

บทที่ 4
แนวความคิดเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี
ของค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

ความหมายและลักษณะของการทำเหมือง

การทำเหมืองแร่เป็นธุรกิจประเภทที่ต้องการนำทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ประโยชน์ และการทำเหมืองนี้จัดเป็นอุตสาหกรรมแยกแร่ธาตุ (Extractive Industries) ซึ่งแบ่งลักษณะการดำเนินงานออกเป็น

1. ขั้นตอนก่อนการเปิดการทำเหมืองหรืองานพัฒนา เริ่มตั้งแต่การได้มาซึ่งสิทธิทางกฎหมายในบริเวณที่ต้องการ เพื่อค้นหาทรัพยากรธรรมชาติ ด้วยการสำรวจจนพบปริมาณสำรองของทรัพยากรธรรมชาติทางธรณีวิทยา แล้วประเมินผลสรุปปริมาณสำรองของทรัพยากรธรรมชาติที่คุ้มค่าต่อการลงทุนเปิดการทำเหมือง หลังจากนั้น งานพัฒนาบริเวณนี้จึงเกิดขึ้นเพื่อเตรียมการให้พร้อมสำหรับการผลิตทางเชิงพาณิชย์

2. ขั้นตอนเปิดการทำเหมือง เป็นขั้นตอนต่อจากงานพัฒนา ประกอบด้วยงานหลักใหญ่ ๆ คือ งานเปิดหน้าดิน และงานขุดถ่าน

นโยบายการบันทึกบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ

การบันทึกบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติเป็นการรวบรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในขั้นตอนก่อนการเปิดการทำเหมือง ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิทางกฎหมาย ค่าใช้จ่ายในการสำรวจและค่าใช้จ่ายในการพัฒนา การบันทึกบัญชีดังกล่าวนี้แบ่งออกได้ 2 กรณี¹

¹พยอม สิงห์แสน, การบัญชีทรัพย์สิน, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529), หน้า 10-13.

1. กรณีซื้อที่ดินที่มีทรัพยากรธรรมชาติมาพร้อมกันและสามารถผลิตทรัพยากรธรรมชาติได้โดยไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพิ่มเติมอีก นอกจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินการผลิตเท่านั้น

ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ คำนวณได้โดยการประมาณราคาที่ดินที่อาจขายได้เมื่อใช้ทรัพยากรธรรมชาติหมดแล้ว ให้แยกราคาที่ดินที่ประมาณได้นี้ ไปลงบัญชีที่ดิน ส่วนที่เหลือคือต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ

ตัวอย่าง ราคาที่ดินรวมทรัพยากรธรรมชาติมีราคา 900,000 บาท ประมาณว่าราคาที่ดินหลังจากการใช้ทรัพยากรธรรมชาติแล้วมีราคา 40,000 บาท ดังนั้น

ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ = $900,000 - 40,000 = 860,000$ บาท
การลงบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	40,000
	ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ	860,000
เครดิต	เงินสด	
	หรือ เจ้าหนี้	
	หรือ เงินฝากธนาคาร	900,000

2. กรณีที่มีการค้นหาสำรวจและพัฒนาแหล่งทรัพยากรธรรมชาติจนกระทั่งพร้อมในการผลิตทรัพยากรธรรมชาติเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติประกอบด้วยค่าใช้จ่ายใหญ่ ๆ 3 ประเภท คือ²

2.1 ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาติ (Acquisition Cost of the Deposit) คือค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อได้สิทธิในทรัพย์สิน หรือที่ดินมาเพื่อการสำรวจค้นหาทรัพยากรธรรมชาติ ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาตินี้แบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 10-14

2.1.1 ถ้าเป็นการเริ่มขุดค้นหาแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ เช่น ถ่านหิน แร่ น้ำมัน ค่าอาชญาบัตร หรือค่าสัมปทานและค่าใช้จ่ายในการขอลิขสิทธิ์เหล่านี้ ถือเป็น ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ

การลงบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ
หรือ สินทรัพย์ที่ยังไม่พัฒนา
เครดิต เงินสด
หรือ เจ้าหนี้
หรือ เงินฝากธนาคาร

2.1.2 ถ้าเป็นในลักษณะที่มีการค้นพบทรัพยากรธรรมชาติ บริเวณ นั้นแล้ว ค่าอาชญาบัตร ค่าประทานบัตร หรือค่าสัมปทาน ที่จ่ายให้แก่ผู้ทรงสิทธิคนเดิมถือเป็น ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ

การลงบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ
หรือ สินทรัพย์ที่ยังไม่พัฒนา
เครดิต เงินสด
หรือ เงินฝากธนาคาร
หรือ เจ้าหนี้

จากการบันทึกบัญชีในข้อ 2.1.1 และ 2.1.2 นั้น บัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ หรือบัญชีสินทรัพย์ที่ยังไม่พัฒนา จะโอนไปบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติถ้าการสำรวจประสบผลสำเร็จและปริมาณสำรองที่ค้นพบคุ้มค่าต่อการลงทุนทางเชิงพาณิชย์ แต่ถ้าการสำรวจแล้วพบว่าปริมาณสำรองไม่คุ้มค่าต่อการลงทุนทางเชิงพาณิชย์แล้วบัญชีค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้นต้องตัดออกทั้งจำนวนเป็นขาดทุนในงวดนั้น

2.2 ค่าใช้จ่ายในการสำรวจหรือต้นทุนในการสำรวจ (Exploration Costs)
เป็นค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จ่ายไปเพื่อขุดค้นหาทรัพยากรธรรมชาติเพิ่มเติมด้วยการใช้เครื่องมือเข้าตรวจสอบหารายละเอียดอย่างแน่นอน เพื่อกำหนดตำแหน่งแนวการสะสมตัวของทรัพยากร

ธรรมชาติ (ในส่วนของงบบัญชี) สำหรับการบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจนี้ นักบัญชีมีความคิดเห็นแตกต่างกันไปดังต่อไปนี้³

2.2.1 ถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนี้ขึ้นมา

2.2.2 ถือเป็นสินทรัพย์ที่ยังไม่พัฒนาหรือค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

เฉพาะค่าใช้จ่ายของโครงการที่ประสบผลสำเร็จ วิธีการนี้เรียกว่า Successful Efforts Cost ส่วนค่าใช้จ่ายของโครงการที่ล้มเลิกไปให้ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ทราบผล ทั้งนี้เพื่อให้ทราบต้นทุนของโครงการที่ประสบผล

2.2.3 แสดงค่าใช้จ่ายในการสำรวจทั้งหมดเป็นต้นทุนของทรัพยากรธรรมชาติ โดยไม่คำนึงถึงว่าค่าใช้จ่ายโครงการใดประสบผลสำเร็จหรือไม่ เพราะใช้หลักการที่ว่าค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นมีส่วนช่วยในการได้มาซึ่งโครงการที่ประสบผลสำเร็จ หลักการนี้เรียกว่า Full Cost ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ถูกบันทึกเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีต่อไป

2.3 ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาหรือต้นทุนในการพัฒนา เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากการตัดสินใจผลิตทรัพยากรธรรมชาติ เพราะบริเวณที่การสำรวจประสบผลคือมีปริมาณแร่สำรองคุ้มค่าต่อการลงทุนเปิดการทำเหมือง ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการพัฒนาจึงเกิดขึ้นภายหลังการสำรวจแต่อยู่ก่อนการเปิดการทำเหมือง ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ประกอบด้วย⁴

2.3.1 ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์หรือเครื่องใช้ที่มีตัวตน (Tangible Equipment) หมายถึงเครื่องเจาะ แท่นเจาะ รถบรรทุกต่าง ๆ และอุปกรณ์ ฯลฯ ที่ใช้ในการขุดเจาะและนำทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ประโยชน์ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะถือเป็นสินทรัพย์และนำเฉพาะค่าเสื่อมราคามารวมกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาสินทรัพย์ดังกล่าวข้างต้นให้คิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานถ้าสินทรัพย์เหล่านี้ สามารถเคลื่อนย้ายไปใช้ที่โครงการหรือแหล่งงานอื่น ๆ ได้ ส่วนสินทรัพย์ที่ไม่อาจเคลื่อนย้ายไปใช้งานแหล่งอื่น ให้คิดค่าเสื่อมราคา

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10-16

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10-17

ตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์หรือตามระยะเวลาในการชดเชยต้นทุนรายการธรรมชาติ หรืออายุของกิจการเหมืองแร่แล้วแต่ว่าระยะเวลาใดจะสั้นกว่ากัน

ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ถือเป็นสินทรัพย์และปฏิบัติได้ดังต่อไปนี้

2.3.1.1 ถ้าสินทรัพย์เหล่านี้สามารถเคลื่อนย้ายไปใช้ที่โครงการหรือแหล่งงานอื่น ๆ ได้ให้คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดังกล่าวตามอายุการใช้งาน และนำค่าเสื่อมราคาที่สามารถคำนวณได้ไปรวมกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

2.3.1.2 ถ้าสินทรัพย์เหล่านี้ไม่อาจเคลื่อนย้ายไปใช้ที่โครงการหรือแหล่งงานอื่น ๆ ได้มีแนวทางปฏิบัติดังนี้

ก. คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์หรือตามระยะเวลาในการชดเชยต้นทุนรายการธรรมชาติ หรืออายุของกิจการเหมืองแร่แล้วแต่ว่าระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

ข. นำมูลค่าของสินทรัพย์ไปรวมกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาแล้วใช้เกณฑ์ตัดบัญชีเช่นเดียวกับการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

2.3.2 ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาอื่น ๆ ที่ไม่มีตัวตน (Intangible Development Cost) ได้แก่ค่าใช้จ่ายในการขุดเจาะ ค่าขุดบ่อทำอุโมงค์ ค่าใช้จ่ายในการสร้างตัวเหมือง ค่าวางท่อ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้มีลักษณะไม่มีตัวตนแต่มีความจำเป็นในการผลิตทรัพยากรธรรมชาติ จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

ความหมายและลักษณะของการพัฒนา

คำจำกัดความเกี่ยวกับความหมายของคำว่า การพัฒนา มักพบคำนี้อยู่คู่กับคำว่า วิจัย และมีความหมายตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยดังนี้

การพัฒนา หมายถึง การนำสิ่งที่ค้นพบหรือความรู้ที่ได้จากการวิจัยมาออกแบบหรือวางแผนเพื่อการผลิต การให้บริการหรือการประกอบกิจกรรม ซึ่งมีลักษณะเป็นรูปแบบใหม่

หรือเป็นการปรับปรุงให้ดีขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญโดยเป็นส่วนที่จ่ายไปก่อนที่จะเริ่มทำการผลิตเพื่อการค้า⁵

ตามมาตรฐานการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการให้ความหมายของคำว่า พัฒนาดังนี้

การพัฒนาเป็นการนำสิ่งที่ได้รับจากการวิจัยหรือความรู้ที่ได้จากการวิจัยมาวางแผนหรือออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือ การปรับปรุงครั้งสำคัญต่อผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่ หรือ ขบวนการผลิต ผลิตภัณฑ์ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้ สิ่งที่ได้จากการวิจัยนี้รวมถึงสูตรผลิตภัณฑ์ใหม่ การออกแบบ และการทดสอบเพื่อเลือกผลิตภัณฑ์มาสร้างต้นแบบของผลิตภัณฑ์ใหม่ การดำเนินงานโครงการใหม่ การพัฒนาไม่รวมงานที่เกิดเป็นประจำหรือ งานเฉพาะอย่างในผลิตภัณฑ์ที่ผลิตอยู่แล้ว ในส่วนของสายการผลิตเพื่อปรับปรุงขบวนการผลิตที่มีอยู่ในขณะดำเนินการ และการพัฒนาไม่รวมการวิจัยการตลาดหรือกิจการทดสอบการตลาด⁶

ส่วนความหมายของคำว่า พัฒนาดังมาตรฐานการบัญชีในประเทศอังกฤษเป็นดังนี้

การพัฒนาเป็นการใช้ความรู้ทางวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางเทคนิค เพื่อผลิตหรือปรับปรุงวัสดุ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ ขบวนการ ระบบหรือการบริการก่อนเริ่มต้นการผลิตทางเชิงพาณิชย์⁷

⁵สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532), หน้า 3.

⁶Financial Accounting Standard Boards, Statement of Financial Accounting Standards No.2, (Stamford, Conn. : FASB, 1986), para. 8.

⁷Geoff Black, Longman Exam Guides Accounting Standards (London : Longman, 1987), P. 44.

จากความหมายของคำว่าพัฒนาที่กล่าวมาข้างต้นนั้นมีความหมายเป็นไปในแนวทางเดียวกัน เมื่อนำมาใช้ในการพัฒนาสำหรับการประกอบกิจกรรมประเภททรัพยากรธรรมชาติจึงเป็นการเตรียมการให้พร้อมสำหรับการผลิต และอยู่หลังขั้นตอนการสำรวจรายละเอียดและหลังจากการตัดสินใจลงทุนเปิดการทำเหมือง ดังนั้นความหมายและลักษณะโดยย่อของการพัฒนาคือกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อเตรียมการผลิตให้พร้อมก่อนการผลิตทางเชิงพาณิชย์ โดยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังขั้นตอนการสำรวจ แต่เกิดขึ้นก่อนการผลิต

ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้วถือเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาตามมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทยประกอบด้วย^๕

1. เงินเดือน ค่าจ้าง และค่าใช้จ่ายบุคลากรอื่นที่เกิดขึ้นในกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา
2. ต้นทุนของวัสดุและบริการที่ใช้ไปในกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา
3. ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์และเครื่องใช้ส่วนที่ใช้ในกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา
4. ค่าใช้จ่ายอื่นในการผลิตที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา
5. รายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา เช่น การตัดจ่ายค่าสิทธิบัตร และค่าสิทธิอย่างอื่น

มาตรฐานในประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดประเภทค่าใช้จ่ายที่เป็นกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาดังนี้^๖

^๕สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14, หน้า 5.

^๖Financial Accounting Standard Boards, Statement of Financial Accounting Standards No.2, para. 11.

1. ค่าวัสดุ เครื่องมือ และสิ่งอำนวยความสะดวก ค่าใช้จ่ายของวัสดุ(ไม่ว่าจะเบิกใช้จากวัสดุคงเหลือของกิจการหรือสั่งซื้อพิเศษก็ตาม) และเครื่องมือหรือสิ่งอำนวยความสะดวกที่นำมาใช้ในการวิจัยและพัฒนา รวมถึงค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือและสิ่งอำนวยความสะดวกด้วย
2. ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ได้แก่ เงินเดือน ค่าแรงและสวัสดิการอื่น ๆ ของบุคคลที่เข้าไปร่วมในกิจกรรมการวิจัย และพัฒนา
3. ค่าใช้จ่ายในการซื้อสิทธิบัตรที่ไม่มีตัวตนจากบุคคลอื่น ถ้าสิทธิบัตรไม่มีตัวตนมีประโยชน์ต่ออนาคตกับการวิจัยและพัฒนาแล้ว ค่าใช้จ่ายนี้ถือเป็นการลงทุนและตัดบัญชีเหมือนสิทธิบัตรที่ไม่มีตัวตนอื่น ๆ แต่ถ้าสิทธิบัตรดังกล่าวไม่มีประโยชน์ในอนาคตแล้วให้ตัดเป็นค่าวิจัยและพัฒนาในงวดที่เกิดขึ้น
4. การบริการตามสัญญา ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริการของผู้อื่นที่มีต่อการวิจัยและพัฒนาไม่ว่าจะเป็นทั้งโครงการหรือเพียงบางส่วนก็ตามให้รวมเข้าเป็นค่าใช้จ่ายการวิจัยและพัฒนา
5. ค่าใช้จ่ายทางอ้อม การวิจัยและพัฒนาต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมอย่างสมเหตุสมผล อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายทั่วไปและการบริหารที่ไม่เกี่ยวข้องอย่างชัดเจนกับกิจกรรมการวิจัยจะไม่รวมเป็นค่าใช้จ่ายการวิจัยและพัฒนา

ส่วนมาตรฐานของประเทศอังกฤษกล่าวถึงค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไว้ว่า

... ต้นทุนของสิทธิบัตรประจำหรือต้นทุนการก่อสร้างสิทธิบัตรประจำเพื่ออำนวยความสะดวกแก่การวิจัยและพัฒนา ถือเป็นการลงทุนชนิดหนึ่ง และให้ตัดบัญชีตามอายุการใช้ประโยชน์ ส่วนค่าใช้จ่ายในการพัฒนาควรตัดบัญชีออกให้หมดในปีที่เกิดค่าใช้จ่าย ยกเว้นว่ามีที่ตั้งโครงการวิจัยและพัฒนาอย่างชัดเจนจนสามารถระบุแยกค่าใช้จ่ายได้ และประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าการลงทุนในค่าใช้จ่ายในการพัฒนา¹⁰

¹⁰Geoff Black, Longman Exam Guides Accounting Standards

(London : Longman, 1987), P. 44-46.

จากมาตรฐานที่กล่าวมาข้างต้นเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาได้มีข้อจำกัดไว้ว่า มาตรฐานดังกล่าวไม่สามารถใช้กับการค้นหาแหล่งน้ำมัน ก๊าซและแร่ ทำให้กิจการเหมืองไม่สามารถใช้มาตรฐานเหล่านี้ได้โดยตรง แต่ข้อความท้ายข้อจำกัดที่ระบุไว้ในมาตรฐานว่า "อย่างไรก็ตาม มาตรฐานนี้สามารถประยุกต์ใช้กับกิจกรรมวิจัยและพัฒนาของกิจการในอุตสาหกรรมแยกแร่ธาตุซึ่งมีลักษณะเป็นการพัฒนาหรือปรับปรุงขบวนการและเทคนิคซึ่งใช้ในงานสำรวจ เจาะสำรวจ และขุดทรัพยากรขึ้นมาใช้รวมถึงการแยกแร่ธาตุด้วย"¹¹ จากข้อความประโยคนี้อาจทำให้กิจการเหมืองสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการปรับปรุงพัฒนา ขบวนการและเทคนิคการทำงานได้

ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาตามคำจำกัดความตามมาตรฐานการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา ในเรื่องอุตสาหกรรมเหมืองแร่เป็นดังนี้

ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้นหลังจากขั้นตอนการสำรวจในการใช้ความพยายาม(ไม่ว่าจะประสบผลหรือไม่) ที่ต้องการทราบจำนวนแร่ที่อยู่และเตรียมสิ่งอำนวยความสะดวกไว้สำหรับการขุดถ่าน ค่าใช้จ่ายในการพัฒนารวม ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง และจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการนำทรัพยากรธรรมชาติขึ้นมาใช้และการเปิดหน้าดิน การทำบ่อน้ำ การตัดถนนหนทาง การปรับพื้นที่เพื่ออำนวยความสะดวกแก่กิจกรรมในบริเวณที่ดำเนินงานเปิดหน้าดินและขุดถ่าน นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการพัฒนายังรวมถึงการย้ายสิ่งสาธารณูปโภคออกจากบริเวณที่ต้องการเปิดการทำเหมือง สาธารณูปโภค เช่น ระบบไฟฟ้า สะพาน แนวท่อแก๊ส เป็นต้น และการอพยพราษฎร ย้ายสิ่งปลูกสร้างออกจากบริเวณที่จะทำการเปิดเหมือง และเป็นที่น่าสังเกตว่าค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเหมืองนั้นจะมีอยู่ตลอดการทำเหมืองไม่ว่าจะเกิดในช่วงการสำรวจ ก่อนการเปิดการทำเหมืองและหลังเปิดการทำเหมืองเพื่อผลิตถ่านทางเชิงพาณิชย์แล้วก็ตาม ลักษณะของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในแต่ละช่วงจะไม่มี ความแตกต่างกันเลย เพียงแต่ว่าค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

¹¹ Financial Accounting Standard Boards, Statement of Financial Accounting Standards No.2, para. 3.

ช่วงก่อนการเปิดการทำเหมืองเป็นช่วงที่มีค่าใช้จ่ายในการพัฒนามากที่สุด¹²

เมื่อพิจารณามาตรฐานการบัญชีทั้งหมดที่กล่าวมารวมถึงคำจำกัดความและลักษณะค่าใช้จ่ายในการพัฒนาของอุตสาหกรรมแยกแร่ธาตุ ลรูปได้ว่าค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเหมืองเริ่มตั้งแต่การสำรวจขั้นสุดท้ายจนถึงการเริ่มต้นเปิดหน้าดินในช่วงการเปิดการทำเหมืองตามคำจำกัดความของมาตรฐานการบัญชีและการรายงานในอุตสาหกรรมแยกแร่ธาตุ ส่วนการพัฒนาที่เกิดขึ้นภายหลังเปิดการทำเหมือง หรืออยู่ในช่วงที่มีการผลิตทรัพยากรธรรมชาติเชิงพาณิชย์แล้วนั้น ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาตามมาตรฐานของประเทศสหรัฐอเมริกา ในทำนองความของข้อจำกัดในการใช้มาตรฐานดังกล่าวสาเหตุที่ประยุกต์ใช้ได้เพราะในช่วงที่มีการผลิตทรัพยากรธรรมชาติมาใช้นั้น ส่วนใหญ่ของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเป็นไปเพื่อปรับปรุงวิธีการและเทคโนโลยีการทำเหมือง

คำว่าพัฒนา ตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศออสเตรเลีย ให้ความหมายว่าเป็นการเตรียมการให้พร้อมสำหรับการผลิตเชิงพาณิชย์ เช่นการเปิดหน้าดินล่วงหน้าสำหรับการผลิตในระยะยาว¹³

นโยบายการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

การสำรวจถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญขั้นตอนหนึ่งเพราะเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้น เพื่อค้นหาทรัพยากรธรรมชาติจากบริเวณที่คาดหวังไว้ การสำรวจจึงต้องใช้เงินลงทุนพอสมควร เงินลงทุนจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับขั้นตอนและวิธีการสำรวจ ถ้าการสำรวจเกิดขึ้นก่อนเปิดการทำเหมืองแล้ว

¹²Financial Accounting Standard Boards, FASB Discussion Memorandum on Financial Accounting and Reporting in the Extractive Industries (Stamford, conn. : FASB, 1977), P. D-11-D-12.

¹³State Electricity Commission of Victoria, Statement of Accountancy Policy NO.17.,11/5/88.

ตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดว่า "ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนา"¹⁴ ดังนั้นการสำรวจจึงถือเป็นต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติซึ่งมีวิธีการบันทึกค่าใช้จ่ายดังนี้

1. วิธีการต้นทุนโครงการประสบผล (Successful Effort Cost)
2. วิธีการต้นทุนรวม (Full cost)

โดยแต่ละวิธีการมีรายละเอียดคือ วิธีการต้นทุนโครงการประสบผล เป็นการรวบรวมค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกิดขึ้นกับการสำรวจ โดยแยกสำหรับแต่ละโครงการและตั้งชื่อโครงการตามแอ่งหรือแหล่งที่ไปสำรวจโครงการสำรวจจะมีทั้งที่ประสบผลและไม่ประสบผล สำหรับวิธีการต้นทุนโครงการประสบผลจะรวบรวมเฉพาะโครงการที่ประสบผลตั้งเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจตั้งพัก ส่วนโครงการที่ไม่ประสบผลจะตัดบัญชีทั้งจำนวนเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดทันทีที่ทราบผลค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกิดขึ้นเช่นเงินเดือน ค่าแรงและสวัสดิการบุคลากรที่ร่วมงานโครงการสำรวจ ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง เป็นต้น บัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ

วิธีการต้นทุนรวม เป็นการรวบรวมค่าใช้จ่ายทางตรงและทางอ้อมที่เกิดขึ้นกับงานสำรวจ ตั้งเป็นโครงการและตั้งชื่อเช่นเดียวกับวิธีการต้นทุนโครงการประสบผล สิ่งที่แตกต่างกันคือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในโครงการนั้น ไม่ว่าจะประสบผลสำเร็จหรือไม่ก็ตามให้ตั้งเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจตั้งพักทั้งจำนวน ดังนั้นต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติแบบวิธีการต้นทุนรวมจะสูงกว่าวิธีการต้นทุนโครงการประสบผล ทั้งนี้เพราะวิธีการต้นทุนรวมถือว่าค่าใช้จ่ายของโครงการไม่ประสบผลมีส่วนช่วยให้ได้มาซึ่งโครงการประสบผลสำเร็จ

¹⁴Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Intermediate Accounting, 5th edition (New York: John Wiley & Sons, 1986), p.475.



ในกิจการขนาดเล็กบางแห่งเมื่อดำเนินงานการสำรวจอยู่นั้น ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาได้เริ่มเกิดขึ้นบ้างแล้ว เช่น การปรับพื้นที่ทำทาง ทำถนนเพื่อเข้าไปสำรวจ เป็นต้น เมื่อการสำรวจสิ้นสุดลงกิจกรรมการพัฒนาดำเนินงานได้ไม่นานก็เปลี่ยนเป็นการเปิดการทำเหมืองต่อไป เป็นที่น่าสังเกตคือ ระยะเวลาของค่าใช้จ่ายในการพัฒนานั้นน้อยมาก การบันทึกบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาจึงไม่ปฏิบัติกัน ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาจะแฝงเข้าไปในการสำรวจ เป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชี และอาจแบ่งอยู่ในค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการสำรวจประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลัก 2 ชนิดคือ ค่าวัสดุ แรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (ตารางที่ 4.1) จากค่าใช้จ่ายหลักจะแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายงานต่าง ๆ ที่ประกอบอยู่ในการสำรวจ (ตารางที่ 4.2) เพื่อเป็นประโยชน์ในการบริหารงานทั่วไป

การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาหลังการสำรวจสิ้นสุดลง และถือเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจส่วนหนึ่ง และส่วนที่เหลือบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายการเปิดหน้าดินนั้นมีสาเหตุ 2 ประการ

ก. ขนาดของการเปิดการทำเหมืองเล็กจนกระทั่งค่าใช้จ่ายในการพัฒนาขั้นตอนนี้ปรากฏไม่เด่นชัด

ข. ค่าใช้จ่ายในการพัฒนามีรายการน้อยเกินไปและแบ่งแยกงานไม่ได้ระหว่างการสำรวจกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนา เช่น การปรับพื้นที่ทำทางมีทั้งการสำรวจและการพัฒนา นอกจากนี้ยังแบ่งแยกไม่ได้ระหว่างค่าใช้จ่ายในการพัฒนากับค่าใช้จ่ายการเปิดหน้าดิน เช่น การทำถนนลงสู่บ่อเหมืองในระยะเริ่มแรก

กิจการที่ไม่ต้องการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาแต่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการพัฒนารวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการสำรวจและค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินควรมีคุณลักษณะดังกล่าวข้างต้น ภายหลังเปิดการทำเหมืองและผลิตถ่านลิกไนต์เชิงพาณิชย์แล้วค่าใช้จ่ายการสำรวจไม่ควรเกิดขึ้นอีก แต่ในทางปฏิบัติแล้วค่าใช้จ่ายการสำรวจสามารถเกิดขึ้นได้อีกโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวัดปริมาณถ่านลิกไนต์ที่ผลิตได้ ซึ่งควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานส่วนการสำรวจเพื่อคุณภาพถ่านและปริมาณถ่านลิกไนต์เพิ่มเติมจากที่เคยสำรวจไว้แล้ว โดยที่บริเวณที่เข้าไปทำการสำรวจอยู่นอกบริเวณที่เปิดทำการผลิตอยู่ ค่าใช้จ่ายในการสำรวจนี้จึงมีลักษณะเหมือนค่าใช้จ่ายในการสำรวจก่อนเปิดการทำเหมือง เพียงแต่เกิดค่าใช้จ่ายในช่วงเวลาที่ต่างกัน การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจหลังเปิดการทำเหมืองแล้ว จึงบันทึกเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีประเภทหนึ่ง

ตาราง ที่ 4.1

ค่าใช้จ่ายในการสำรวจแยกตามประเภทค่าใช้จ่าย

ลำดับที่	ประเภทค่าใช้จ่าย
1.	วัสดุ
2.	น้ำมันเชื้อเพลิง
3.	เงินเดือนค่าแรง
4.	สวัสดิการพนักงาน
5.	ค่าใช้จ่ายเดินทาง
6.	ค่าบำรุงรักษา เครื่องจักร อุปกรณ์
7.	ค่าเสื่อมราคา เครื่องจักร อุปกรณ์
8.	เบี้ยประกันภัยทรัพย์สิน
9.	อื่น ๆ เช่น ค่าชุดเซยบริเวณที่เจาะสำรวจในเขตพื้นที่ราษฎร ค่าธรรมเนียมขึ้นแนวหลักเขต เป็นต้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.2

ค่าใช้จ่ายในการสำรวจแยกตามประเภทงาน

ลำดับที่	ประเภทงาน
1.	งานรังวัด
2.	งานทำแผนที่
3.	งานปรับพื้นที่และทำทาง
4.	งานเจาะสำรวจ
5.	งานธรณีวิทยา
6.	งานหยั่งธรณีฟิสิกส์
7.	งานวิศวกรรมธรณี
8.	งานบริหารและสำนักงาน
9.	อื่น ๆ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

นโยบายการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน

การเปิดหน้าดินเป็นกิจกรรมหนึ่งของเหมืองเปิด ที่ก่อให้เกิดการผลิตถ่านลิกไนต์ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินจึงมีผลโดยตรงต่อการผลิต นโยบายการบันทึกค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินมีอยู่ 2 วิธีคือ

1. บันทึกเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากจากค่าใช้จ่ายในการพัฒนา แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ

1.1 เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด

1.2 เป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชี

กิจการควรจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีหรือเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีนั้น พิจารณาจากประโยชน์ที่ได้จากการเปิดหน้าดิน ในกรณีนี้ถ้าการเปิดหน้าดินมีค่าใช้จ่ายสูงมาก และให้ผลประโยชน์ต่อการขุดถ่านลิกไนต์ได้ในอนาคต กิจการควรถือเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชี แล้วใช้เกณฑ์การตัดบัญชี เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งมาเฉลี่ยรายจ่ายรอการตัดบัญชีเป็นต้นทุนการผลิตถ่านลิกไนต์ แต่ถ้าเกิดกรณีที่การเปิดหน้าดินเสียค่าใช้จ่ายน้อยแล้วสามารถผลิตถ่านลิกไนต์ได้ ค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินจะถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวด และถือเป็นการผลิตถ่านทั้งหมดจำนวนไม่มีการโอนไปเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชี

2. บันทึกรวมเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนา วิธีนี้มีโอกาสที่เกิดขึ้นกับการเปิดการทำเหมืองในลักษณะที่มีการเปิดหน้าดินล่วงหน้าสำหรับการผลิตถ่านในระยะยาว ซึ่งโดยปกติแล้วการเปิดหน้าดินจะกระทำเพียงเพื่อการผลิตประจำปีเท่านั้น

การแสดงค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในงบการเงิน

ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่แสดงในงบการเงินนั้นกิจการสามารถเลือกแสดงได้โดย

1. แสดงเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด เช่น "ค่าใช้จ่ายวัสดุ เครื่องมือ อุปกรณ์ หรือ สิ่งอำนวยความสะดวกที่ใช้ในโครงการวิจัยและพัฒนาเฉพาะอย่าง ไม่สามารถนำไปใช้กับโครงการอื่นในอนาคตได้ ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในโครงการเฉพาะอย่างนั้นทันทีที่เกิด แต่ถ้า

ให้ประโยชน์ในอนาคตได้น้อยมากหรืออาจไม่มี ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวด"¹⁵

อย่างไรก็ตามในกรณีส่วนใหญ่จะพบว่า ความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างค่าใช้จ่ายและพัฒนาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันกับประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตมีอยู่น้อยมากหรืออาจไม่มีเลย หรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับมีความไม่แน่นอนอยู่มาก กรณีดังกล่าวนี้ให้ตัดรายจ่ายการวิจัยและพัฒนาไปเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น¹⁶

สำหรับมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในประเทศอังกฤษกล่าวว่า "ในการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาควรตัดเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหรือไม่นั้น ควรพิจารณาถึงความแน่นอนว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้ผลประโยชน์ในอนาคตหรือไม่ด้วย ถ้าไม่ให้ผลประโยชน์ในอนาคตควรตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด"¹⁷ ดังนั้นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าควรตัดค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทันทีที่เกิดขึ้นหรือไม่ ให้พิจารณาจากผลประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคต ถ้ามีแนวโน้มว่าไม่มีโอกาสได้รับประโยชน์หรือมีความไม่แน่นอนในประโยชน์ที่จะได้รับ ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด

2. แสดงค่าใช้จ่ายในการพัฒนา เป็นสินทรัพย์โดยรวมอยู่ในต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ จากมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา "ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติค่าใช้จ่ายในการพัฒนา"¹⁸ ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่เกิดขึ้นหลังการสำรวจแต่เกิดก่อนการเปิดหน้าดินแล้ว ถือเป็นต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติแสดงเป็นสินทรัพย์อยู่ในงบการเงิน

¹⁵Financial Accounting Standard Boards, Statement of Financial Accounting Standard Boards No.2, para. 11.

¹⁶สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14, หน้า 4

¹⁷Geoff Black, Longman Exam Guides Accounting Standards p. 45

¹⁸Donald E.Kieso, Jerry J. Weygandt, Intermediate Accounting, 5th edition, p. 475

3. แสดงค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีในสินทรัพย์อื่น ๆ ในงบการเงิน

รายจ่ายรอการตัดบัญชี (Deferred Charge) ตามความหมายศัพท์บัญชี "รายจ่ายรอการตัดบัญชีคือ การจ่ายที่ได้กระทำไปก่อนสำหรับทรัพย์สินหรือบริการที่จะได้รับประโยชน์ในอนาคตและจะใช้หมดไปในระยะเวลาอนัน เช่น รายจ่ายการวิจัยและค้นคว้า รายจ่ายการจัดตั้งกิจการ"¹⁹ จากความหมายนี้แสดงถึงการให้หลักการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่จะได้รับในอนาคต โดยทั่วไปค่าใช้จ่ายนี้จะให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งงวดบัญชี

วิธีการตัดบัญชี

การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาอาศัยหลักเกณฑ์ดังนี้

1. เกณฑ์หน่วยของผลผลิต (Unit of Production) วิธีนี้ตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาโดยใช้ผลผลิต ที่ได้จากการผลิตเป็นหลัก จำนวนเงินที่ตัดบัญชีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับผลผลิตที่ผลิตได้
2. เกณฑ์ระยะเวลา (Time Basis) วิธีนี้อาศัยระยะเวลาของกิจการในการประกอบธุรกิจเป็นหลัก ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาจะใช้เกณฑ์ระยะเวลาที่กิจการดำเนินการเป็นเกณฑ์ตัดบัญชี เช่นอายุของกิจการเป็น 30 ปี ดังนั้นการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาต้องตัดให้หมดใน 30 ปี เป็นต้น ในกรณีของการเปิดหน้าดินล่งหน้าของบริเวณที่กำหนด ค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินจะเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาของบริเวณนั้น และตัดบัญชีตามระยะเวลาที่จะได้ถ่านลิกไนต์ทั้งหมด จากบริเวณนั้นเช่นกัน

หลักเกณฑ์ในการตัดบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ เมื่อกิจการมีบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติเกิดขึ้นมา บัญชีนี้จะต้องถูกตัดบัญชีด้วยเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งเมื่อมีการนำทรัพยากรธรรมชาติขึ้นมาใช้ เช่นเดียวกับสินทรัพย์เมื่อนำมาใช้ประโยชน์ต้องเกิดค่าเสื่อมราคาจากการใช้

¹⁹สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, ศัพท์บัญชี, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2523), หน้า 52.

สำหรับการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาตินั้นไม่นิยมเรียกว่าการตัดค่าเสื่อมราคา แต่ใช้คำว่า การตัดค่าสูญเสีย "การตัดค่าสูญเสีย เป็นวิธีการบัญชีที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน ทรัพยากรธรรมชาติ (แร่ น้ำมัน โลหะมีค่าต่าง ๆ ฯลฯ) ไปเป็นค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วน หรือมูลค่าของทรัพยากรธรรมชาติส่วนที่ถือเป็นรายได้ในแต่ละงวด"²⁰

โดยทั่วไปค่าสูญเสียคำนวณจากหน่วยของผลผลิตซึ่งหมายความว่า ในการผลิต ทรัพยากรธรรมชาติขึ้นมาหนึ่งหน่วยย่อมมีค่าสูญเสียรวมอยู่ด้วย

การคำนวณค่าสูญเสียแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน²¹

ขั้นตอนที่ 1 คำนวณหามูลค่าต่อหนึ่งหน่วยทรัพยากรธรรมชาติ

ตัวอย่าง บ่อทรัพยากรธรรมชาติแห่งหนึ่งประมาณว่ามีทรัพยากรธรรมชาติอยู่ 300,000 หน่วย ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ 210,000 บาท ดังนั้น

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าต่อหนึ่งหน่วยทรัพยากรธรรมชาติ} &= \frac{210,000 \text{ บาท}}{300,000} \\ &= 0.70 \text{ บาท} \end{aligned}$$

แสดงว่าทุกครั้งที่มีการนำทรัพยากรธรรมชาติมาใช้หนึ่งหน่วย ค่าสูญเสียจะเกิดขึ้น 0.70 บาท และ ต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติจะหมดไป 0.70 บาทเช่นกัน

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณค่าสูญเสียประจำงวด

เมื่อถึงรอบระยะเวลาบัญชีต้องมีการคำนวณค่าสูญเสียเพื่อตัดบัญชีทรัพยากรธรรมชาติ

²⁰ เรื่องเดียวกัน. หน้า 36.

²¹ พยอม สิงห์เสนห์, การบัญชีทรัพย์สิน, หน้า 10-14.

ตัวอย่างใช้ต่อจากตัวอย่างของขั้นตอนที่ 1 มีการผลิตทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ใน
งวดนี้ 40,000 ตัน

$$\text{มูลค่าของค่าสูญเสียประจำงวด} = 40,000 \times 0.70 = 28,000 \text{ บาท}$$

หลักเกณฑ์ในการตัดบัญชีรายจ่ายรอกการตัดบัญชี มีดังต่อไปนี้

รายจ่ายรอกการตัดบัญชีจะแสดงเป็นสินทรัพย์ของกิจการ จนกระทั่งมีส่วนใดส่วนหนึ่งหมด
ประโยชน์จึงแสดงเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อเปรียบเทียบกับรายได้ แต่การรอให้หมดประโยชน์
หรือการคาดคะเนการหมดประโยชน์เป็นสิ่งที่ไม่แน่นอน ดังนั้นนักบัญชีจึงนิยมใช้วิธีตัดบัญชี
เป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะได้อายุใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์นั้น²²
ดังนั้นเกณฑ์การตัดบัญชีจึงพิจารณาจากอายุการใช้งาน หรือประโยชน์ที่ใช้หมดไป

การเปิดเผยข้อมูล

ธุรกิจเหมืองลิกไนต์ควรเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่ตัดบัญชี
ภายในงวด และที่ยกไปเป็นบัญชีรายจ่ายรอกการตัดบัญชี ตามมาตรฐานไทย²³

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน


1. ให้ระบุนโยบายการบันทึกการจ่ายการวิจัยและพัฒนารอกการตัดบัญชีและเกณฑ์
ที่ใช้ในการตัดบัญชี

²² เมธากุล เกียรติกระจาย, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์อักษร
สยามการพิมพ์, 2527), หน้า 222.

²³ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับ
ที่ 14, หน้า 5.

2. ให้เปิดเผยรายจ่ายการวิจัยและพัฒนาจำนวนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และจำนวนที่ยังคงเหลืออยู่ในบัญชีรายจ่ายการวิจัย และแผนการลดบัญชีทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบความสำคัญของกิจกรรมดังกล่าวเปรียบเทียบกับกิจกรรมอื่นของกิจการนั้น และเปรียบเทียบกับกิจการอื่น

3. ข้อมูลที่เป็นประโยชน์อื่นที่อาจจะเปิดเผยให้ทราบคือ การอธิบายโครงการโดยทั่วไป ขั้นตอนที่ทำไปแล้วของโครงการที่เป็นอยู่ และประมาณรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย