



บทที่ 6

สรุปผลและข้อเสนอแนะ

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาหลักการบัญชีในเรื่องต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ สรุปได้ว่า ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาตินั้นประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาติ เช่น ค่าซื้อที่ดิน และสิทธิต่าง ๆ ในการได้ที่ดินนี้มาเพื่อการสำรวจ เป็นต้น นอกจากค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาติแล้ว ยังประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ก่อนการผลิตเชิงพาณิชย์ ซึ่งคำจำกัดความและความหมายเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องที่เกี่ยวข้อง

ในเรื่องมาตรฐานการบัญชีที่ศึกษานั้น สำหรับประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีใดเกี่ยวกับรายงานในการพัฒนาสำหรับธุรกิจเหมืองลิกไนต์โดยเฉพาะ จึงต้องประยุกต์จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่องการบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ส่วนมาตรฐานการบัญชีของต่างประเทศที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเหมืองลิกไนต์ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ และการบัญชีสำหรับอุตสาหกรรมแยกแร่ธาตุ รวมทั้งมาตรฐานการบัญชีในประเทศอังกฤษ และประเทศออสเตรเลีย มาตรฐานดังกล่าวข้างต้น ครอบคลุมทั้งความหมายของคำว่า พัฒนาและวิธีการบัญชี วิธีการตัดบัญชี การแสดงค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายในการพัฒนาในงบการเงินตลอดจน การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การศึกษานโยบายการบัญชี และวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาของธุรกิจเหมืองลิกไนต์ที่เลือกมาเป็นตัวอย่างที่ทำการศึกษาสรุปลงได้ว่า

1. การรวบรวม จัดประเภท และการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา มีแนวปฏิบัติดังนี้

1.1 กรณีซื้อที่ดินที่มีทรัพยากรธรรมชาติติดมา ตัวอย่างที่ทำการศึกษา ได้แยกราคาที่ดิน และราคาทรัพยากรธรรมชาติออกจากกัน แล้วบันทึกที่ดินเป็นบัญชีที่ดิน ซึ่งแยกทรัพยากรธรรมชาติออกไปแล้ว ส่วนราคาทรัพยากรธรรมชาติที่เหลือ กิจการบันทึกรายการบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดิน แทนการบันทึกบัญชีเป็นต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ การปฏิบัติดังกล่าวถือได้ว่า สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป เพียงแต่ใช้ชื่อบัญชีแตกต่างกันเท่านั้น

1.2 กรณีที่ได้ทรัพยากรธรรมชาติจากการสำรวจ จากตัวอย่างที่ทำการศึกษานพบว่า กิจการได้มีการบันทึกบัญชี 3 ลักษณะดังกล่าวคือ

1.2.1 บันทึกรายการแยกเป็น 3 ประเภทคือ

- ค่าอาชญาบัตร
- ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ
- ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

1.2.2 บันทึกรายการแยกเป็น 2 ประเภทคือ

- ค่าอาชญาบัตร
- ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ โดยค่าใช้จ่ายนี้รวมค่าใช้จ่าย

ในการพัฒนาด้วย

1.2.3 บันทึกรายการจัดเป็นประเภทเดียวคือ ค่าใช้จ่ายในการสำรวจค่าใช้จ่ายส่วนนี้รวมค่าอาชญาบัตร และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไว้ด้วย

ตามหลักการบัญชีให้บันทึกแยกประเภทค่าใช้จ่ายเป็น 3 ประเภท คือค่าอาชญาบัตร ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ในทางปฏิบัติ มีผู้นิยมใช้วิธีที่ 2 คือ จำแนกค่าใช้จ่ายเป็น 2 ประเภท (ข้อ 1.2.2) ทั้งนี้ เพราะค่าใช้จ่ายในการพัฒนาแยกกับค่าใช้จ่ายในการสำรวจนั้น แยกออกจากกันได้ยากในทางปฏิบัติ ค่าใช้จ่ายในการสำรวจจึงมียอดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนารวมอยู่ด้วย ทั้ง 3 วิธีข้างต้นได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

1.3 ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ จากตัวอย่างที่ทำการศึกษพบว่า กิจการได้มีการบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจไว้ 2 ขั้นตอนคือ

1.3.1 ก่อนเปิดการทำเหมือง พบว่าทุกกิจการใช้วิธีการต้นทุนโครงการประสบผลสำเร็จในการรวบรวม จัดประเภทและบันทึกบัญชี ส่วนการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจใช้วิธีการต้นทุนโครงการประสบผลสำเร็จเช่นเดียวกัน การปฏิบัติดังกล่าว ถือได้ว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ในเรื่องการบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชี ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และการบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนายังคงมีอยู่ ทั้งนี้ เพราะค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่ค่าใช้จ่ายในการสำรวจนั้น แยกออกจากกันได้อย่างในทางปฏิบัติ

1.3.2 หลังเปิดการทำเหมือง พบว่ากิจการบางแห่งบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่าย 2 ประเภทนี้ แยกออกจากกันได้อย่างในทางปฏิบัติ

อย่างไรก็ตาม การรวบรวมการบันทึกบัญชี ยังคงปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เพียงแต่มีความแตกต่างกันในการจัดประเภทชื่อของบัญชี

1.4 ค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน จากตัวอย่างที่ทำการศึกษพบว่ากิจการได้มีการบันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน 2 วิธีคือ

1.4.1 บันทึกแยกเป็นค่าใช้จ่ายต่างหากจากค่าใช้จ่ายในการพัฒนาพบมากในกิจการเอกชน และแสดงรายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีในหัวข้อสินทรัพย์อื่น ๆ

