้ก่อนบังคับใช้ โดยกำหนดให้กิจการเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก ถ้าหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงมากกว่าหนี้สินที่จะรับรู้ ณ วันที่เดียวกันตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ กิจการต้องเลือกแนวทางที่จะเพิ่มหนี้สินตามโครงการผลประโยชน์โดยเพิกถอนไม่ได้ดังนี้

1. รับรู้โดยทันทีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
2. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปีนับจากวันที่นำมาตรฐานการบัญชีนี้อมาใช้
3. รับรู้ส่วนเพิ่มดังกล่าวโดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2554 (เฉพาะกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2554)
4. รับรู้ส่วนเพิ่มดังกล่าวโดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง

แต่ละแนวทางที่กิจการเลือกมาใช้ย่อมมีผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนที่แตกต่างกัน อาทิ หากกิจการเลือกแนวทางที่ 2 ย่อมเป็นการลดผลกระทบต่องบการเงินที่เริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในช่วงการเปลี่ยนแปลงน้อยกว่าหนี้สินที่ควรรับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ กิจการต้องรับรู้การลดลงนั้นทันทีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน แต่ไม่บังคับให้

กิจการใช้ผู้เชี่ยวชาญทางคณิตศาสตร์ประกันภัยที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสมเป็นผู้วัดมูลค่าภาระผูกพันของผลประโยชน์ที่ออกจากงาน

บททวนวรรณกรรม

วันชัยและชารี (2554) ได้ศึกษาผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ที่มีต่องบการเงินของสถาบันการเงินพบว่าสถาบันการเงินบางแห่งเลือกที่จะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ก่อนมาตรฐานฉบับนี้ผลบังคับใช้ตามแนวทางเพิ่มเติม โดยแนวทางแรกปรับกำไรสะสมต้นปี พ.ศ. 2553 และรับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานปี พ.ศ. 2553 เป็นค่าใช้จ่ายเข้างบกำไรขาดทุนปี พ.ศ. 2553 และแนวทางที่ 2 รับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานเป็นค่าใช้จ่ายเข้างบกำไรขาดทุนปี พ.ศ. 2553 ทั้งจำนวน นอกจากนี้ พบว่ามาตรฐานการบัญชีใหม่มีผลกระทบต่อสถาบันการเงินค่อนข้างมาก คือ ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เนื่องจากการใช้ครั้งแรกในประเทศไทย ทำให้สถาบันการเงินต้องคำนวณย้อนหลังตั้งแต่วันที่พนักงานแต่ละคนเริ่มทำงาน (Past Services) จนถึงวันที่เริ่มบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้ ผลกระทบที่มีต่อสถาบันการเงินแต่ละแห่งจะมากหรือน้อยนั้นขึ้นอยู่กับความพร้อมของแต่ละสถาบันการเงิน และทางเลือกที่สถาบันการเงินเลือกใช้ ซึ่งสถาบันการเงินในประเทศไทยส่วนใหญ่จะเลือกแนวทางที่ 2 คือ วิธีปรับกำไรสะสมต้นปี พ.ศ. 2554 ทั้งจำนวน นอกจากนี้ สถาบันการเงินยังมีการที่จะต้องใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในการประมาณค่าใช้จ่ายสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานที่เปลี่ยนแปลงทุกปี ซึ่งเกิดจากจำนวนพนักงานเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การจ่ายที่เปลี่ยนไป ฯลฯ

จากบททวนวรรณกรรมในเบื้องต้น ยกเว้นวันชัยและชารี (2554) ไม่พบว่างานวิจัยใดในประเทศไทยที่ศึกษาอย่างเป็นระบบถึง

1. ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากน้อยเพียงใดนำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้

2. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai บริษัทจดทะเบียนในหมวดประกันภัยและประกันชีวิต และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดมีการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกัน ตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร และแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่

3. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากน้อยเพียงใดที่ยังอยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันของบริษัทเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงานภายใต้โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

ศึกษาว่า

1. ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากน้อยเพียงใดนำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้

2. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai บริษัทจดทะเบียนในหมวดประกันภัยและประกันชีวิต และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดมีการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกัน

ตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร และแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่

3. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากน้อยเพียงใดที่ยังอยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันของบริษัทเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงานภายใต้โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

วิธีดำเนินการและขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเนื่องจากการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาถือปฏิบัติจากหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับไตรมาส 1 วันสุดท้ายที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 โดยอาศัยข้อมูลเชิงเผยแพร่บน website ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th) ทั้งหมดนี้เป็นการศึกษาที่ครอบคลุมบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดจำนวนทั้งสิ้น 544 แห่งซึ่งรวมถึง

1. บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 จำนวน 50 แห่ง
 2. บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 จำนวน 50 แห่ง
 3. บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 จำนวน 346 แห่ง
 4. บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) จำนวน 65 แห่ง และ
 5. บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด จำนวน 33 แห่ง
- โดยการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ตัด
1. บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 ออกจำนวน 2 แห่ง
 2. บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 ออกจำนวน 3 แห่ง
 3. บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 ออกจำนวน 27 แห่ง

4. บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) ออกจำนวน 6 แห่ง และ

5. บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดออกจำนวน 15 แห่ง

ทั้งนี้ เนื่องจาก

1. ไม่มีข้อมูลเพียงพอต่อการศึกษา

2. บริษัทไม่ได้มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 จึงอยู่ระหว่างการประเมินผลกระทบที่มีต่อการเงินของบริษัทในปีที่มาตรฐานฯ เริ่มมีผลบังคับใช้ อาทิ บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) (AOT) ทั้งนี้ บริษัทฯ ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินสิ้นสุด วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 ว่าฝ่ายบริหาร AOT ได้ประเมินและคาดว่ามาตรฐานการบัญชีที่มีการยกเลิก ปรับปรุง มาตรฐานการบัญชีใหม่ มาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่ดังกล่าวข้างต้นจะไม่มีผลกระทบต่ออย่างเป็นสาระสำคัญต่อการเงินสำหรับปีที่เริ่มมีผลบังคับใช้ ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) และฉบับที่ 19 อยู่ระหว่างการประเมินผลกระทบที่มีต่อการเงินของบริษัทในปีที่เริ่มมีผลบังคับใช้

3. บริษัทไม่มีข้อกำหนดและไม่มีภาระผูกพันในการให้ผลประโยชน์พนักงาน ได้แก่ บริษัท เบตเตอร์ เวิลด์ กรีน จำกัด (มหาชน) (BWG) ทั้งนี้ บริษัทฯ ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินสิ้นสุด วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 ว่าผู้บริหารบริษัทฯ พิจารณาเรื่องดังกล่าวแล้วพบว่าบริษัทฯ ไม่มีภาระหนี้สินในเรื่องนี้เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานอย่างเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากบริษัทฯ ไม่มีข้อกำหนดและไม่มีภาระผูกพันในการให้ผลประโยชน์พนักงาน

การสรุปผลวิจัยที่ใช้สถิติเชิงพรรณนากว้างในส่วนของการศึกษา บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการ

ดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดมีการเลือกวิธีรับหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือการศึกษาทำโดยใช้สถิติเชิงอนุมานโดยใช้ One-Sample Test การทดสอบใช้ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีสมมติฐานดังนี้

H_0 : บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดมีการเลือกวิธีรับหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

H_1 : บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดมีการเลือกวิธีรับหนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

ช่วยให้ทราบว่า

1. ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากน้อยเพียงใดนำมามาตรฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ หากผลการศึกษาบ่งชี้ว่ามีบริษัทจำนวนหนึ่งนำมามาตรฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ แสดงว่าการรณรงค์ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ร่วมกับสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทยที่ผ่านมาให้กิจการนำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ผ่านการประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ฉบับนี้ออกไปในวงกว้างเป็นผลสำเร็จในระดับหนึ่ง ผลการศึกษาน่าจะเป็นประโยชน์ต่อสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในการรณรงค์ให้กิจการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน

ฉบับอื่นๆ มาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ต่อไป

2. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดมีการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร และแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ หากผลการศึกษาบ่งชี้ว่าบริษัทในกลุ่มเหล่านี้มีการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการเป็นบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม mai และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้กับการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงมีความเกี่ยวข้องกันอย่างมีนัยสำคัญ แสดงว่าการกำหนดทางเลือกในการรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็น 4 ทางเลือกเป็นสิ่งที่จำเป็น ผลการศึกษาน่าจะเป็นประโยชน์ต่อสภาวิชาชีพบัญชี ในการใช้เป็นแนวทางในการกำหนดทางเลือกปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ ต่อไป

3. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวนไม่น้อยเพียงใดที่ยังอยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันของบริษัทเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงานภายใต้โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ หากผลการศึกษาบ่งชี้ว่ามีบริษัทจำนวนหนึ่งยังอยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันดังกล่าว แสดงว่ายังมีบริษัทอีกจำนวนหนึ่งที่มีอุปสรรคในการนำมาตราฐานฯ มาถือปฏิบัติ ผลการศึกษาน่าจะเป็นประโยชน์ต่อสภาวิชาชีพบัญชี และหน่วยงานกำกับดูแล

ในการติดตามค้นหาสาเหตุหรืออุปสรรคที่ทำให้บริษัทไม่สามารถประเมินภาระผูกพันของบริษัทเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานหลังจากออกจากงาน

ผลการศึกษา

จากการศึกษาการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเนื่องจากการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาถือปฏิบัติ จากหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับไตรมาส 1 สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 พบว่า

1. ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 จำนวน 1 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 28) บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 จำนวน 5 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 10) บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 จำนวน 18 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 5.57) และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) จำนวน 1 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 1.54) ที่มีการนำมาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ สะท้อนให้เห็นว่าการรณรงค์ของสภาวิชาชีพบัญชี ร่วมกับสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทยที่ผ่านมาให้กิจการนำมาตรฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ผ่านการประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ฉบับนี้ออกไปในวงกว้างเป็นผลสำเร็จในระดับหนึ่ง เป็นที่น่าสังเกตว่าบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 มีการนำมาตรฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้มากที่สุด รองลงมาเป็นบริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) ตามลำดับ สำหรับบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) ที่นำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้มีเพียงบริษัทเดียวคือบริษัท ยูนิค ไมนิ่ง เซอร์วิสেস จำกัด (มหาชน) (UMS) ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับบริษัท โทริเซนไทย เอเยนตีส จำกัด (มหาชน) (TTA) ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่

ลำดับสุดท้ายที่นำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ นอกจากนี้ ไม่พบว่าบริษัทจดทะเบียนใดในหมวดที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดนำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ การที่บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 มีการนำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้มากสุดในบรรดากลุ่มบริษัทที่เลือกมาทำการศึกษา อาจสันนิษฐานได้ว่าส่วนหนึ่งน่าจะเป็นผลมาจากบางบริษัทในกลุ่มนี้มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่เป็นบริษัทข้ามชาติ อาทิ บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน) (DTAC) มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่คือ TELENOR ASIA PTE LTD ถือหุ้นอยู่ร้อยละ 41.04 บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) (ESSO) มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่คือ ExxonMobil International Holdings Inc. ถือหุ้นอยู่ร้อยละ 65.43 เป็นต้น บริษัทข้ามชาติเหล่านี้ได้มีการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาใช้ก่อนที่สภาวิชาชีพบัญชีจะกำหนดให้กิจการในประเทศไทยนำมาตราฐานฯ ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ จึงเป็นแรงผลักดันให้บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 ที่เป็นบริษัทย่อยของบริษัทข้ามชาติเหล่านี้มีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ นอกจากนี้ หลายบริษัทในกลุ่ม SET50 มี อาทิ บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน) (BANPU) บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) (PTTEP) ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) (SCB) มีการเดินทาง (roadshow) เพื่อนำเสนอข้อมูลและความคืบหน้าของบริษัทฯ แก่ผู้นักลงทุนต่างชาติอย่างต่อเนื่อง (ในปัจจุบันการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติในตลาดหุ้นไทยคิดเป็นสัดส่วนประมาณร้อยละ 20-30) โดยหนึ่งในข้อมูลสำคัญที่บริษัทเหล่านี้เตรียมไปนำเสนอแก่นักลงทุนสถาบันก็คือการรายงานผลประโยชน์ของบริษัทฯ บริษัทเหล่านี้จึงให้ความสำคัญในการเสนอข้อมูลรายงานทางการเงินที่มีความถูกต้อง เชื่อถือได้และเป็นที่ยอมรับในระดับสากลผ่านการปฏิบัติตามนโยบายบัญชีตามหลักการที่รับรองทั่วไป และเห็นว่าการล่วงหน้ารองรับการนำมาตราฐานการรายงาน

ทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) มาใช้ก่อนหน้าปี พ.ศ. 2554 ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

2. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน บริษัทจดทะเบียนในหมวด SET50 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในหมวด SET100 บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนในหมวดธุรกิจพาณิชย์ (mai) และบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด มีการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่ม การเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมแตกต่างกัน กล่าวคือ

2.1) บริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 เลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมโดยวิธีปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด เป็นส่วนใหญ่ (ร้อยละ 64.71) รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง (ร้อยละ 32.35) และวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี (ร้อยละ 2.94) ตามลำดับ นอกจากนี้ ไม่พบว่าบริษัทใดในกลุ่มนี้เลือกวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

2.2) บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 เลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมโดยวิธีปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด เป็นส่วนใหญ่ (ร้อยละ 64.29) รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง (ร้อยละ 19.05) วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี (ร้อยละ 11.90) และวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน (ร้อยละ 4.76) ตามลำดับ

2.3) บริษัทจดทะเบียนนอกกลุ่ม SET100 เลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมโดยวิธีปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด เป็นส่วนใหญ่ (ร้อยละ 74.09) รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี

(ร้อยละ 12.29) วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง (ร้อยละ 8.64) และวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน (ร้อยละ 4.98) ตามลำดับ

2.4) บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจขนาดกลาง (mai) เลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมโดยวิธีปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด เป็นส่วนใหญ่ (ร้อยละ 77.59) รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี (ร้อยละ 12.07) วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง (ร้อยละ 6.90) และวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน (ร้อยละ 3.45) ตามลำดับ

2.5) บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด เลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมโดยวิธีปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด เป็นส่วนใหญ่ (ร้อยละ 55.56) รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี (ร้อยละ 33.33) วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง (ร้อยละ 5.56) และวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน (ร้อยละ 5.56) ตามลำดับ

หากพิจารณาในภาพรวม จะพบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ (ร้อยละ 72.19) เลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมโดยวิธีปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด ทั้งๆ ที่วิธีนี้ไม่มีทฤษฎีบัญชีใดรองรับและเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติเฉพาะในประเทศไทยก็พบ รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี (ร้อยละ 12.36) ซึ่งเป็นวิธีที่ขงตลาดหลักทรัพย์ต้องการเงินในปีที่เริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก ส่วนบริษัทที่เหลือเลือกรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงโดยวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง (ร้อยละ 11.04) และวิธีรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน (ร้อยละ 4.42) ตามลำดับ ผลการทดสอบทางสถิติพบว่าค่า p-value เป็นบวก 0.0014 (chi-square distribution ที่มี df = 12 และมีค่า

$\chi^2 = 31.94$) ค่า p-value ที่คำนวณได้ต่ำกว่า $\alpha = 0.05$ ทำให้ยอมรับสมมติฐานที่ว่าบริษัทเหล่านี้มีการเลือกวิธีรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่มากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิมมากกว่าการรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็น 4 ทางเลือกเป็นสิ่งจำเป็น เนื่องจากทางเลือกในการรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปีและวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนอาจไม่จำเป็นหรือจำเป็นน้อยมากสำหรับบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET50 ซึ่งโดยเฉลี่ยมีผลประกอบการดีกว่าบริษัทกลุ่มอื่นๆ แต่อาจจำเป็นสำหรับบริษัทในกลุ่มที่เหลือ โดยเฉพาะที่เลือกในการรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี อย่างไรก็ตามสำหรับบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดที่มีฐานะการเงินไม่แข็งแรงและผลประกอบการย่ำแย่ ดังจะเห็นได้จากประมาณหนึ่งในสามของบริษัทในกลุ่มนี้เลือกรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี ซึ่งหากไม่มีทางเลือกนี้ จะทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทเหล่านี้ที่ปรากฏในงบการเงินมีค่าติดลบเพิ่มขึ้นไปอีก ซึ่งจะเป็นอุปสรรคต่อบริษัทเหล่านี้ในการดำเนินการย้ายกลับสู่หมวดปกติ

3. หลังการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีบริษัทจดทะเบียนจำนวน 4 แห่ง (ร้อยละ 0.77) อยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันของบริษัทเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากรายงานภายใต้โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ได้แก่ บริษัท เชียงใหม่รามธุรกิจการแพทย์ จำกัด (มหาชน) (CMR) บริษัท แมนดาริน โฮเต็ล จำกัด (มหาชน) (MANRIN) บริษัท โรงพยาบาลรามคำแหง จำกัด (มหาชน) (RAM) และบริษัท ศิครินทร์ จำกัด (มหาชน) (SKR) โดย CMR และ RAM ชี้แจงว่า ณ วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 บริษัทฯ ยังอยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันดังกล่าวจึงยังไม่มีข้อมูล

เพื่อการบันทึกบัญชีและปรับปรุงงบการเงินสำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 ได้ ขณะที่ MANRIN ชี้แจงว่า ณ วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 บริษัทฯ ยังไม่ได้เริ่มถือปฏิบัติเนื่องจากอยู่ระหว่างประเมินประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน ทั้งนี้ CMR RAM และ MANRIN ไม่ได้ระบุชัดเจนว่าได้ว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญอิสระให้ทำการประเมินและคำนวณหนี้สินภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์พนักงานหลังจากงานของพนักงานหรือไม่ ขณะที่ SKR ชี้แจงว่าได้ว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญอิสระให้ทำการประเมินและคำนวณหนี้สินภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์พนักงานหลังจากงานของพนักงานข้างต้น แต่ ณ วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 บริษัทฯ ยังอยู่ระหว่างการประเมินภาระผูกพันดังกล่าวจึงยังไม่มีข้อมูลเพื่อการบันทึกบัญชีและปรับปรุงงบการเงินสำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 ได้ จึงเป็นเรื่องที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ และหน่วยงานกำกับดูแลจะต้องติดตามค้นหาสาเหตุหรืออุปสรรคที่ทำให้กิจการไม่สามารถประเมินภาระผูกพัน

ของบริษัทเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานหลังจากงานของพนักงาน วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2554 ได้ เนื่องจากในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมา สภาวิชาชีพบัญชีฯ และสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทยต่างร่วมกันรณรงค์ให้กิจการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ผ่านการประชุมสัมมนาและเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติ วมมาตรฐานฯ ฉบับนี้อย่างกว้างขวาง อย่างไรก็ตาม ล่าสุด สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้แจ้งให้บริษัทนำสืบดำเนินการแก้ไขงบการเงินงวดไตรมาส 1 ปี พ.ศ. 2554 ทั้งนี้ สืบเนื่องจากผู้สอบบัญชีได้เสนอรายงานการสอบทานอย่างมีเงื่อนไขว่างงบการเงินดังกล่าวเป็นแบบต้นฉบับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เนื่องจากยังไม่ได้บันทึกประเมินการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์พนักงาน ซึ่งเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดให้มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

ภาคผนวก ก สรุปทางเลือกในการรับรู้มูลค่าหนี้สินของต้นทุนบริการในอดีตของบริษัทกลุ่มต่างๆ

	รับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันสิ้นสุดงวด	ปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี	รวม
SET50	0	22	11	1	34
นอก SET50 แต่อยู่ใน SET100	2	27	8	5	42
นอก SET100	1	223	26	37	301
mai	2	45	4	7	58
แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด	1	10	1	6	18
รวม	20	327	50	56	453

ภาคผนวก ข ทางเลือกในการรับรู้มูลค่าหนี้สินของต้นทุนบริการในอดีตของบริษัทในกลุ่ม SET100

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงินย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่างการประเมินผลกระทบ	นำมาปรับฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล
ADVANC			x			
AMATA		x				
AOT						
AP		x				
ASP		x				
BANPU						x
BAY		x				
BBL						x
BCP			x			
BEC		x				
BECL		x				
BGH		x				
BH		x				
BIGC						
BLA		x				
BLAND					x	
BTS					x	
CCET		x				
CENTEL		x				
CK				x		
CPALL				x		
CPF		x				
CPN			x			
DCC		x				
DELTA						x
DTAC						x
EGCO						x
ESSO						x
GFPT		x				
GIS				x		
GLOBAL				x		

ภาคผนวก ข (ต่อ)

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วนเพิ่ม เป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามวิธีเส้นตรง ภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมินผล กระทบ	นำมามาตรฐาน ม. ก่อปฏิบัตินับ ตั้งแต่วันที่
GLOW		x				
GSTEEL				x		
HANA		x				
HEMRAJ			x			
HMPRO						x
IRPC			x			
ITD		x				
IVL		x				
JAS		x				
KBANK			x			
KEST						
KH		x				
KK*		x				
KKC		x				
KSL					x	
KTB		x				
KYE					x	
LANNA*	x					
LH		x				
LOXLEY						x
LPN						x
MAJOR*						
MAKRO						x
MCOT			x			
MINT						x
PDI						x
PHATRA		x				
PS						x
PSL		x				
PTT			x			
PTTA			x			

ภาคผนวก ข (ต่อ)

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วนเพิ่ม เป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามวิธีเส้นตรง ภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมินผล กระทบ	นำมาคำนวณ ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา
PTTCH			x			
PTTEP						x
QH		x				
RATCH		x				
RCL		x				
ROBINS			x			
ROJNA		x				
SAMART			x			
SAMTEL			x			
SAT			x			
SCB						x
SCC		x				
SCCC						x
SGP		x				
SIRI		x				
SMT		x				
SPALI			x			
SSI		x				
STA						x
STEC		x				
STPI		x				
SVI	x					
TASCO		x				
TCAP		x				
THAI			x			
THCOM			x			
TICON		x				
TISCO		x				
TMB		x				
TCPL			x			
TCPL		x				

ภาคผนวก ข (ต่อ)

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงินย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่างการประเมินผลกระทบ	นำมามาตรฐานมาถือปฏิบัติบังคับใช้
TRUE		x				
TSTH						x
TTA						x
TTW		x				
TUF		x				
TVO		x				
VNG		x				

ภาคผนวก ค ทางเลือกในการรับรู้มูลค่าหนี้สินของต้นทุนบริการในอดีตของบริษัทในกลุ่มนอก SET100

	รับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงินย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่างการประเมินผลกระทบ	นำมามาตรฐานมาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้/ไม่มีข้อกำหนด	ไม่มีข้อมูล
A		x					
AEONTS					x		
AFC					x		
AH		x					
AHC		x					
AI		x					
AIT			x				
AJ							
AKR				x			
ALUCON						x	
AMANAH		x					
AMC		x					
APRINT		x					
APURE		x					
AS				x			
ASIA		x					
ASIAH		x					

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	
ASIMAR				x			
ASK		x					
AYUD							
BAFS		x					
BAT-3K		x					
BEC		x					
BFIT		x					
BJC	x						
BKI		x					
BLA		x					
BLAND					x		
BLISS					x		
BLS			x				
BMCL				x			
BNC		x					
BROCK		x					
BSBM		x					
BSEC				x			
BTC		x					
BTNC		x					
BUI				x			
BWG****						x	
CAWOW		x					
CCP		x					
CEI					x		
CEN		x					
CFRESH				x			
CGS		x					
CHAPAN		x					
CHOTI		x					

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	ไม่ ระบุ
CI		x					
CIMBT		x					
CITY					x		
CM		x					
CMR**					x		
CNS							
CNT			x				
CPH				x			
CPI		x					
CPL		x					
CSC		x					
CSL			x				
CSP		x					
CSR	x						
CTW				x			
CWT		x					
DCON							
DEMCO		x					
DRACO	x						
DRT		x					
DSGT		x					
DTC							
DTCI							
EASON		x					
EASTW		x					
ECL		x					
EE		x					
EIC		x					
EMC				x			
EPC				x			

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	
ERW		x					
ESTAR		x					
EVER		x					
FANCY		x					
F&D		x					
FE		x					
FMT		x					
FNS		x					
FORTH		x					
FSS		x					
GBX		x					
GC		x					
GEN		x					
GENCO		x					
GL	x						
ไม่เป็นสาระ							
GLAND		x					
GOLD			x				
GRAMMY		x					
GRAND			x				
GUNKUL		x					
GYT						x	
HFT		x					
HTC			x				
ICC		x					
IEC		x					
IFEC			x				
IFS		x					
IHL		x					
NET		x					

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	ไม่ ระบุ
INOX						x	
IRC					x		
INSURE		x					
INTUCH		x					
IT		x					
JCT		x					
JMART		x					
JTS		x					
JUTHA		x					
KAMART	x						
KBS					x		
KC			x				
KCAR		x					
KCE		x					
KDH				x			
KGI		x					
KKC		x					
KMC				x			
KTC		x					
KTP				x			
KWC	x						
KWH							
LALIN							
LEE		x					
LHBANK		x					
LHK					x		
LIVE		x					
LL				x			
LRH		x					
LST				x			

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	
LTX							
MANRIN**					x		
MATCH		x					
MATI		x					
MAX		x					
MBK							
M-CHAI				x			
MCS		x					
MDX				x			
METCO					x		
METRO	x						
MFC				x			
MFEC		x					
MIDA		x					
MILL		x					
MJD		x					
MK		x					
ML		x					
MLINK		x					
MME		x					
MODERN		x					
MPIC							
MSC		x					
MTI			x				
NC				x			
NCH		x					
NEP				x			
NEW		x					
NKH		x					
TMG		x					

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	ไม่ ระบุ
NNCL		x					
NOBLE							
N-PARK		x					
NSI		x					
NTV		x					
NWR		x					
OCC		x					
OGC		x					
OHTL						x	
OISHI		x					
PAE				x			
PAF		x					
PAP		x					
PATO		x					
PB		x					
PE		x					
PERM		x					
PF				x			
P-FCB				x			
PG		x					
PL		x					
PLE				x			
PLUS							
POST		x					
PPC		x					
PRANDA		x					
PREB		x					
PRECHA		x					
PRG					x		
PRV				x			

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	
PRO		x					
PSAAP		x					
PT		x					
PTL					x		
Q-CON		x					
RAIMON			x				
RAM**					x		
RASA	x						
RC				x			
RICH	x						
ROCK		x					
ROH						x	
RPC			x				
RS				x			
S&J		x					
S&P			x				
SAM		x					
SAMCO	x						
SABINA		x					
SAUCE		x					
SAWANG		x					
SC							
SCAN					x		
SCBLIF		x					
SCG		x					
SCP		x					
SCSMG			x				
SEAFCO		x					
SE-EP		x					
SENA		x					

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	ไม่ มีข้อมูล
SF						x	
SFP		x					
SHANG		x					
SIAM					x		
SICCO						x	
SIM			x				
SINGER						x	
SINGHA							x
SIS		x					
SITHAI		x					
SKR**					x		
SMC					x		
SMIT		x					
SMK	x						
SMM		x					
SNC				x			
SOLAR		x					
SORKON		x					
SPACK				x			
SPC		x					
SPG		x					
SPI							
SPORT				x			
SPPT		x					
SSC		x					
SSEC						x	
SSF			x				
SSSC		x					
SST		x					
STANLY	x						

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	
STHAI		x					
SUC			x				
SUPER		x					
SUSCO		x					
SVH		x					
SVOA		x					
SYMC		x					
SYNEX		x					
SYNTEC		x					
TBSP		x					
TC			x				
TCB		x					
TCC	x						
TCCC						x	
TCJ		x					
TCMC		x					
TCOAT		x					
TCP		x					
TEAM		x					
TF		x					
TFD				x			
TFI						x	
TGCI		x					
TGPRO		x					
THANI		x					
THIP		x					
THRE						x	
TIC		x					
TIP		x					
TPCO		x					

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	ไม่ ระบุ
TIW					x		
TK		x					
TKS 3 ปี				x			
TKT		x					
TLUXE			x				
TMD		x					
TMT		x					
TNITY		x					
TNL		x					
TNPC		x					
TOG			x				
TONHUA		x					
TOPP				x			
TPA		x					
TPC		x					
TPCORP		x					
TPOLY		x					
TPP				x			
TR					x		
TRS	x						
TRU							
TRUBB			x				
TSC							
TSI				x			
TSTE		x					
TSTH						x	
TTCL		x					
TTI		x					
TTL					x		
TTM						x	

ภาคผนวก ค (ต่อ)

	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตาม วิธีเส้นตรง ภายในระยะ เวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมา มาตรฐานฯ มาถือปฏิบัติ ก่อนบังคับใช้/ ไม่มีข้อกำหนด	
TUCC		x					
TVI		x					
TWFP			x				
TWP		x					
TWZ		x					
TYCN		x					
TYM		x					
UMI		x					
UNIQ		x					
UOBKH		x					
UP			x				
UPF			x				
UPOIC				x			
US		x					
UST		x					
UT			x				
UTP		x					
UV		x					
UVAN		x					
VARO		x					
VIBHA		x					
VNT							
WACOAL		x					
WAVE						x	
WG			x				
WIN							
WORK							
YCI		x					
YNP							x
YMICO		x					

ภาคผนวก ง ทางเลือกในการรับรู้มูลค่าหนี้สินของต้นทุนบริการในอดีตของบริษัทในกลุ่ม mai

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามวิธีเส้นตรง ภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมามาตรฐาน เมื่อปรับงบ บัญชี
ACAP				x		
ADAM		x				
AGE		x				
AIM		x				
ARIP				x		
BGT		x				
BOL		x				
BROOK		x				
BSM		x				
CGD		x				
CHUO		x				
CIG		x				
CMO		x				
CPR	x					
CRANE		x				
CYBER		x				
DIMET					x	
DM		x				
E				x		
EARTH						
ETG		x				
FOCUS						
GFM		x				
HTECH			x			
ILINK		x				
IRCP		x				
JUBILE*				x		
KASET			x			
KIAT		x				
L&E		x				
LVT		x				

ภาคผนวก ง (ต่อ)

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามวิธีเส้นตรง ภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมาปรับฐาน มาเทียบเคียง กับค่าใช้จ่าย
MACO		x				
MAX		x				
MOONG		x				
NBC		x				
NINE		x				
OFM		x				
PHOL		x				
PPM		x				
PYLON		x				
QLT		x				
SALEE		x				
SIMAT		x				
SLC		x				
STAR				x		
STEEL				x		
SWC		x				
TAPAC					x	
THANA		x				
TIES				x		
TMI		x				
TMW					x	
TNDT		x				
TNH					x	
TAPAC					x	
TRC		x				
TRT		x				
TSF	x					
UAC		x				
UBIS		x				
UEC			x			
UEM		x				

ภาคผนวก ง (ต่อ)

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน	ปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามวิธีเส้นตรง ภายในระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	นำมามาตรฐาน เมื่อปิดงบ ประจำปี
UMS						x
VTE					x	
YUASA			x			

ภาคผนวก จ ทางเลือกในการรับรู้มูลค่าหนี้สินของต้นทุนบริการในอดีตของบริษัทในกลุ่มที่ค่าใช้จ่ายดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตามวิธี เส้นตรงภายใน ระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	ไม่มีข้อมูล
ABICO 31/12/53					x	
APX		x				
BRC		x				
CAWOW		x				
CIRKIT 31/12/53					x	
CPICO 31/12/53					x	
DAIDO				x		
D-MARK 31/12/53					x	
DTM						x
ITV 31/3/54						x
KTECH						x
MALEE		x				
MGR						x
NFC		x				
NIPPON		x				
NPK				x		
PAO		x				
PATKL 31/12/53					x	
PICNI						x
POMPHU		x				
POWER				x		

ภาคผนวก จ (ต่อ)

บริษัท	รับรู้หนี้สินส่วน เพิ่มเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไร ขาดทุน	ปรับกับกำไร สะสม ณ วันต้นงวด	ปรับงบการเงิน ย้อนหลัง	รับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายตามวิธี เส้นตรงภายใน ระยะเวลา 5 ปี	อยู่ระหว่าง การประเมิน ผลกระทบ	หมายเหตุ
PSAAP		x				
PYT		x				
SAFARI					x	
SECC						x
SGF				x		
SMPC				x		
STRD					x	
SUN 30/6/53						x
TPROP 31/12/53					x	
TRS	x					
TT&T				x		
USC						