1.4.2 บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนา กรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อมีการเปิดหน้าดินล่วงหน้า สำหรับการขุดถ่านลิกไนต์ในระยะยาวนานกว่า 1 งวดบัญชี และแสดงรายการดังกล่าวอยู่ในหัวข้อสินทรัพย์ถาวร หรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

การบันทึกรายการของทั้ง 2 วิธี มีลักษณะเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเพียงแต่ผิดกันที่ชื่อประเภทบัญชี ส่วนการแสดงรายการในงบดุลนั้น วิธีที่ 1 แสดงไว้ในสินทรัพย์อื่น ๆ ถือว่าไม่ถูกต้อง จึงควรมีการปรับปรุงแก้ไข

2. การแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในงบดุล ในทางปฏิบัติพบว่า

2.1 กิจการบางแห่งแสดงรายการนี้เป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีในหัวข้อ
สินทรัพย์อื่น ๆ

2.2 กิจการบางแห่งแสดงรายการนี้เป็นสินทรัพย์ในหัวข้อสินทรัพย์ถาวร
หรือ ที่ดินอาคาร และอุปกรณ์

การแสดงรายการค่าใช้จ่ายในการพัฒนาตามมาตรฐานการบัญชี ให้แสดงเป็น
สินทรัพย์ภายใต้หัวข้อ สินทรัพย์ถาวร หรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังนั้น กลุ่มกิจการที่
แสดงไว้ในสินทรัพย์อื่นควรพิจารณาแก้ไขให้ถูกต้อง เพราะค่าใช้จ่ายในการพัฒนาควรถือ
เป็นสินทรัพย์ดำเนินการประเภทหนึ่ง จึงจะถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี

3. วิธีการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ในทางปฏิบัติพบว่า กิจการจาก
ตัวอย่างทุกกิจการใช้วิธี ตัดบัญชีตามหน่วยของผลผลิตเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

4. การแสดงค่าตัดจำหน่าย ค่าใช้จ่ายในการพัฒนารอตัดบัญชีในงบกำไรขาดทุน
ในทางปฏิบัติพบว่าทุกกิจการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไปเป็นต้นทุนในการผลิต ถือเป็น
การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

5. การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเปิดเผย
ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มี 2 ส่วน คือส่วนที่แสดงนโยบายการบัญชี และส่วนที่
แสดงรายละเอียดประกอบงบการเงินในเรื่องอื่น ๆ ในปฏิบัติพบว่า

- กิจการบางแห่งไม่ได้เปิดเผยทั้งในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือ
งบประกอบอื่น ๆ

- กิจการบางแห่งเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อ
สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและไม่มีการแสดงรายละเอียดอื่น ๆ เกี่ยวกับเรื่องนี้

- กิจการบางแห่งเปิดเผยครบถ้วนในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและในรายละเอียดประกอบอื่น ๆ

จากสมมติฐานในการศึกษาที่กล่าวว่า นโยบายการบัญชีของค่าใช้จ่ายในการพัฒนา
ของภาคเอกชน และรัฐวิสาหกิจ มีความแตกต่างกันในบางเรื่องและส่วนใหญ่เป็นไปตามมาตรฐาน
การบัญชี ผลการศึกษานพบว่า ธุรกิจเหมืองลิแกไนต์ในประเทศไทยมีการปฏิบัติตามมาตรฐาน
การบัญชี แต่แตกต่างกันเล็กน้อยในเรื่องการบันทึก และการจัดประเภทบัญชีค่าใช้จ่ายในการ
พัฒนา ระหว่างภาคเอกชนกับรัฐวิสาหกิจ และในด้านการแสดงรายงานค่าใช้จ่ายในการพัฒนา
ในงบการเงิน มีการปฏิบัติแตกต่างกันระหว่างภาคเอกชน กับรัฐวิสาหกิจโดยที่ภาคเอกชน

แสดงรายการเหล่านี้ เป็นสินทรัพย์อื่น ๆ ในขณะที่รัฐวิสาหกิจแสดงรายการนี้เป็นสินทรัพย์ถาวร ตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับการเปิดเผยข้อมูล รัฐวิสาหกิจ มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ส่วนภาคเอกชนยังมีการเปิดเผยน้อย หรือไม่เปิดเผยเลย สรุปผลการศึกษาได้ว่าเป็นไปตามสมมติฐานคือนโยบายการบัญชีของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาของภาคเอกชน และรัฐวิสาหกิจ มีความแตกต่างกัน แต่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

สำหรับสมมติฐานที่ว่ากิจการส่วนใหญ่ใช้วิธีการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาตามหน่วยผลผลิต ผลการศึกษพบว่าธุรกิจในประเทศไทยใช้วิธีตัดบัญชีตามหน่วยผลผลิต ยกเว้นรัฐวิสาหกิจต่างประเทศที่ใช้วิธีตัดบัญชีตามระยะเวลา ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าเป็นไปตามสมมติฐานคือกิจการส่วนใหญ่ใช้วิธีตัดบัญชีค่าใช้จ่ายการพัฒนาตามหน่วยผลผลิต

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สมควรจะได้มีการพิจารณากำหนดแนวทางในการระบุความหมาย ลักษณะและประเภทของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูล สำหรับธุรกิจในอนาคตหรือเมืองแร่โดยเฉพาะธุรกิจเมืองลิกันต์ เพื่อให้กิจการเหล่านี้ได้อาศัยยึดถือเป็นแนวปฏิบัติ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย