ปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่

PROBLEMS AND SOLUTIONS OF APPLICATION OF TFRS 6 ON EXPLORATION AND EVALUATION OF MINERAL RESOURCES, MINING BUSINESS

ชรินทร์พร ศิริโรจน์รตากุล

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
ปีการศึกษา 2557
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่

ชรินทร์พร ศิริโรจน์รตากุล

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
ปีการศึกษา 2557
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่ Problems and Solutions of Application of TFRS 6 on Exploration and Evaluation of Mineral Resources, Mining Business
ชื่อ - นามสกุล	นางสาวชรินทร์พร ศิริโรจน์รตากุล
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ชัยมงคล ผลแก้ว, Ph.D.
ปีการศึกษา	2557

คณะกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ

..... ประธานกรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ศิลปพร ศรีจั่นเพชร, Ph.D.)

..... กรรมการ

(รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสานนท์, บธ.ม.)

..... กรรมการ

(อาจารย์ชัยมงคล ผลแก้ว, Ph.D.)

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี อนุมัติการค้นคว้าอิสระฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะบริหารธุรกิจ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์นาถรพี ชัยมงคล, ปร.ด.)

วันที่ 14 เดือน มิถุนายน พ.ศ. 2558

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่
ชื่อ-นามสกุล	นางสาวชรินทร์พร ศิริโรจน์รตากุล
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ชัยมงคล ผลแก้ว, Ph.D.
ปีการศึกษา	2557

บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระครั้งนี้เป็นการศึกษาปัญหาการประยุกต์มาตรฐานรายงานการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในภาคธุรกิจและแนวทางในการแก้ปัญหาดังกล่าวในทัศนะของผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีและนักวิชาการ รูปแบบการศึกษาเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ และใช้การตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้าระหว่างข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิ โดยมุ่งเน้นการนำเสนอประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ การด้อยค่าและการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ผลการศึกษาพบว่า (1) มีการรับรู้รายจ่ายที่ไม่เหมาะสมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ (2) ผู้ปฏิบัติงานขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานที่เพียงพอเนื่องจากมาตรฐานขาดตัวอย่างและความชัดเจน (3) มีการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่โดยใช้ราคาทุน อาจกระทบต่อความเชื่อถือได้ของงบการเงินและกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหากมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ (4) จากการศึกษาไม่พบปัญหาด้านการด้อยค่าและการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล

จากปัญหาที่พบสามารถสรุปแนวทางในการแก้ปัญหาที่ได้จากการวิจัยดังนี้ (1) ควรมีการจัดการสัมมนาทางวิชาการในเรื่องรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เพื่อแก้ไขปัญหาข้อถกเถียงเกี่ยวกับรายจ่ายบางรายการ (2) ผู้ทำบัญชีควรมีการเพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานเพื่อความถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ของการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการเงิน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต่อผู้ใช้ข้อมูลอย่างแท้จริง

คำสำคัญ : มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 การประยุกต์ ธุรกิจเหมืองแร่

Independent Study Title	Problems and Solutions of Application of TFRS 6 on Exploration and Evaluation of Mineral Resources, Mining Business
Name-Surname	Miss Charinphorn Siriroteratakun
Major Subject	Accounting
Independent Study Advisor	Mr. Chaimongkol Pholkaew, Ph.D.
Academic Year	2014

ABSTRACT

This independent study aimed to investigation the application problems of the Thai Financial Reporting Standard (TFRS) 6, Exploration and Evaluation of Mineral Resources in business sectors. This study also investigated solutions for those problems based on the opinions of accountants, auditors, and academic professionals. The methodological approach of the study was based on a qualitative research method, using data triangulation to verify data collected from primary and secondary source. The study focused on the problems related to measurement, measurement after recognition, impairment, presentation and disclosure of financial statements.

The findings show : (1) some expenses were improperly recorded in the cost of exploration and evaluation of assets; (2) accountants lacked of sufficient knowledge and understanding about the standard due to lacking of clear examples and explanations; (3) using the cost model in the cost of exploration and evaluation assets might affect the reliability of financial statements and decision making of users when significant changes of present value occurred; (4) for the impairment, presentation and disclosure of financial statements, there were no problems found.

According to the research findings, solutions were recommended as follows: (1) academic seminar or training on the expense for exploration and cost assessment of mineral resources should be arranged for the performers to minimize measurement and expenditure problems; (2) accountants should improve themselves in order to understand this standard clearly for accuracy, completeness and reliability of the preparation and presentation of financial statements. This would contribute to the quality improvement of financial statement which was beneficial for users of accounting information in their business decision making.

Keywords: Thai Financial Reporting Standard (TFRS) 6, application, mining business

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาเป็นอย่างสูงของ ดร.ชัยมงคล ผลแก้ว กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษา ที่ได้กรุณารับเป็นที่ปรึกษาและเสียสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับแนวทางในการศึกษาค้นคว้าอิสระ แนะนำเอกสารที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำการศึกษา แนะนำรูปแบบการเขียน ตรวจแก้ไขความเรียบร้อย ตลอดจนคำแนะนำทางวิชาการที่ดีเสมอมา ขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร ประธานกรรมการ รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสานนท์ กรรมการ ที่ได้ชี้แนะแนวคิดตลอดจนประสบการณ์อันมีค่าของท่านเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้ ผู้ศึกษาจึงใคร่ขอกราบขอบพระคุณทุกท่านเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอขอบคุณบริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) บริษัท อัครา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน) และบริษัท อิสระ ไมนิ่ง จำกัด ที่ได้ให้ความกรุณาแก่ผู้ศึกษาได้เข้าไปทำการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ และได้ให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าอิสระครั้งนี้เป็นอย่างมาก

ขอขอบคุณบริษัท อัครา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน) ที่ได้ให้การสนับสนุนด้านทุนการศึกษาแก่ผู้ศึกษาในครั้ง

สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา ขอบคุณเพื่อนนักศึกษาคณะบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี ระดับปริญญาโท รหัส ACY56 ทุกคน ที่ช่วยเป็นกำลังใจให้ความช่วยเหลือและคำแนะนำตลอดมา ขอบคุณเจ้าหน้าที่โครงการปริญญาโท มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ที่ให้การส่งเสริมสนับสนุนให้กำลังใจและช่วยเหลือมาโดยตลอด ผู้ศึกษาหวังว่าการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้จะมีประโยชน์ไม่มากก็น้อยแก่ผู้ที่สนใจ และหากมีข้อผิดพลาดประการใดปรากฏในการศึกษาฉบับนี้ ผู้ศึกษาขออภัยมา ณ โอกาสนี้

ชรินทร์พร ศิริโรจน์รตากุล

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย (3)

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ (4)

กิตติกรรมประกาศ (5)

สารบัญ (6)

สารบัญตาราง (8)

สารบัญภาพ (9)

บทที่ 1 บทนำ 10

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา 10

1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย 12

1.3 ขอบเขตของการวิจัย 12

1.4 คำกำจัดความในการวิจัย 13

1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย 13

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 14

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 15

2.1 ธุรกิจเหมืองแร่ 15

2.2 กิจกรรมในการดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ 16

2.3 ความหมายและความสำคัญของมาตรฐานการบัญชี 21

2.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 24

2.5 ปัญหามาตรฐานการบัญชีไทยและการพัฒนามาตรฐานการบัญชี 30

2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 32

บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย 35

3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย 35

3.2 การวางแผนการออกแบบการวิจัย 36

3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างการวิจัย 37

3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย 38

3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล 38

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

3.6 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล 38

3.7 การตีความหมายข้อมูล 39

3.8 การสรุปผลและรายงานผล 39

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ 40

4.1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ 41

4.2 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ 45

4.3 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการด้อยค่า 48

4.4 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล 51

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ 54

5.1 สรุปผลการวิจัย 54

5.2 การอภิปรายผลการวิจัย 55

5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย 58

5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวเนื่องในอนาคต 59

บรรณานุกรม 60

ภาคผนวก 62

ประวัติผู้เขียน 64

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 3.1 แสดงการให้รหัสข้อมูลของผู้ให้สัมภาษณ์ 37
ตารางที่ 4.1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ 45
ตารางที่ 4.2 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ 48
ตารางที่ 4.3 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการด้อยค่า 51
ตารางที่ 4.4 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล 53

สารบัญภาพ

หน้า

ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย 14
ภาพที่ 2.1 ขั้นตอนของกิจกรรมในกิจการที่ดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ 17
ภาพที่ 3.1 การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล 36

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตามธรรมชาติแหล่งแร่แต่ละชนิดจะมีขนาด รูปร่างที่หลากหลาย และเกิดอยู่ในระดับความลึกที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับขบวนการกำเนิดแร่ภายใต้ผิวโลกและการสะสมตัวบนผิวดิน และที่สำคัญแหล่งแร่ส่วนใหญ่จะฝังตัวอยู่ใต้ผิวดินและถูกปกคลุมด้วยชั้นดิน หินและต้นไม้ซึ่งทำให้ขบวนการสำรวจแร่ค่อนข้างยุ่งยาก และมีความสลับซับซ้อน ต้องใช้เงินทุนสูง ตลอดจนเป็นการลงทุนที่มีความเสี่ยงสูง เนื่องจากแหล่งแร่ที่สำรวจพบแล้วจะมีจำนวนไม่กี่แหล่งที่สามารถนำมาพัฒนาใช้ในเชิงพาณิชย์ได้ ด้วยสาเหตุที่ว่ามีปริมาณไม่เพียงพอ หรือมีความสมบูรณ์ของแร่ต่ำเกินไป ไม่คุ้มค่าต่อการลงทุนทำเหมือง ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการสำรวจที่ลงทุนไปอาจเสียเปล่าได้

แร่เป็นทรัพยากรธรรมชาติที่มีคุณสมบัติหลากหลายจึงได้ถูกนำมาใช้เป็นวัตถุดิบพื้นฐานในการสร้างและพัฒนาสังคมของมนุษย์มาตั้งแต่สมัยโบราณ โดยแร่ได้ถูกนำมาใช้อย่างกว้างขวางในกิจกรรมทางสังคมต่าง ๆ ทั้งในด้านวัตถุดิบของภาคอุตสาหกรรม หัตถกรรม เกษตรกรรมและชีวิตประจำวันของประชาชนภายในประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ อาจกล่าวได้ว่าในสังคมปัจจุบันเครื่องอุปโภค วัสดุ อุปกรณ์ต่าง ๆ เกือบทั้งหมด จะมีแร่เป็นวัตถุดิบเบื้องต้นในการผลิต รวมถึงสาธารณูปโภคพื้นฐานต่าง ๆ ด้วย วัตถุดิบที่มาจากแร่เหล่านี้อาจเป็นวัตถุดิบที่ได้จากการทำเหมืองแร่โดยตรง หรือเป็นวัตถุดิบที่เกิดจากการนำมาใช้ใหม่ก็ได้ และความต้องการใช้แร่เหล่านี้ มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องตามการพัฒนาของเศรษฐกิจสังคมและเทคโนโลยี ส่งผลให้อุตสาหกรรมเหมืองแร่เข้ามามีบทบาทในฐานะอุตสาหกรรมต้นน้ำที่จัดหาวัตถุดิบป้อนให้แก่ภาคอุตสาหกรรมและครัวเรือนสำหรับแปรรูปและใช้ประโยชน์ในกิจกรรมต่าง ๆ ของมนุษย์โดยการสกัดเอาสินแร่ที่มีมูลค่าออกมาจากธรรมชาติ และแปรรูปให้สินแร่ที่สกัดได้มีคุณสมบัติที่เหมาะสมและอยู่ในสภาพที่พร้อมใช้งาน ดังนั้น อุตสาหกรรมเหมืองแร่จึงนับเป็นจุดเริ่มต้นวงจรชีวิตของแร่ที่มีการนำมาใช้และเป็นจุดสำคัญที่เกิดการส่งผ่านวัตถุดิบจากธรรมชาติ เข้าสู่กิจกรรมของมนุษย์

นอกจากนั้นอุตสาหกรรมเหมืองแร่ยังสร้างรายได้เข้าสู้ภาครัฐ โดยการจัดเก็บค่าภาคหลวงแร่ ซึ่งในปี 2555 ที่ผ่านมา กรมอุตสาหกรรมพื้นฐานและการเหมืองแร่สามารถจัดเก็บค่าภาคหลวงแร่ได้ประมาณ 3,259 ล้านบาท โดยผลสำคัญเกิดจากการเพิ่มขึ้นด้านปริมาณผลผลิต แร่ที่จัดเก็บค่าภาคหลวงได้มากที่สุด ได้แก่ หินปูน ทองคำ ลิกไนต์ ยิปซัม และเงิน ค่าภาคหลวงจากแร่ทั้ง 5 ชนิดนี้มีมูลค่ารวมกันถึง 2,787 ล้านบาท หรือ คิดเป็นสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 85.52 ของค่าภาคหลวงแร่ที่จัดเก็บ

ได้ทั้งหมด ค่าภาคหลวงแร่ที่จัดเก็บได้ส่วนหนึ่งจะถูกนำส่งเป็นรายได้ของรัฐ และอีกส่วนหนึ่งจะจัดสรรให้กับหน่วยงานองค์กรการปกครองส่วนท้องถิ่น ตามที่ได้กำหนดอัตราที่ได้รับการจัดสรรไว้ในพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (บุญญวัฒน์ ขุนอินทร์, 2556)

ถึงแม้อุตสาหกรรมแร่จะมีความสำคัญและสร้างรายได้ให้กับประเทศจำนวนไม่น้อย แต่เนื่องด้วยอุตสาหกรรมแร่ เป็นอุตสาหกรรมที่มีความเสี่ยงในหลาย ๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็น ปัญหาด้านกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่ยุ่งยากซับซ้อน ปัญหาด้านความล่าช้าในการขออนุญาตประทานบัตรต่ออายุประทานบัตร ปัญหาการร้องเรียนคัดค้านของชุมชน หรือองค์การส่วนท้องถิ่นที่ ปัญหาความขัดแย้งด้านการอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมของส่วนราชการต่าง ๆ ที่สำคัญปัญหาด้านการลงทุนที่มีความเสี่ยงสูงในการสำรวจทางธรณีวิทยา ซึ่งมีความไม่แน่นอนของปริมาณแร่และคุณภาพของแร่ที่พบอาจไม่คุ้มค่าต่อการลงทุน และเนื่องด้วยการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมากและระยะเวลายาวนาน จึงทำให้เกิดปัญหาด้านการการนำเสนอรายงานทางการเงินที่จะสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินขึ้น และด้วยวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่มีความคิดเห็นที่หลากหลายกัน รายจ่ายดังกล่าวนั้นเป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่อกิจการ และยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับใดที่กล่าวถึงการบัญชีสำหรับรายจ่ายดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ (กฤติยา ยงวณิชย์, 2556)

สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการกำหนด มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป เพื่อใช้เป็นแนวทางกำหนดนโยบายบัญชีสำหรับรายจ่ายจากการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งครอบคลุมถึง การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ การด้อยค่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

จากการศึกษาปัญหาต่าง ๆ พบว่า การศึกษาในเรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในประเทศไทยยังมีจำนวนไม่มาก หากมีการศึกษาเพิ่มเติมจะช่วยเพิ่มเติมองค์ความรู้ด้านนี้ และเป็นประโยชน์โดยรวมต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของชาติต่อไป จึงเป็นที่มาของการศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่ ในครั้งนี้

1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย

การศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1.2.1 เพื่อศึกษาปัญหาในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.2.2 เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ปัญหาจากการประยุกต์ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.2.3 เพื่อเป็นแหล่งข้อมูลและแนวทางให้กับผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ และผู้ที่เกี่ยวข้อง

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

1.3.1 ศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ 4 ด้านดังนี้

1.3.1.1 การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

1.3.1.2 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

1.3.1.3 การด้อยค่า

1.3.1.4 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

1.3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา ได้แก่

1.3.2.1 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 2 บริษัท และบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลจำนวน 2 บริษัท ได้แก่

1.3.2.1.1 บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)

1.3.2.1.2 บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)

1.3.2.1.3 บริษัท อัครา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)

1.3.2.1.4 บริษัท อิสระ ไมนิ่ง จำกัด

โดยผู้ให้สัมภาษณ์เป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จำนวน 4 คน และมีตำแหน่งงานในระดับผู้จัดการหรือรองผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน

1.3.2.2 ผู้สอบบัญชี จำนวน 1 คน จากบริษัท PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd.

1.3.2.3 นักวิชาการ จำนวน 1 คน จากมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา วิทยาเขตตาก

1.3.3 ระยะเวลาการศึกษา เดือนสิงหาคม 2557 - เดือนกุมภาพันธ์ 2558

1.4 คำจำกัดความในการวิจัย

1.4.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ (TFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources) หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ตามประกาศ ฉบับที่ 17/2553 และได้ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 127 พิเศษ 65 ราชกิจจานุเบกษา ณ วันที่ 26 พฤษภาคม 2553

1.4.2 การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ หมายถึง การค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่ รวมถึง แร่ธาตุ ก๊าซธรรมชาติ น้ำมัน และทรัพยากรลักษณะเช่นเดียวกัน ที่ไม่สามรถทดแทนโดยการสร้างขึ้นมาใหม่ได้ เมื่อกิจการได้รับสิทธิทางกฎหมายให้ทำการสำรวจในพื้นที่ที่ระบุไว้ รวมทั้งการกำหนดความเป็นไปได้ทางเทคนิค และความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ในการนำทรัพยากรแร่มาใช้

1.4.3 รายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากกิจการดำเนินกิจกรรมเกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งเกิดขึ้นก่อนการพิสูจน์ความเป็นไปได้ในทางเทคนิค และความเป็นเชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้

1.4.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า หมายถึง รายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่า ซึ่งทำการรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามนโยบายการบัญชีของกิจการ

1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้มุ่งเน้นการสำรวจปัญหาและแนวทางในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยใช้มาตรฐานการรายงานการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ที่กำหนดขึ้นโดยสภาวิชาชีพบัญชีเป็นกรอบในการศึกษา

1.5.1 ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ข้อมูลมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยแบ่งออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้

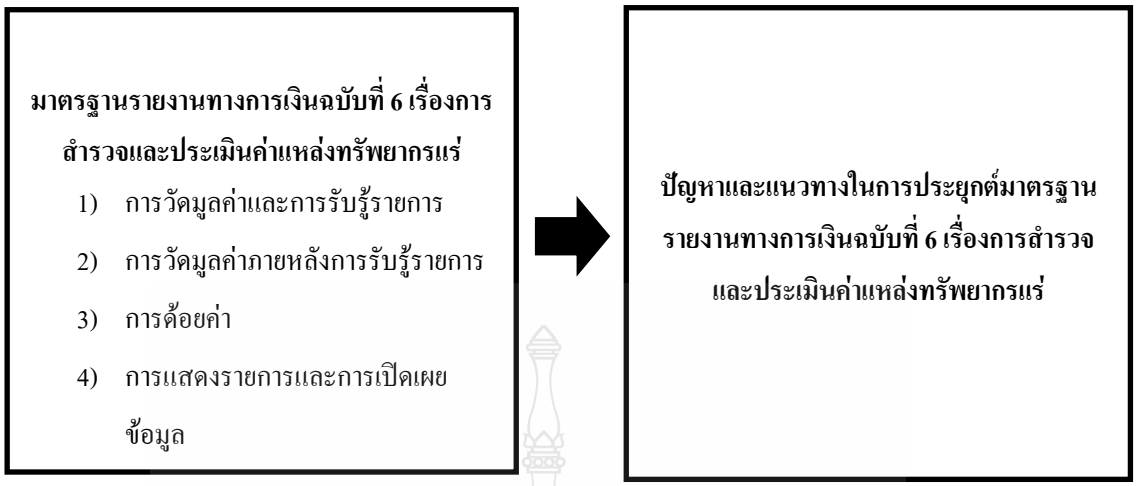
1.5.1.1 ด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

1.5.1.2 ด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

1.5.1.3 ด้านการด้อยค่า

1.5.1.4 ด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

1.5.2 ตัวแปรตาม ได้แก่ ปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทราบถึงปัญหาในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.6.2 ทราบถึงแนวทางในการแก้ปัญหาจากการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.6.3 เป็นแหล่งข้อมูลให้แก่ผู้ใช้งบการเงินต่าง ๆ เช่น

1.6.3.1 เป็นแหล่งข้อมูลให้แก่ผู้บริหารของธุรกิจเหมืองแร่ รวมถึงผู้ที่สนใจลงทุนในธุรกิจเหมืองแร่ได้ทราบถึงปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในด้านต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางในการป้องกันและแก้ปัญหาการจัดทำบัญชีที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีได้รับการฝึกอบรมเพิ่มเติม

1.6.3.2 เป็นแหล่งข้อมูลให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวใช้เป็นแนวทางเพื่อสร้างความเข้าใจให้กับผู้ปฏิบัติงานบัญชีเพิ่มเติม

1.6.3.3 เป็นแหล่งข้อมูลให้แก่ผู้สอบบัญชีในการจัดทำแนวการสอบบัญชี

บทที่ 2
เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่ ผู้ศึกษาได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษาดังนี้

2.1 ธุรกิจเหมืองแร่

2.2 กิจกรรมในการดำเนินธุรกิจเหมืองแร่

2.3 ความหมายและความสำคัญของมาตรฐานการบัญชี

2.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

2.5 ปัญหามาตรฐานการบัญชีไทยและการพัฒนามาตรฐานการบัญชี

2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ธุรกิจเหมืองแร่

กรมอุตสาหกรรมพื้นฐานและการเหมืองแร่ แบ่งการดำเนินงานในธุรกิจเหมืองแร่เป็น 4 ลักษณะ ดังนี้

2.1.1 การทำเหมืองแร่

การทำเหมืองแร่ คือการสกัดเอาแร่ที่มีค่าหรือวัสดุทางธรณีวิทยาที่ได้จากใต้ดินและวัสดุทั่วไปที่สกัดได้ เช่น บอกไซต์ ถ่านหิน ทองแดง เพชร เหล็ก ทองคำ ตะกั่ว แมงกานีส แมกนิเซียม นิเกิล ฟอสเฟต แพลตินัม เกลือหิน เงิน ดีบุก ไททาเนียม ยูเรเนียม และสังกะสี และวัสดุมีค่าอื่น ๆ ที่มีการทำเหมืองเช่นกันได้แก่ ดินเหนียว ดินขาว ทราย กรวด หินแกรนิต หินปูนและหินอ่อน

วิธีการทำเหมืองแร่แบ่งเป็น 2 รูปแบบ คือ การทำเหมืองใต้ดิน (Underground Mining) และการทำเหมืองบนผิวดิน (Surface Mining)

การทำเหมืองใต้ดิน สามารถทำได้หลายรูปแบบ ได้แก่ การตัดให้เหลือกองดิน (drift) ทำเป็นไหล่เขา การปรับความชัน (slope) การเจาะหลุม (shaft mining) เริ่มจากจุดลึกสุดของเหมืองโดยใช้ลิฟท์ขนแร่ขึ้น การทำผนังยาวซึ่งใช้สายพานลำเลียงในการยกแร่จากเหมืองแบบห้องและเหมืองที่ใช้เสารับหลังคาเหมือง

การทำเหมืองระดับผิวดิน ต้องมีการเปิดผิวเหมืองแร่ รวมถึงการทำเหมืองพื้นที่ราบ การนำจุดสูงสุดของภูเขาออก และการทำเหมืองหลุม

2.1.2 เหมืองหิน และโรงโม่

เหมืองหินและโรงโม่เป็นการกำหนดพื้นที่ มีการระเบิดและย่อยหินที่เป็นแหล่งหินเพื่อการทำเหมืองหินอุตสาหกรรม โดยหากพื้นที่เดิมไม่เพียงพอจะพิจารณาแหล่งหินอื่น ๆ โดยต้องคำนึงถึงความต้องการใช้หิน และศักยภาพของแหล่งหินในพื้นที่นั้น ๆ การกำหนดพื้นที่แต่ละจุดจะมีการคำนึงถึงระยะทางการขนส่งที่เหมาะสม ซึ่งการกำหนดแหล่งหินแต่ละแหล่งนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากทางจังหวัด ซึ่งจะมีผลกระทบต่อชุมชนและสิ่งแวดล้อมน้อยที่สุด

2.1.3 การแต่งแร่หรือการแยกแร่

แร่ซึ่งเกิดขึ้นตามธรรมชาติในแหล่งต่าง ๆ ปกติจะเกิดอยู่ร่วมกับดิน กรวด หิน ทรายหรือแร่ชนิดอื่น ๆ การผลิตแร่ออกจำหน่ายจึงต้องมีการแต่งแร่หรือแยกแร่ ก่อนการนำไปถลุงหรือใช้ประโยชน์อย่างอื่น โดยมีขั้นตอนสำคัญของการแต่งแร่ ดังนี้

- การย่อยแร่และการบดแร่ (Crushing and Grinding)
- การคัดขนาดและการคัดแยกแร่ (Screening and Classification)
- การแต่งแร่หรือแยกแร่ (Concentration or Separation)

2.1.4 ประกอบโลหะกรรม

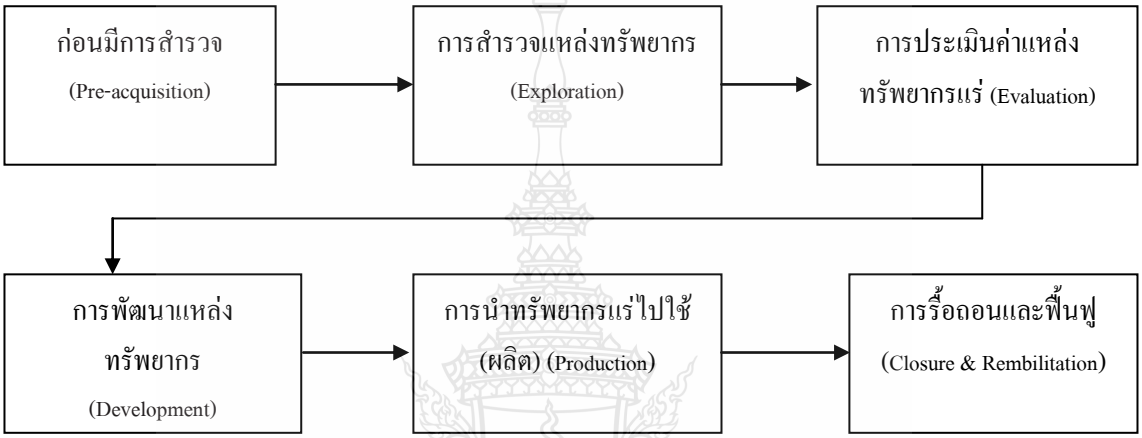
ซึ่งประเทศไทยได้มีการประกอบโลหะการหลายรูปแบบทั้งเป็นโรงถลุงเหล็ก กระบวนการถลุงแร่เหล็กเป็นกระบวนการการเปลี่ยนรูปแร่เหล็ก โดยการกำจัดออกซิเจนและสารปลอมปนออกจากเหล็ก แบ่งกระบวนการถลุงแร่เหล็กออกได้เป็น 2 แบบ คือ การถลุงเหล็กในสภาพของเหลว และการถลุงเหล็กในสภาพของแข็ง

2.2 กิจกรรมในการดำเนินธุรกิจเหมืองแร่

การสำรวจแร่จำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องใช้ความชำนาญ ความรอบคอบในการวางแผนในแต่ละขั้นตอนเพื่อให้มีการใช้เทคนิคการสำรวจและเงินทุนอย่างมีประสิทธิภาพ ขั้นตอนการสำรวจแร่ มีขั้นตอนเริ่มจากการใช้เทคนิคการสำรวจสำหรับพื้นที่ในบริเวณกว้าง ไปจนถึงการใช้เทคนิคการสำรวจสำหรับพื้นที่ขนาดเล็กที่คาดว่าจะมีแหล่งแร่ซุกซ่อนอยู่ และในขั้นตอนสุดท้าย คือขั้นตอนประเมินว่าแหล่งแร่ที่สำรวจพบคุ้มค่าต่อการพัฒนาในเชิงพาณิชย์หรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไปขั้นตอนการสำรวจแร่ ประกอบด้วย 4 ขั้นตอนหลัก ได้แก่ 1) การศึกษาสำรวจในเบื้องต้น 2) การสำรวจเพื่อหาแร่ 3) การสำรวจกึ่งรายละเอียด และ 4) การสำรวจรายละเอียด ค่าใช้จ่ายในการสำรวจแต่ละขั้นตอนจะสูงขึ้นตามลำดับ โดยอาจเริ่มต้นจากวงเงินไม่กี่

หมื่นบาทในขั้นตอนแรก เพิ่มเป็น แสนหรือล้านบาทในขั้นตอนต่อไป และเป็นหลายสิบหรือหลายร้อยล้านในขั้นตอนของการประเมินแหล่งแร่ (กรมทรัพยากรธรณี กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม, 2557)

ด้วยวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนที่จะเกิดตามขั้นตอนของกิจกรรมแตกต่างกัน ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่ต้องอธิบายถึงขั้นตอนของกิจกรรม ซึ่งจะแสดงได้ดังภาพที่ 2.1 ต่อไปนี้ เพื่อเป็นประโยชน์ในการอธิบายต้นทุนที่อาจจะเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกิจกรรมในภายหลัง



ภาพที่ 2.1 ขั้นตอนของกิจกรรมในกิจการที่ดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่

รายละเอียดของแต่ละขั้นตอนในภาพที่ 2.1 (กรมทรัพยากรธรณี) ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 ก่อนการสำรวจ

กิจกรรมที่เกิดในขั้นตอนนี้ เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นก่อนได้สิทธิ์ทางกฎหมายให้การสำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง ถือเป็นการศึกษาด้านข้อมูลเบื้องต้นโดยการรวบรวมวิเคราะห์และแปลความหมายข้อมูลทางธรณีวิทยา ธรณีเคมี ธรณีฟิสิกส์ ภาพถ่ายดาวเทียมจากการสำรวจเป็นบริเวณกว้างเพื่อคัดเลือกในบริเวณที่คาดว่าจะมีแหล่งแร่สะสมตัวอยู่

ขั้นตอนที่ 2 การสำรวจแหล่งทรัพยากร

กิจกรรมในขั้นตอนนี้เกี่ยวข้องกับการค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่ภายหลังที่กิจการได้รับสิทธิ์ทางกฎหมายในการเข้าไปสำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งเรียบร้อยแล้ว ได้แก่การสำรวจสภาพภูมิประเทศ การสำรวจทางธรณีวิทยา ธรณีเคมี ธรณีฟิสิกส์ การเจาะสำรวจ (Drilling) การขุดร่องสำรวจ (Trenching) และการเก็บตัวอย่างเพื่อการสำรวจเบื้องต้น

ขั้นตอนที่ 3 การประเมินค่าแหล่งทรัพยากร

กิจกรรมขั้นตอนนี้จะเกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นไปได้เชิงเทคนิค และเชิงพาณิชย์ในการขุดทรัพยากร รวมถึงการเจาะสำรวจ (Drilling) การขุดร่องสำรวจ (Trenching) และการชักตัวอย่าง เพื่อกำหนดและประเมินปริมาณรวมถึงความสมบูรณ์ (Grade) ของแหล่งแร่ (Deposit) การศึกษาและทดสอบวิธีการสกัดแร่ (Extraction Method) การศึกษาด้านแร่วิทยาและการแต่งแร่ การประเมินความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ในรายละเอียดการพัฒนาและการนำทรัพยากรแร่มาใช้ว่าคุ้มค่าเพียงใด และทำการประเมินความเป็นไปได้ในทางเทคนิคเพื่อวางแผนการพัฒนาและนำทรัพยากรแร่นั้นมาใช้

ขั้นตอนที่ 4 การพัฒนาแหล่งทรัพยากร

หลังจากที่ได้ประเมินว่าแหล่งแร่นั้นมีความเป็นไปได้ในทางเทคนิคและเชิงพาณิชย์แล้ว กิจการจะเริ่มทำการพัฒนาแหล่งแร่เพื่อนำมาทำการผลิต กิจกรรมต่าง ๆ ในขั้นตอนนี้เป็นการจัดเตรียมระบบสาธารณูปโภค สิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อให้สามารถเข้าสู่แหล่งแร่ได้ และการเตรียมพื้นที่สำหรับอาคาร อุปกรณ์ที่ใช้ในการสกัดแร่ ขนส่งลำเลียง แต่งแร่ และการเตรียมความพร้อมด้านต่าง ๆ สำหรับกระบวนการผลิต เช่น การระเบิดเหมืองแร่ (Excavation) โดยการเจาะระเบิดและใช้อุปกรณ์ขุดหรือการเจาะลงใต้ดิน การเจาะอุโมงค์แนวนอนเข้าหาสายแร่ การเจาะอุโมงค์เปิดสู่ภายนอกแหล่งแร่ การจัดเตรียมอุปกรณ์ที่ใช้ในการแยกและลำเลียงแร่ที่ที่ผ่านการแยกโดยใช้น้ำยาทางเคมีละลายแร่ การสร้างบ่อพักตะกอนแร่ การสร้างอาคารสำนักงาน อาคารซ่อมบำรุง คลังสินค้า การก่อสร้างที่พักอาศัยให้พนักงาน การก่อสร้างโรงงานแต่งแร่และแยกแร่ (Concentrationand Separation plants) การขนย้ายและเก็บกองเศษหินมูลดินทราย เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 5 การนำทรัพยากรแร่ไปใช้

เป็นการสกัดเอาแร่ที่มีค่ามาผลิตเป็นแร่ที่มีเปอร์เซ็นต์สูงขึ้น ตามที่ตลาดต้องการ การขนส่งได้โดยการนำแร่มาผ่านกระบวนการแต่งแร่ โดยการย่อย (Crushing) การบด (Grinding) การคัดขนาด (Screening) การลอยแร่ (Floatation) และกระบวนการอื่น ๆ ก่อนทำการขาย

ขั้นตอนที่ 6 การรื้อถอน และการฟื้นฟู

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนเกี่ยวกับการขนย้ายเศษซาก การรื้อถอนระบบสาธารณูปโภคและการฟื้นฟูสภาพแวดล้อมจากบริเวณที่มีผ่านการทำเหมืองมาแล้ว หลังจากการทำเหมืองสิ้นสุดลง

จุดสิ้นสุดของแต่ละขั้นตอนของกิจกรรม (Distinguishing between the Phases)

โดยทั่วไปกิจกรรมในขั้นตอนต่าง ๆ มักมีระยะเวลายาวนานก่อนการผลิตจะเริ่มขึ้นและก่อให้เกิดต้นทุนเป็นจำนวนมาก นอกจากนั้นกิจกรรมการสำรวจและการผลิตแร่ในหลายขั้นตอนอาจเกิดควบคู่ไปพร้อม ๆ กัน เช่น ทำการเจาะสำรวจหาแหล่งทรัพยากรแร่อย่างต่อเนื่องแม้จะมีการผลิตเกิดขึ้นแล้วก็ตามหรือมีการพัฒนาแหล่งทรัพยากรควบคู่ไปกับการสำรวจ กระบวนการเหล่านี้ทำให้

การกำหนดจุดสิ้นสุดของแต่ละขั้นตอนทำได้ยาก แต่ทุกขั้นตอนมีความสำคัญต่อการบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้น (KPMG International, 2012; Pricewaterhouse Coopers, 2007) ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1

ต้นทุนในขั้นตอนที่ 1 เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการได้รับสิทธิตามกฎหมายเพื่อให้สำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง เช่น ค่าจ้างนักธรณีวิทยา เป็นต้น ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด

ขั้นตอนที่ 2 และขั้นตอนที่ 3

ในขั้นตอนที่ 2 ต้นทุนการสำรวจแหล่งทรัพยากรแร่ เป็นต้นทุนในการค้นหาทรัพยากรแร่ซึ่งยังไม่ทราบแน่ชัดว่าจะพบทรัพยากรแร่หรือไม่ ส่วนในขั้นตอนที่ 3 ต้นทุนการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรเป็นต้นทุนในการประเมินความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิค และเชิงพาณิชย์ของทรัพยากรแร่ที่พบแล้ว จึงเห็นได้ว่าจุดสิ้นสุดของต้นทุนในขั้นตอนที่ 1 นั้นกำหนดได้ไม่ยาก โดยใช้วันที่กิจการได้รับสิทธิ์ตามกฎหมายเป็นตัวกำหนด และทำการรับรู้ต้นทุนที่เกิดก่อนการได้รับสิทธิ์ตามกฎหมายทั้งหมดนั้นเป็นค่าใช้จ่าย แต่ในการพิจารณาว่าต้นทุนใดบ้างเป็นต้นทุนที่เกิดในขั้นตอนที่ 2 และขั้นตอนที่ 3 ให้ถูกต้องนั้นทำได้ค่อนข้างยาก แต่มีความสำคัญเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะกรณีที่กิจการรับรู้ต้นทุนของขั้นตอนที่ 2 เป็นค่าใช้จ่าย และรับรู้ต้นทุนของขั้นตอนที่ 3 เป็นสินทรัพย์

ขั้นตอนที่ 3 และขั้นตอนที่ 4

ในขั้นตอนที่ 3 การประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ขั้นตอนนี้ถือว่าสิ้นสุดหลังจากที่ได้มีการประเมินความเป็นไปได้ในทางเทคนิค และความเป็นไปเชิงพาณิชย์ที่พิสูจน์แล้วว่าเกิดความคุ้มค่าในการพัฒนาแหล่งทรัพยากร กิจการมีความพร้อมด้านการเงินรวมถึงสามารถระบุได้ว่า จะมีตลาดหรือสัญญาการซื้อขายระยะยาวรองรับสำหรับผลผลิตแร่

เมื่อผู้บริหารสินใจแล้วว่าจะทำพัฒนาเหมืองหรือไม่ จุดแบ่งแยกในขั้นตอนที่ 3 การประเมินค่าแหล่งทรัพยากร และขั้นตอนที่ 4 การพัฒนาแหล่งทรัพยากร นับว่ามีความสำคัญมากเช่นกัน หากกิจการเลือกการรับรู้ต้นทุนในขั้นตอนที่ 3 เป็นค่าใช้จ่ายและเลือกรับรู้ต้นทุนในขั้นตอนที่ 4 เป็นสินทรัพย์ นอกจากนี้ วิธีปฏิบัติด้านการบัญชีสำหรับรายจ่ายในขั้นตอนที่ 2, 3 กับรายจ่ายในขั้นตอนที่ 4 อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีคนละฉบับกล่าวคือ รายจ่ายในขั้นตอนที่ 2 และ 3 ถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6

ส่วนรายจ่ายในขั้นตอนที่ 4 ถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้นทุนหลักของขั้นตอนการประเมินค่าทรัพยากรเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนและการประเมินความเป็นไปได้ ส่วนต้นทุนในการพัฒนาจะเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงทรัพยากรแร่หลังจากที่ผู้บริหารมีการตัดสินใจว่าจะพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่นั้น

เมื่อมีการพิสูจน์ความเป็นไปได้ทั้งในเชิงเทคนิคและเชิงพาณิชย์ในการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้ กิจการต้องโอนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่ามาเป็นสินทรัพย์จากการพัฒนา (Development Assets) รายจ่ายที่มีการเกิดขึ้นหลังจากที่ผู้บริหารตัดสินใจว่าจะพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่ โดยปกติจะถือเป็นต้นทุนในการพัฒนา (PricewaterhouseCoopers, 2007) และต้นทุนในการก่อสร้างสาธารณูปโภค สิ่งอำนวยความสะดวกโรงงานและอุปกรณ์ที่ใช้ในการขนส่งและผลิตแร่ให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ขั้นตอนที่ 4 และขั้นตอนที่ 5

จุดแบ่งแยกการพัฒนาแหล่งทรัพยากรในขั้นตอนที่ 4 และการนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต) ในขั้นตอนที่ 5 ถือว่าความสำคัญมากเช่นกัน เนื่องจากรายจ่ายในขั้นตอนของการนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต) จะไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์อีกต่อไป แต่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น และเริ่มการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จากการพัฒนา การพิจารณาว่าขั้นตอนการนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต) เริ่มขึ้นเมื่อใดในอุตสาหกรรมเหมืองแร่ถือว่าการผลิตเริ่มในตอนที่มีการผลิตในระดับที่เป็นระดับการผลิตเพื่อการค้าเชิงพาณิชย์ (Commercial Level of Production) ซึ่งอาศัยการพิจารณาร่วมกันหลายฝ่ายระหว่างนักบัญชีนักธรณีวิทยาและวิศวกร โดยอาจพิจารณาจาก

- กำลังการผลิตที่ออกแบบไว้ ได้มีการผลิตถึงระดับกำลังการผลิตเป้าหมายที่กำหนดไว้เป็นเปอร์เซ็นต์
- มีผลผลิตอย่างต่อเนื่อง ซึ่งระดับกำลังการผลิตเป้าหมายและปริมาณแร่ที่คาดว่าจะนำมาใช้เพื่อการค้าได้ จะกำหนดไว้ล่วงหน้า
- การสกัดแร่ทำได้ถึงระดับที่คาดหวังไว้

ซึ่งการพัฒนาแหล่งทรัพยากรมักดำเนินต่อเนื่องแม้การผลิตได้เริ่มขึ้นแล้ว เช่น การเปิดหน้าดินระหว่างที่การผลิต หรือการขยายปล่องอุโมงค์ เป็นต้น ดังนั้นต้นทุนที่เกี่ยวกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากต้นทุนนั้น (KPMG International, 2012)

ขั้นตอนที่ 5 และขั้นตอนที่ 6

อายุการดำเนินงานของเหมืองแร่ถือว่าสิ้นสุดลง เมื่อสินแร่ถูกนำมาใช้จนหมดไป เมื่อเหมืองปิดกิจการลงเนื่องจากเหตุผลต่าง ๆ การลำเลียงสินแร่เข้าสู่โรงงานหยุด หรือกระบวนการผลิตสิ้นสุดลง ตัวอย่าง ต้นทุนที่เกิดในช่วงของการรื้อถอนและฟื้นฟู ได้แก่

- ต้นทุนในการฟื้นฟู (Restoration)
- รายจ่ายในการปรับปรุงสภาพแวดล้อม (Rehabilitation and Environment Expenditure)
- เงินจ่ายชดเชยให้กับพนักงาน (Employee Severance Costs)

2.3 ความหมายและความสำคัญของมาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีของไทยได้ถูกกำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภายใต้สภาวิชาชีพบัญชีในพระราชูปถัมภ์ เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน ซึ่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้ให้ความหมายของมาตรฐานการบัญชี คือ หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ซึ่งมาตรา 43 ได้กำหนดว่าในระหว่างที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ามาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีมติให้ประกาศใช้แล้วนั้น เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

ในปี พ.ศ. 2547 มีการออกพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีขึ้น ส่งผลให้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แปรสภาพเป็นสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ และมีข้อกำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีดังกล่าวมีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี เพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินภายใต้กฎหมายไทย

เนื่องจากข้อมูลทางบัญชีเป็นข้อมูลที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินหลายฝ่าย หากข้อมูลที่ใช้ในการบันทึกรายการทางบัญชีไม่มีหลักเกณฑ์ หรือไม่ได้บันทึกตามมาตรฐานการบัญชี อาจส่งผลให้เกิดการตีความผิดพลาดของงบการเงินได้ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีจึงถือเป็นแนวทางให้ผู้ปฏิบัติทางการบัญชีได้ยึดถือปฏิบัติในแนวทางเดียวกัน ผู้ปฏิบัติทางการบัญชี จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐาน เพื่อให้สามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง และเพื่อเกิดความเป็นธรรมต่อผู้ใช้งบการเงิน อีกทั้งยังทำให้งบการเงินของนักบัญชีมีคุณภาพมีความเชื่อถือได้ รวมทั้งเป็นที่ไว้วางใจของผู้ใช้งบการเงิน

จุฑามาศ ใจชื่น (2554) ได้ศึกษาความหมายและความสำคัญของมาตรฐานการบัญชีซึ่งในการดำเนินธุรกิจจำเป็นต้องมีนโยบายการบัญชีรวมถึงการปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน

อย่างเป็นมาตรฐาน เพื่อการแสดงรายการรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน มีความเพียงพอและโปร่งใส โดยไม่ให้มีการละเว้นการบันทึกรายการหรือการตกแต่งรายการทางบัญชีเพื่อปกปิดหรือเพื่อไม่แสดงฐานะทางการเงินที่ถูกต้อง ซึ่งจะทำให้การนำข้อมูลไปใช้นั้นอาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแท้จริงอันอาจส่งผลให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปเกิดความเข้าใจผิด ตัดสินใจผิดพลาด และเกิดความเสียหายได้ในที่สุด

2.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

การรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าภายใต้แม่บทการบัญชี (Recognition of Exploration and Evaluation Expenditure under the Accounting Framework)

แม่บทการบัญชีให้นิยามของสินทรัพย์ไว้ว่าหมายถึง “ทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการที่เป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีตและก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต” และกำหนดให้กิจการทำการรับรู้สินทรัพย์เมื่อ

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (ซึ่งในกรณีกิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่เป็นการนำแร่ทรัพยากรแร่มาใช้ในเชิงพาณิชย์ หรือการขายสินทรัพย์ในการสำรวจ หรือทำเหมือง) และ
- สินทรัพย์มีมูลค่าหรือต้นทุนที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

สำหรับรายจ่ายในการสำรวจและรายจ่ายการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ จะถือเป็นทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ เมื่อกิจการได้รับสิทธิตามกฎหมายหรือได้รับอำนาจในการที่จะได้มาซึ่งสิทธิทางกฎหมายในการสำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง ราคาทุนต้องสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือโดยวัดจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง แต่รายจ่ายดังกล่าวอาจไม่เข้าเงื่อนไขตามแม่บทการบัญชีในเรื่องความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้ทุกรายการ (PricewaterhouseCoopers, 2007)

จากคำนิยามข้างต้น รายจ่ายที่มีการเกิดขึ้นก่อนการสำรวจ หรือก่อนได้สิทธิตามกฎหมายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที การสำรวจแหล่งทรัพยากรมีอัตราการค้นพบจะค่อนข้างต่ำ จึงอาจไม่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์คืนมาจากรายจ่ายนั้น ดังนั้น ภายใต้แนวคิดของแม่บทการบัญชี รายจ่ายในการสำรวจจึงต้องมีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย แต่ทั้งนี้ก็ไม่ได้หมายความว่า รายจ่ายในการสำรวจทุกรายการจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด บางรายการอาจรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ เช่น รายจ่ายในการสำรวจบริเวณที่ใกล้เคียงกับเหมืองที่ทำอยู่แล้ว ซึ่งกิจการมีความรู้เป็นอย่างดีเกี่ยวกับ

แหล่งทรัพยากรแร่ในบริเวณนั้น และกิจการได้สิ่งอำนวยความสะดวก สาธารณูปโภค และโรงงานที่ต้องใช้ในการนำทรัพยากรแร่ที่คาดว่าจะพบมาใช้ประโยชน์ เป็นต้น ส่วนขั้นตอนการประเมินค่าแหล่งทรัพยากร แม้จะเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ากว่าขั้นตอนการสำรวจ แต่ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะพิสูจน์ได้ก็ต่อเมื่อการศึกษาความเป็นไปได้สิ้นสุดลง ต้นทุนในการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่เกิดก่อนการศึกษาความเป็นไปได้เสร็จสิ้นจึงควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายภายใต้แม่บทการบัญชี (PricewaterhouseCoopers, 2007)

ดังนั้น หากไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ที่เกิดก่อนการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เกือบทั้งหมดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที (KPMG International, 2012) แต่มาตรฐานฉบับที่ 6 นี้ อนุญาตให้กิจการกำหนดประเภทของรายจ่ายการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่กิจการจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ไว้เป็นนโยบายบัญชีดังที่จะอธิบายในส่วนต่อไป

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 (Accounting Treatment for Exploration and Evaluation Expenditure under TFRS 6)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้ใช้กับรายจ่ายสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เท่านั้น คือรายจ่ายที่เกิดขึ้นของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งเกิดขึ้นก่อนการพิสูจน์ความเป็นไปได้ในทางเทคนิค และความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้ และไม่ให้นำไปถือปฏิบัติกับ

รายจ่ายที่มีการเกิดขึ้นก่อนการสำรวจและการประเมินค่าทรัพยากรแร่ เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้รับสิทธิ์ตามกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ระบุไว้

ภายหลังที่กิจการได้มีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้เชิงเทคนิคและเชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรมาใช้

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ (Initial Recognition and Measurement)

สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าต้องวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการโดยใช้ราคาทุน ส่วนราคาทุนของสินทรัพย์นั้นจะประกอบด้วยรายจ่ายใดบ้าง ขึ้นอยู่กับนโยบายบัญชีที่กิจการกำหนดไว้ ในการกำหนดประเภทของรายจ่ายที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ กิจการจะต้องพิจารณาระดับความเกี่ยวข้องระหว่างรายจ่ายและการพบทรัพยากรแร่นั้น ๆ รายจ่ายที่ยิ่งมีความเกี่ยวข้องกับการพบทรัพยากรแร่อย่างเฉพาะเจาะจงมากขึ้นเพียงใดการบันทึกรายจ่ายนั้นเป็นสินทรัพย์ ก็ถือได้ว่าจะยิ่งทำให้ได้ข้อมูลมีความน่าเชื่อถือ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น (KPMGIFRG

LIMITED, 2005) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ตัวอย่างรายจ่ายที่อาจบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าไว้ดังนี้

1) การได้มาซึ่งสิทธิในการสำรวจ

2) การศึกษาทางธรณีวิทยา ภูมิศาสตร์ ภูมิประเทศ และธรณีฟิสิกส์

3) การขุดเจาะสำรวจ

4) การขุด

5) การเลือกตัวอย่าง

6) กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นไปได้ในทางด้านเทคนิคและความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำทรัพยากรแร่มาใช้

อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่ารายจ่ายข้างต้นจะต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าเสมอไป และกิจการยังอาจระบุรายจ่ายนอกเหนือจากตัวอย่างข้างต้นเป็นรายจ่ายที่ควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าได้อีกด้วย หากมีความเกี่ยวข้องของรายจ่ายนั้นกับการพบแหล่งทรัพยากรแร่อย่างเฉพาะเจาะจง (KPMG IFRG LIMITED, 2005; PricewaterhouseCoopers, 2007) เช่น จำนวนเงินที่จ่ายให้กับบุคคลที่สามเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในโครงการ ที่ได้มีการพิสูจน์แล้วว่ามีความเป็นไปได้ในทางเทคนิคและเชิงพาณิชย์ ต้นทุนของการบริหารและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (General and Administration Overhead) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากร เป็นต้น สำหรับต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หรือรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า กิจการอาจกำหนดให้รับรู้ต้นทุนการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือรับรู้ต้นทุนการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เป็นต้นทุนทางตรงเกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (KPMG IFRG LIMITED, 2005) ต้นทุนการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่จัดเป็นต้นทุนทางตรงอาจประกอบด้วย

1) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่ทำงานในโครงการการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรโครงการใดโครงการหนึ่งเฉพาะ

2) ต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรโครงการใดโครงการหนึ่งเฉพาะ

3) ค่าธรรมเนียมทางกฎหมายหรือค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรโครงการใดโครงการหนึ่งเฉพาะ

สิ่งสำคัญที่ต้องคำนึงถึงในการใช้นโยบายในการรับรู้ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปเป็นสินทรัพย์ ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่า คือ กิจการต้องมีระบบข้อมูลที่ดีพอที่จะติดตามและระบุได้ว่ารายจ่ายใดเป็นต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ (KPMG IFRG LIMITED, 2005)

หากกิจการมีภาระผูกพันเกี่ยวการรื้อถอนและการฟื้นฟูสภาพให้กลับคืนดังเดิม ซึ่งเป็นผลมาจากสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันดังกล่าว ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (Measurement after Recognition)

หลังจากที่มีการรับรู้รายการกิจการสามารถเลือกใช้ วิธีราคาทุน (Cost Model) หรือ วิธีการตีราคาใหม่ (Revaluation Model) สำหรับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าดังนี้ (KPMG IFRG LIMITED, 2005)

วิธีราคาทุน

ภายหลังจากการรับรู้รายการรายจ่ายเป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงสินทรัพย์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

กิจการต้องทำการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้จากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุทราบได้แน่นอนเป็นค่าใช้จ่ายอย่างเป็นระบบในรูปของค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายตามลำดับ สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนไม่ต้องตัดจำหน่าย

วิธีการตีราคาใหม่

การตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น อุปกรณ์ขุดเจาะ ยานพาหนะ) ให้ถือปฏิบัติตามวิธีที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ส่วนการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิในการขุดเจาะ) ให้ถือปฏิบัติตามวิธีที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์กรณีเกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าในการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์มีตัวตนอาจตีราคาใหม่ได้ในกรณีสินทรัพย์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมอย่างมีการน่าเชื่อถือ ราคาที่ตีใหม่คือมูลค่ายุติธรรม ในวันที่ตีราคาใหม่หักกับค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนที่ได้จากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นหลังจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดเป็นประเภทสินทรัพย์ที่มีตัวตน ประเมินราคาโดยใช้หลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพด้านการประเมินราคาและราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคานั่นเอง ตามหลักทั่วไปการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในสินทรัพย์ที่จะเกิดจากการสำรวจและในการประเมินค่าที่จัดประเภทสินทรัพย์ที่มีตัวตนจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดทำได้ยาก เนื่องจากสินทรัพย์ประเภทเหล่านี้มักจะมีลักษณะเฉพาะ มีการซื้อขายที่น้อยมากจึงอาจไม่มีตลาดที่สามารถใช้อ้างอิงในการที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ เว้นแต่เป็นส่วนหนึ่งของการขายพร้อมกับกิจการที่จะดำเนินอยู่กิจการอาจจำเป็นจะต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุนเปลี่ยนแทนการหักค่าเสื่อมราคาสะสมและความยุ่งยากในการที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมจึงทำให้การตีราคาใหม่มีผลทำให้ไม่ค่อยใช้ในทางปฏิบัติ

ในการตีราคาใหม่สินทรัพย์ที่กรณีเกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งอาจมีไม่มากในทางปฏิบัติ และเนื่องจากสินทรัพย์เหล่านั้นมีลักษณะเฉพาะตัวจึงอาจไม่มีราคาในตลาดซื้อขายคล่องที่กิจการที่ต้องอ้างอิงในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าในการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

ถ้าธุรกิจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ธุรกิจต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่ เพื่อให้แน่ใจว่าในมูลค่าตามบัญชีซึ่งจะไม่สามารถแตกต่างไปจากมูลค่ายุติธรรม ในวันที่สิ้นรอบระยะเวลาการรายงานอย่างมีสาระสำคัญและความถี่ในการตีราคาใหม่จะขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่

การด้อยค่า (Impairment)

ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 ในเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากธุรกิจพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว ธุรกิจจะต้องมีการประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นถ้ามูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนถือว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าและกิจการต้องรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการที่จะทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ให้ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการยกเว้นกรณีสินทรัพย์นั้นไม่ทำให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ซึ่งเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เป็นการเกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ในกรณีนี้กิจการจะต้อง

ทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่จะก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมกันอยู่ มาตรฐานการบัญชีในฉบับนี้ยังมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และหน่วยสินทรัพย์ที่จะก่อให้เกิดเงินสด

มาตรฐานฉบับที่ 6 นี้ ได้กำหนดให้ธุรกิจจะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ได้จากการสำรวจและประเมินค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ และต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า รวมถึงเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในข้อมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวด้วยแต่ในมาตรฐานฉบับที่ 6 กำหนดให้ธุรกิจจะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไว้ 2 ข้อคือ

1. หลังจากการมีการพิสูจน์ความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิคและเชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรแร่นั้นมาใช้ซึ่งไม่ได้อยู่ในขอบเขตมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะต้องจัดประเภทใหม่เป็นสินทรัพย์จากการพัฒนา

2. เมื่อมีสถานการณ์ที่ชี้และข้อเท็จจริงให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าอาจสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

จะเห็นว่ามาตรฐานฉบับนี้ ไม่ได้กำหนดให้ธุรกิจต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่จะทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่นั้น ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะแตกต่างจากการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์อื่นและนอกจากนี้ ยังได้มีการกำหนดสถานการณ์และข้อเท็จจริงที่จะเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับสินทรัพย์ที่จะเกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าไว้โดยเฉพาะและแตกต่างไปจากข้อเท็จจริง ในสถานการณ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์เนื่องจากเป็นการยากที่จะได้ข้อมูลเพื่อประมาณกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าตามหลักมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 มีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งข้อ ซึ่งเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่าธุรกิจจะต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

- ระยะเวลาที่ธุรกิจมีสิทธิ์ในการสำรวจพื้นที่ในการที่ระบุไว้หมดลงและระยะเวลาดังกล่าวกำลังจะหมดลงในระยะเวลาที่ใกล้และสิทธิดังกล่าวก็ไม่ได้คาดว่าจะมีการต่ออายุ

- ไม่ได้มีการวางแผนงานและการจัดทำงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการดำเนินการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้

- ในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ ไม่สามารถทำให้ธุรกิจได้รับทรัพยากรแร่ในจำนวนที่นำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ได้ และธุรกิจตัดสินใจหยุดดำเนินการในพื้นที่นั้น

- ข้อมูลเพียงพอที่จะทำให้สามารถระบุได้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้นเมื่อพัฒนาเสร็จและเมื่อมีการขายมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ต่ำกว่าที่จะเกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

การกลับรายการผลขาดทุนกรณีการด้อยค่าของสินทรัพย์และหน่วยสินทรัพย์ที่จะก่อให้เกิดเงินสดกิจการต้องประเมินว่ามีข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์เหล่านี้ที่จะแสดงอย่างเห็นได้ชัดว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่ธุรกิจได้รับรู้ในงวดก่อนจะได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่

นอกจากนี้ในมาตรฐานฉบับนี้จะกำหนดให้ธุรกิจดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่กำหนดนโยบายการบัญชีในการแบ่งปันส่วนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ดังนั้นระดับขั้นที่สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะต้องประเมินการด้อยค่าจึงเป็นเรื่องที่กิจการกำหนดได้เองไว้เป็นนโยบายบัญชีอาจไม่ใช่ระดับสินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่จะสามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นในคำนิยามของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 การดำเนินงานที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 เรื่องส่วนการดำเนินงาน (KPMG International, 2012; PricewaterhouseCoopers, 2007)

การแสดงรายการ (Presentation)

สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าบางรายการที่จัดเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่นสิทธิในการที่ขุดเจาะสิทธิในการสำรวจต้นทุนในการศึกษาทางด้านภูมิประเทศ ด้านธรณีวิทยาภูมิศาสตร์และด้านธรณีฟิสิกส์ ต้นทุนในการขุดเจาะสำรวจ ต้นทุนในการขุด ต้นทุนในการเลือกตัวอย่างและต้นทุนในการประเมินหลักความเป็นไปได้ในทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการนำทรัพยากรแร่มาใช้ให้) เป็นต้นในขณะที่สินทรัพย์บางรายการเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น อุปกรณ์ขุดเจาะ หรือยานพาหนะ เป็นต้น) ธุรกิจต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตนตามลักษณะของสินทรัพย์และใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวได้อย่างเสมอภาค เมื่อการใช้สินทรัพย์ที่มีตัวตนเพื่อพัฒนาสินทรัพย์ที่ไม่มี

ตัวตนในจำนวนของสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ใช้ไปจะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ไม่ได้ทำให้สินทรัพย์ที่มีตัวตนเปลี่ยนเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

เมื่อมีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้ในทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ในการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้กิจการต้องทำดังนี้

1. หยุดการบันทึกรายจ่ายในกรณีการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่า

2. ต้องมีการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าและรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าก่อนการจัดประเภทรายการใหม่และ

3. จัดประเภทสินทรัพย์ที่จะเกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าใหม่เป็นสินทรัพย์จากการพัฒนา (Development Assets)

มาตรฐานฉบับนี้ห้ามไม่ให้รับรู้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่ารายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาในแหล่งทรัพยากรแร่ให้ใช้แนวปฏิบัติในการรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการพัฒนาตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (KPMG International, 2012; PricewaterhouseCoopers, 2007)

การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 กำหนดให้ธุรกิจจะต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งระบุและอธิบายสรุปจำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบการเงินที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีของธุรกิจเกี่ยวกับรายจ่ายการสำรวจและประเมินค่ารวมถึงการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์
- จำนวนสินทรัพย์หนี้สินรายได้และค่าใช้จ่ายกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานและกิจกรรมการลงทุนที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่ามีส่วนที่ทำให้จัดเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิในการเจาะสำรวจ เป็นต้น และส่วนที่จัดเป็นส่วนหนึ่งของที่ดินอาคารและอุปกรณ์ในบางกิจการอาจจัดสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าเป็นส่วนหนึ่งของที่ดินอาคารและอุปกรณ์เนื่องจากถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของที่ดินที่เป็นแหล่งทรัพยากรแร่กิจการอื่นอาจจัดสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเนื่องจากเกี่ยวข้องกับการมีใบอนุญาตในการสำรวจหรือทำเหมือง

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องที่ดินอาคารและในอุปกรณ์หรือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนตามการจัดประเภทของสินทรัพย์

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 นี้ได้ถูกนำมาใช้เป็นกรอบในการพัฒนากรอบแนวคิดในการศึกษาครั้งนี้ (ภาพที่ 1.1 หน้า 5 บทที่ 1) โดยประเด็นสำคัญที่ผู้ศึกษาเลือกทำการศึกษาได้แก่ การวัดมูลค่าเมื่อการรับรู้ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ การด้อยค่าและการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เนื่องจากยังมีความคลุมเคลือในทางปฏิบัติ มีทางเลือกหลายทางเลือก รวมถึงการพิจารณาทางเลือกในการปฏิบัติใช้ดุลยพินิจของบุคคลในหลายฝ่าย ซึ่งอาจมีความเห็นที่แตกต่างกัน

2.5 ปัญหามาตรฐานการบัญชีไทยและการพัฒนามาตรฐานการบัญชี

ในอดีตอาจกล่าวได้ว่าการบัญชีนั้นต้องเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของธุรกิจในแต่ละประเทศ เป็นผลให้แต่ละประเทศมีมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันออกไป แต่ในปัจจุบัน โลกอยู่ในยุคโลกาภิวัฒน์ ทำให้การลงทุนข้ามชาติมีการขยายตัวมากขึ้น การตลาดมีความสำคัญต่อการระดมทุนเป็นอย่างมาก ดังนั้นการนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ จึงต้องคำนึงถึงสภาพแวดล้อมที่ได้เปลี่ยนแปลงไป

ด้วยธุรกิจที่มีความซับซ้อนมากขึ้นการตัดสินใจจึงซับซ้อนมากขึ้นเช่นกัน ด้านการบัญชีจึงมีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเพื่อให้ได้ข้อมูลที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าวิวัฒนาการทางการบัญชีนำมาซึ่งแนวคิดในเรื่อง มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เพื่อใช้เมื่อมีธุรกรรมใหม่เกิดขึ้นเป็นต้น

ลภินี โกศลบุญ (2553) ได้กล่าวถึงทฤษฎีว่าด้วยผลกระทบทางเศรษฐกิจและการเงิน ซึ่งผู้ที่ได้รับผลกระทบไม่ว่าจะเป็นนักลงทุน บริษัท ผู้สอบบัญชี ต่างมีความพยายามที่จะให้มีการกำหนดมาตรฐานหรือพัฒนามาตรฐานเพื่อประโยชน์ต่อตนเอง นอกจากนี้ยังมีการใช้หลักการเปรียบเทียบต้นทุนกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ (Cost Benefit Analysis) จะเห็นได้ว่ามาตรฐานการบัญชีเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อข้อมูลในการตัดสิน จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาและทำความเข้าใจถึงปัญหาและการพัฒนามาตรฐานการบัญชี

2.5.1 ปัญหามาตรฐานการบัญชีไทย

ปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศบังคับใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินตาม IFRS พร้อมกันหลายฉบับจึงทำให้ค่อนข้างยากต่อการทำความเข้าใจ อีกทั้งเนื้อหาของของมาตรฐานในปัจจุบันได้ถูกพัฒนาขึ้นตามหลักการ Principle-Based Standards ทำให้นักบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตีความมาตรฐานและการตัดสินใจเลือกนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมากขึ้น ซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน

ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทย สุรีย์ วงศ์วณิชและคณะ (2547) ได้กล่าวโดยสรุปถึงความไม่เข้าใจส่วนของเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีว่าเกิดจากหลายสาเหตุด้วยกัน ดังนี้

1. การขาดตัวอย่างเพื่อประกอบการสร้างความเข้าใจ
2. การขาดคำอธิบายที่เพียงพอต่อการทำความเข้าใจ
3. เนื้อหามีความซับซ้อนมากเกินไป
4. เนื้อหาไม่ชัดเจน

ซึ่งจากปัญหาของมาตรฐานการบัญชีไทยที่กล่าวมา อาจส่งผลให้การปฏิบัติงานด้านบัญชีของนักบัญชีเกิดข้อผิดพลาดได้ ซึ่งก็รวมถึงการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่อาจจะผิดพลาดด้วยเช่นกัน

2.5.2 การพัฒนามาตรฐานการบัญชี

จากการศึกษาปัญหาของมาตรฐานการบัญชีไทย ทำให้พบว่ามาตรฐานการบัญชีควรมีการพัฒนาเพื่อให้การแสดงข้อมูลในงบการเงินนั้นสามารถใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้มากยิ่งขึ้น อันเป็นประโยชน์ต่อบริษัท นักลงทุน และผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ

พิษณุ กาญจนคลอดและคณะ (2555) จากการศึกษาข้อมูลพบว่า มาตรฐานการบัญชีควรมีการพัฒนาให้มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. สามารถสะท้อนภาพของกิจการได้อย่างเหมาะสม มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ซึ่งจะเป็นทางออกของการยอมรับให้มีมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละประเทศ โดยอยู่บนพื้นฐานการประเมินผลเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ

2. มีการพัฒนาและปรับปรุงเพื่อช่วยแก้ปัญหาด้านเศรษฐกิจ โดยการจัดทำมาตรฐานให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เนื่องจากภาวะแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา การจัดทำมาตรฐานให้ทันเวลาส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินมีประโยชน์ต่อนักลงทุน เจ้าหนี้และผู้มีส่วนได้เสียสามารถใช้ในการตัดสินใจได้ถูกต้องยิ่งขึ้น

3. ควรมีความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของแต่ละประเทศ เนื่องด้วยความแตกต่างทางด้านโครงสร้างพื้นฐานทางธุรกิจ สังคม วัฒนธรรม ระดับการศึกษารวมถึงความเจริญก้าวหน้าทาง

เศรษฐกิจ อาจส่งผลให้การบัญชีไม่สามารถสะท้อนฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานต่อผู้ใช้งบการเงินได้อย่างถูกต้อง

4. มีความยืดหยุ่นในระดับหนึ่ง เพื่อให้สามารถนำมาตรฐานไปประยุกต์ใช้กับกิจการได้อย่างเหมาะสม โดยคำนึงถึงการสามารถปฏิบัติได้ โดยมีต้นทุนไม่สูงเกินกว่าประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ แต่มาตรฐานไม่ควรมีการระบุทางเลือกในการปฏิบัติไว้มากจนเกินไป ซึ่งอาจเกิดเป็นช่องทางในการตกแต่งงบการเงินได้

2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า มีการศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 นี้น้อยมาก ซึ่งพบว่าการศึกษาส่วนใหญ่จะเป็นการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ อย่างไรก็ดีปัญหาและแนวทางแก้ไขที่ได้เสนอแนะไว้ในงานวิจัยอื่น ๆ ถือว่าเป็นประโยชน์ในการศึกษาครั้งนี้เช่นกัน

กฤติยา ยงวณิชย์ (2556) เขียนบทความทางวิชาการ ฉบับที่ 24 เรื่อง ก้าวทันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ได้กล่าวโดยสรุปว่า ธุรกิจการสะกัดแร่เป็นธุรกิจที่มีลักษณะการดำเนินงานความแตกต่างจากธุรกิจอื่น มีการใช้เงินทุนเป็นจำนวนมากในการสำรวจและประเมินค่า แต่มีความไม่แน่นอนสูงว่าจะพบทรัพยากรแร่นั้นหรือไม่ รวมถึงระยะเวลาที่ใช้ในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่ค่อนข้างจะยาวนาน วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายเหล่านั้นที่กิจการใช้อยู่จึงมีความหลากหลายมาก

สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้มีการกำหนด มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 ในเรื่องของการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ขึ้น เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เนื่องจากยังไม่เคยมีมาตรฐานการบัญชีใดที่กล่าวถึงการบัญชีสำหรับรายจ่ายดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ

บทความนี้ได้กล่าวถึงขั้นตอนต่าง ๆ ของกิจกรรมทางธุรกิจการสกัดแร่ เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเกิดความเข้าใจในการดำเนินกิจกรรม รวมถึงมีการอธิบายถึงจุดสิ้นสุดของแต่ละขั้นตอนซึ่งเป็นตัวแปรสำคัญในการรับรู้ต้นทุนที่อาจเกิดขึ้น การรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าภายใต้แนวปฏิบัติทางการบัญชีของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 นี้ ได้ครอบคลุมถึงการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ การด้อยค่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไว้อย่างครบถ้วน

พิษณุ กาญจนคลอดและคณะ (2555) ศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติจากข้อกำหนดตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรม ของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตร ได้สรุปผลการศึกษาปัญหาและอุปสรรคของร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่องเกษตรกรรมพบว่า ปัญหาและอุปสรรคด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นประเด็นปัญหาที่ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและผู้ที่เกี่ยวของในกิจการพืชผลทางการเกษตรให้ความสำคัญ ดังนี้

1. ปัญหาการพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพความน่าเชื่อถือของการวัดมูลค่ายุติธรรม

2. ปัญหาด้านการพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงในด้านราคา

3. ปัญหาด้านการกำหนดราคาโอนในกรณีที่กิจการทำธุรกิจแบบครบวงจร และได้มีการสรุปแนวทางในการแก้ไขปัญหาไว้ดังนี้

4. ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการปฏิบัติไม่ว่าจะเป็นสภาพวิชาชีพ สรรพากรและผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ควรมีการจัดประชุมเพื่อหาแนวทางในการปฏิบัติที่ถูกวิธีร่วมกัน

5. ควรมีการเปิดช่วงระยะเวลาให้ผู้ปฏิบัติได้มีการทดลองใช้ก่อนการบังคับใช้มาตรฐานจริง

6. สรรพากรจะเป็นหน่วยงานที่สำคัญในการแก้ปัญหาด้านราคาโอนระหว่างหน่วยธุรกิจในเครือ

ปราณี อินทร์น้อย (2554) ศึกษาเรื่อง ปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับธุรกิจที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะประเภทธุรกิจสถานีบริการน้ำมัน ในเขตจังหวัดสระบุรี ได้สรุปผลการศึกษาโดยรวมว่า ผู้ปฏิบัติทางการบัญชีมีระดับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ อยู่ในระดับปานกลาง และธุรกิจสถานีบริการน้ำมันที่มีรูปแบบแตกต่างกันมีระดับปัญหาแตกต่างกัน กล่าวคือ รูปแบบธุรกิจที่เป็นบริษัทจำกัดมีระดับปัญหาสูงกว่ารูปแบบธุรกิจห้างหุ้นส่วนจำกัดในด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. ด้านการรับรู้และการวัดมูลค่าของ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

2. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่ารายได้ การกำหนดให้ดอกเบี้ยรับต้องมีการรับรู้ตามอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง

3. การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้

จุฑามาศ ใจชื่น (2554) ศึกษาความหมายและความสำคัญของมาตรฐานการบัญชี กล่าวว่าในการดำเนินธุรกิจจำเป็นต้องมีนโยบายการบัญชีรวมถึงการปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันอย่างเป็นมาตรฐาน เพื่อการแสดงรายการรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน มีความเพียงพอและโปร่งใส โดยไม่ให้มีการละเว้นการบันทึกรายการหรือการตกแต่งรายการทางบัญชีเพื่อปกปิดหรือเพื่อไม่แสดงฐานะทางการเงินที่ถูกต้อง ซึ่งจะทำให้การนำข้อมูลไปใช้นั้นอาจไม่ก่อให้เกิด

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแท้จริงอันอาจส่งผลให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปเกิดความเข้าใจผิด ตัดสินใจผิดพลาด และเกิดความเสียหายได้ในที่สุด

ดวงดาว กานธนาวัฒน์ (2553) ศึกษาเรื่อง ปัญหาในการปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้สรุปผลการวิจัยพบว่า ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางส่วนมีการปฏิบัติทางการบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย เช่น การรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นต้น ปัญหาในการปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทยส่วนมากจะเป็นในเรื่อง การรับรู้รายได้ ซึ่งมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง และเรื่องสินค้าคงเหลือมีปัญหาอยู่ในระดับน้อย และยังได้กล่าวสรุปถึงแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีให้ถูกต้องว่า ผู้ทำบัญชีควรมีการฝึกอบรม เพิ่มพูนความรู้และความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย รวมถึงสภาวิชาชีพบัญชีควรมีการพิจารณาปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อกำหนดแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้เหมาะสมกับธุรกิจมากยิ่งขึ้น

สุรีย์ วงศ์วณิชและคณะ (2547) ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทย ได้กล่าวโดยสรุปถึงความไม่เข้าใจส่วนของเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีว่าเกิดจากหลายสาเหตุด้วยกัน ดังนี้

1. การขาดตัวอย่างเพื่อประกอบการสร้างความเข้าใจ
2. การขาดคำอธิบายที่เพียงพอต่อการทำความเข้าใจ
3. เนื้อหามีความซับซ้อนมากเกินไป
4. เนื้อหาไม่ชัดเจน

ซึ่งจากการปัญหาของมาตรฐานการบัญชีไทยที่กล่าวมา อาจส่งผลให้การปฏิบัติงานด้านบัญชีของนักบัญชีเกิดข้อผิดพลาดได้ ซึ่งก็รวมถึงการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่อาจจะผิดพลาดด้วยเช่นกัน

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่า ธุรกิจเหมืองแร่ถือเป็นธุรกิจเฉพาะที่มีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซับซ้อนทำให้การปฏิบัติงานทางการบัญชีค่อนข้างซับซ้อนเช่นกัน ถึงแม้ว่าจะมีการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยสภาวิชาชีพแล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติยังพบประเด็นปัญหาหลายประการ ผู้ศึกษาจึงมุ่งเน้นเพื่อศึกษาถึงปัญหาในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินรวมถึงแนวทางในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น

บทที่ 3
วิธีดำเนินการวิจัย

จากการศึกษาค้นคว้าเอกสาร แนวคิด ทฤษฎี ตลอดจนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ในด้านปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในบทที่ 2 มาแล้วนั้น สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญและความจำเป็นของการศึกษาครั้งนี้ โดยผู้ศึกษามีการกำหนดวิธีดำเนินการศึกษา ดังนี้

3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย
3.2 การวางแผนการออกแบบการวิจัย
3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย
3.4 เครื่องมือสำหรับใช้ในการวิจัย
3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล
3.6 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล
3.7 การตีความหมายข้อมูล
3.8 การสรุปผลและรายงานผล

3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย

การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการสะกัดแร่เป็นธุรกิจเฉพาะที่มีความซับซ้อนและด้วยมุมมองของผู้ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวแตกต่างกัน ส่งผลให้การปฏิบัติทางบัญชีมีความยุ่งยากต่อการพิจารณารายจ่ายที่ได้เกิดขึ้น แม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีจะทำการกำหนดมาตรฐานที่เกี่ยวข้องมาเป็นการเฉพาะ แต่ด้วยวิธีการปฏิบัติที่มีทางเลือกและต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจ จึงทำให้ยังพบปัญหาอยู่บ่อยครั้ง ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษาถึงปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้น

การกำหนดคำถามในการศึกษาครั้งนี้ได้กำหนดคำถามของการศึกษาว่า “อะไรคือปัญหาหลักในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ และมีแนวทางในการแก้ปัญหาดังกล่าวได้อย่างไร”

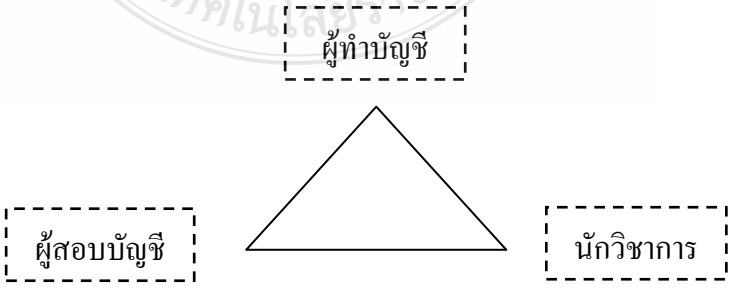
3.2 การวางแผนการออกแบบการวิจัย

จากการกำหนดคำถามการศึกษาข้างต้น ซึ่งมุ่งเน้นการค้นหาคำตอบเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 ผู้ศึกษาจึงเลือกการวิจัยในเชิงคุณภาพ (Qualitative research) โดยการสัมภาษณ์ (Interview) ซึ่งเจาะลึกถึงประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่สนใจโดยใช้รูปแบบการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (in-depth interview)

การวิจัยเชิงคุณภาพเป็นการวิจัยที่ให้ความสำคัญแก่ความเป็นมนุษย์ของผู้ถูกศึกษา ในการดำเนินการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างผู้ศึกษากับกลุ่มตัวอย่างมีความสำคัญ กลุ่มตัวอย่างไม่ใช่ผู้ถูกกระทำ (research subjects) แต่เป็นผู้มีส่วนร่วม (participants) ในการวิจัย ซึ่งข้อดีของการวิจัยเชิงคุณภาพ ผู้ศึกษาสามารถลงลึกได้มากตามความต้องการ มีความยืดหยุ่นในการออกแบบและการใช้เครื่องมือสำหรับการเก็บข้อมูลการศึกษา อย่างไรก็ตามการวิจัยเชิงคุณภาพยังคงมีจุดอ่อน คือความไม่เหมาะสมกับการศึกษากลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่เพราะมีความยืดหยุ่นในการดำเนินการวิจัยสูง หากผู้ศึกษาไม่มีประสบการณ์เพียงพออาจมีปัญหาในเรื่องความน่าเชื่อถือ (reliability) ของการใช้เครื่องมือ และความถูกต้องตรงประเด็นของผลการศึกษา (validity) (สุพักตร์ พิบูลย์, 2553)

เพื่อเป็นการเพิ่มความน่าเชื่อถือและความเที่ยงตรงของการวิจัยเชิงคุณภาพ การตรวจสอบข้อมูลก่อนทำการวิเคราะห์โดยวิธีการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า (triangulation) เป็นวิธีการหนึ่งที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย ซึ่งการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า ได้แก่ 1) การตรวจสอบสามเส้าด้านข้อมูล (data triangulation) 2) การตรวบสอบสามเส้าด้านผู้วิจัย (investigator triangulation) 3) การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล (methodological triangulation) (วรรณี แกมเกตุ, 2551)

ในการศึกษาครั้งนี้นอกจากจะมีการตรวจสอบยืนยันระหว่างแหล่งข้อมูลซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิและปฐมภูมิแล้ว ยังได้ใช้การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล เช่น ใช้วิธีการสังเกตควบคู่กับการซักถาม พร้อมกับการศึกษาข้อมูลจากแหล่งเอกสารประกอบ นอกจากนี้ยังใช้วิธีการตรวจสอบโดยใช้แหล่งข้อมูลที่ต่างกัน โดยทำการเก็บข้อมูลจาก 1) ผู้ทำบัญชี 2) ผู้สอบบัญชี และ 3) นักวิชาการ



ภาพที่ 3.1 การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล

ซึ่งจะช่วยให้พบความชัดเจนเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่

3.3.1 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 2 บริษัท และบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลจำนวน 2 บริษัท ได้แก่

3.3.1.1 บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)

3.3.1.2 บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)

3.3.1.3 บริษัท อัครา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)

3.3.1.4 บริษัท อิสระ ไมนิ่ง จำกัด

โดยผู้ให้สัมภาษณ์เป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จำนวน 4 คน ซึ่งมีตำแหน่งงานในระดับผู้จัดการหรือรองผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน

3.3.2 ผู้สอบบัญชี จำนวน 1 คน จากบริษัท PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd.

3.3.3 นักวิชาการ จำนวน 1 คน จากมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา วิทยาเขตตาก

การศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาจัดทำขึ้น โดยตระหนักถึงสิทธิและการป้องกันผู้ให้สัมภาษณ์ จึงนำเสนอผลการศึกษาโดยไม่ระบุชื่อของผู้ให้สัมภาษณ์ (Anonymous) ผู้ศึกษาจึงได้ใช้ชื่อสมมติดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 แสดงการให้รหัสข้อมูลของผู้ให้สัมภาษณ์

ผู้ให้สัมภาษณ์	ชื่อสมมติ	รหัสการให้ข้อมูล
ผู้ทำบัญชี	นาย ก	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1
	นาย ข	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2
	นาย ค	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3
	นาย ง	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4
ผู้สอบบัญชี	นาย จ	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5
นักวิชาการ	นาย ฉ	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6

3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) โดยการสัมภาษณ์ (Interview) ใช้รูปแบบการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (in-depth interview) โดยมีเครื่องมือช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูล ได้แก่ “แบบสัมภาษณ์” ซึ่งผู้ศึกษาได้กำหนดแนวคำถามในการสัมภาษณ์โดยมุ่งเน้นถึงประเด็นปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ประกอบด้วยคำถาม 4 ด้านดังนี้

1. การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ
2. การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ
3. การด้อยค่า
4. การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ประกอบด้วย แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) และแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

3.5.1 แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ผู้ศึกษาได้ทำการรวบรวมข้อมูลการสัมภาษณ์ จากกลุ่มตัวอย่างในด้านปัญหาและแนวทางในการปฏิบัติงานทางการบัญชีเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

3.5.2 แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาข้อมูลจากเอกสาร ตำรา วารสารทางการบัญชี ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อใช้เป็นแนวทางประกอบในการศึกษาครั้งนี้

3.6 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้ศึกษาเขียนรายงานผลข้อมูลที่ได้จากการทำวิจัยเชิงคุณภาพในรูปแบบพรรณนา โดยผู้ศึกษาได้นำข้อมูลมาวิเคราะห์เนื้อหา และอาศัยกรอบแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องร่วมในวิเคราะห์คำตอบที่ได้จากการสัมภาษณ์ ผู้ศึกษาได้มีการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

3.6.1 วิเคราะห์ปัญหาที่พบในการปฏิบัติทางการบัญชีด้านรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในมุมมองของนักบัญชี ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

3.6.2 วิเคราะห์แนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในมุมมองของนักบัญชี ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

3.7 การตีความหมายข้อมูล

หลังจากที่ได้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลการสัมภาษณ์ทั้งหมดแล้ว ผู้ศึกษาจึงได้ทำการอธิบายและแปลความหมายของข้อมูลที่ได้ โดยใช้ภาษาที่บุคคลทั่วไปสามารถเข้าใจผลการตีความข้อมูลได้ ในการตีความหมายของข้อมูลจากการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษายึดข้อมูลที่มีอยู่โดยมิได้มีการเอาความคิดเห็นส่วนตัวหรือประสบการณ์ส่วนตัวของผู้ศึกษาเข้าร่วมในการตีความครั้งนี้แต่อย่างใด

3.8 การสรุปผลและรายงานผล

การสรุปผลของการศึกษาครั้งนี้ ทำการสรุปผลจากข้อเท็จจริงทั้งหมดที่มีอยู่ตามหลักการโดยอาศัยข้อมูลพื้นฐาน เพื่อให้ทราบถึงผลการศึกษาที่จะช่วยทำให้เกิดความเข้าใจได้เร็วขึ้น หลังจากที่ได้มีการสรุปผลเรียบร้อยแล้ว ผู้ศึกษาได้ทำการเขียนข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหา โดยการเขียนรายงานตามข้อมูลที่มีอยู่จริง ปราศจากอคติ

บทที่ 4
ผลการวิเคราะห์

การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่ ผู้ศึกษาใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพมีการออกแบบการศึกษาโดยใช้การสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ซึ่งมุ่งแน้นประเด็นปัญหาและแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวใน 4 ด้าน ได้แก่ 1) การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ 2) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ 3) การด้อยค่า และ 4) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน โดยผู้ศึกษาได้นำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังนี้

4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

4.3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการด้อยค่า

4.4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

จากการศึกษาแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 ในด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าต้องวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการโดยใช้ราคาทุน ส่วนราคาทุนของสินทรัพย์นั้นจะประกอบด้วยรายจ่ายใดบ้าง ขึ้นอยู่กับนโยบายบัญชีที่กิจการกำหนดไว้ ในการกำหนดประเภทของรายจ่ายที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ กิจการจะต้องพิจารณาระดับความเกี่ยวข้องระหว่างรายจ่ายและการพบทรัพยากรแร่นั้น ๆ รายจ่ายที่ยิ่งมีความเกี่ยวข้องกับการพบทรัพยากรแร่อย่างเฉพาะเจาะจงมากขึ้นเพียงใดการบันทึกรายจ่ายนั้นเป็นสินทรัพย์ก็ถือได้ว่าจะยิ่งทำให้ได้ข้อมูลมีความน่าเชื่อถือ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น (KPMGIFRG LIMITED, 2005) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ตัวอย่างรายจ่ายที่อาจบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ไว้ดังนี้

1) การได้มาซึ่งสิทธิในการสำรวจ

2) การศึกษาทางธรณีวิทยา ภูมิศาสตร์ ภูมิประเทศ และธรณีฟิสิกส์

3) การขุดเจาะสำรวจ

4) การขุด

5) การเลือกตัวอย่าง

6) กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นไปได้ในทางด้านเทคนิคและความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำทรัพยากรแร่มาใช้

อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่ารายจ่ายข้างต้นจะต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าเสมอไป และกิจการยังอาจระบุรายจ่ายนอกเหนือจากตัวอย่างข้างต้นเป็นรายจ่ายที่ควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าได้อีกด้วย หากมีความเกี่ยวข้องของรายจ่ายนั้นกับการพบแหล่งทรัพยากรแร่อย่างเฉพาะเจาะจง (KPMG IFRG LIMITED, 2005; PricewaterhouseCoopers, 2007)

ในทางปฏิบัติ ด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ ยังมีประเด็นที่น่าสังเกตคือ ยังมีผู้แสดงความเห็นแตกต่างกันเกี่ยวกับแนวทางที่ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งผู้ที่เห็นด้วย ได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1 และ 2 ดังนี้

ผู้ทำบัญชี

“สำหรับการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่นั้นเป็นไปตามมาตรฐานฉบับที่ 6 ซึ่งอาจจะขัดแย้งกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินในเรื่องของการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ คือรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นรายจ่ายที่ยังไม่มีความแน่นอนว่าจะพบทรัพยากรแร่หรือไม่ จึงไม่เข้าข่ายที่ควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ แต่มาตรฐานฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นในการที่จะไม่ต้องปฏิบัติตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินคือสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ ซึ่งทำให้สอดคล้องกับธุรกิจประเภทนี้ รายจ่ายใดบ้างนั้นที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์จะมีการกำหนดนโยบายการบัญชีไว้ล่วงหน้า” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 12 ธันวาคม 2557)

“การรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นสินทรัพย์ได้นั้น รายจ่ายต้องเกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่โดยตรง ซึ่งเป็นสิ่งที่สำคัญเพราะรายจ่ายนี้เป็นรายจ่ายที่มีสาระสำคัญ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 23 ธันวาคม 2557)

ในทางกลับกันยังมีความเห็นของให้ผู้สัมภาษณ์หลายท่านที่แสดงถึงปัญหาด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวนี้ในหลาย ๆ ด้าน รวมถึงข้อเสนอแนะต่าง ๆ ได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1,2,3,4,5 และ 6 ดังนี้

ผู้ทำบัญชี

"การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่นั้น ปัญหาคือการรับรู้รายการนั้นควรมีการปฏิบัติอย่างต่อเนื่องและมีความเกี่ยวข้องกันกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่นั้นโดยตรง ซึ่งบางรายจ่ายทางบริษัทเห็นสมควรว่าควรรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เช่น ค่าประสานงานเจ้าหน้าที่ภาครัฐ ค่านักกฎหมายในการเจรจาคดีในพื้นที่ ซึ่งทางบริษัทเห็นว่ารายจ่ายเหล่านี้มีความเกี่ยวเนื่องต่อการได้มาของสิทธิการสำรวจแต่ผู้สอบบัญชีให้ความเห็นว่าเป็นเพียงรายจ่ายทางการบริหาร ไม่ใช่รายจ่ายโดยตรงต่อการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ จึงไม่ควรรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า

ซึ่งยังมีอีกหลายรายจ่ายที่บ่อยครั้งมีข้อถกเถียงกันระหว่างผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีถึงความไม่เหมาะสมของรายจ่ายที่รับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ดังนั้นหากต้องการให้การปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกันมากยิ่งขึ้น ควรมีการแสดงตัวอย่างของรายการที่สามารถรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น และควรมีการเปิดสัมมนาในเรื่องราวดังกล่าวเพื่อหาแนวทางที่ชัดเจน" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 12 ธันวาคม 2557)

"ความยุ่งยากในการปฏิบัติทางการบัญชีคือ จุดรับรู้รายการและความเหมาะสมของรายการที่จะรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เนื่องจากมาตรฐานไม่ได้กำหนดชัดเจนถึงจุดที่จะต้องรับรู้รายการ ซึ่งการรับรู้รายการจะมีผลต่อการตัดจำหน่ายและการตัดด้อยค่าของสินทรัพย์ การรับรู้สินทรัพย์ควรมีการแบ่งพื้นที่ที่ชัดเจน ซึ่งมีความยุ่งยากและที่สำคัญจุดต่อระหว่างการสำรวจและการผลิตนั้นเป็นจุดที่ต้องพิจารณาเนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้ต้องหยุดรับรู้เป็นสินทรัพย์ทันทีที่มีการตัดสินใจทำเหมืองแร่ ซึ่งการตีความของมาตรฐานค่อนข้างยุ่งยากว่าขั้นตอนใดที่ควรหยุดการรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ และไม่มีตัวอย่างที่ชัดเจนมากนัก บางครั้งรายจ่ายบางรายการผู้บริหารเห็นสมควรให้มีการรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นแตกต่างว่าไม่สมควรรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งจุดนี้มาตรฐานควรมีการยกตัวอย่างรายจ่ายอื่น ๆ เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามปัญหาเล่านี้จะถูกถกเถียงกันในระหว่างการสอบบัญชี ซึ่งก็พบบ่อยครั้งที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยในการลงบัญชีของทางบริษัท

สำหรับแนวทางการแก้ไขปัญหานั้นทางบริษัทจะมีการส่งพนักงานไปอบรม แต่เนื่องจากธุรกิจเหล่านี้ไม่ได้มีมากนักในประเทศไทยทำให้มีการจัดสัมมนาการอบรมค่อนข้างน้อย" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 23 ธันวาคม 2557)

"การรับรู้ถือว่าเป็นจุดที่ยากที่สุด เนื่องจากต้องใช้ดุลพินิจของผู้เชียวชาญหลาย ๆ ด้านว่าการสำรวจนั้นเพียงพอต่อการทำเหมืองแล้วได้ผลประโยชน์ที่คุ้มค่าหรือไม่ อีกทั้งมาตรฐานฉบับนี้

อนุญาตให้กำหนดนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายดังกล่าวได้ จุดนี้เป็นอีกจุดที่จะทำให้งบการเงินอาจไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ในแต่ละบริษัทสำหรับยอดตัวเลขสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงิน เพราะแต่ละบริษัทอาจจะมีการกำหนดนโยบายที่แตกต่างกันในการนำรายจ่ายมารับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์

ปัญหาในด้านการรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์นั้น เช่น การนำรายจ่ายในการบริหารบางรายการรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุน เนื่องจากทางบริษัทเร่งเห็นว่ามีความเกี่ยวเนื่องกัน แต่บางรายการผู้สอบบัญชีมีความเห็นที่แตกต่างว่ารายจ่ายเหล่านั้นไม่ควรรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

ประเด็นที่เป็นปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้ส่วนหนึ่งเกิดจากการขาดการอธิบายที่ชัดเจนของมาตรฐาน ตัวอย่างรายจ่ายอาจน้อยเกินไป ไม่เพียงพอต่อการพิจารณา การแก้ไขนั้นทางบริษัทจะพิจารณาร่วมกันผู้สอบบัญชีและส่วนใหญ่จะทำการแก้ไขรายการตามที่ผู้สอบบัญชีทักท้วงมา และพยายามมีการทบทวนนโยบายการบัญชีของบริษัทว่ามีความเหมาะสมหรือไม่เป็นประจำทุกปี” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 23 ธันวาคม 2557)

“การจะรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่นั้นมาตรฐานไม่ได้ระบุชัดเจน เพียงแต่ให้บริษัททำตามนโยบายการบัญชีของบริษัทเอง ซึ่งจุดหนึ่งที่เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้คือ การขาดตัวอย่างที่ชัดเจนในการปฏิบัติซึ่งมาตรฐานควรมีการกำหนดตัวอย่างที่ชัดเจนมากขึ้น

แนวทางในการแก้ไขโดยส่วนใหญ่บริษัทจะใช้การปรึกษาหารือกับทางผู้สอบบัญชีเพื่อให้ลงบัญชีถูกต้องเหมาะสม เพราะมุมมองของแต่ละฝ่ายอาจจะไม่ตรงกันเกี่ยวกับรายจ่ายบางรายการ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 25 ธันวาคม 2557)

ผู้สอบบัญชี

“การบันทึกรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่านั้นสิ่งที่พบและเป็นปัญหาคือ กิจการไม่มีระบบข้อมูลที่ดีพอที่จะชี้แจงได้ว่ารายจ่ายนั้น ๆ เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่า เช่น การปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริหารเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ ซึ่งบางรายจ่ายไม่เหมาะสมที่จะรับรู้เข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุน หรือไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่ารายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวของโดยตรงกับการสำรวจและประเมินค่า จึงทำให้ต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่านั้นไม่ถูกต้องตามควรอันจะส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้

ในการกำหนดนโยบายการบัญชีของบางกิจการผู้บริหารส่วนใหญ่ต้องการให้งบการเงินออกมาในลักษณะรายได้สูง จึงนำรายจ่ายบางรายการไปรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการ

สำรวจและประเมินค่า ปัญหาอีกด้านที่สำคัญคือ การขาดตัวอย่างในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมไปถึงการขาดความรู้ความเข้าใจที่เพียงพอของผู้ทำบัญชีจึงทำให้การปฏิบัติทางการบัญชีผิดพลาด และตัวเลขมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

แนวทางในการแก้ไขปัญหาการรับรู้รายการเกี่ยวกับรายจ่ายดังกล่าวนั้น ควรมีการพิจารณาความเหมาะสมของรายจ่ายมากยิ่งขึ้น รวมถึงการศึกษารายละเอียดของมาตรฐานให้ชัดเจนยิ่งขึ้น อาจมีการสัมมนา อบรมวิชาการ เพื่อเพิ่มพูนความรู้ หรือถกเถียงกันถึงข้อปัญหาคาใจของแต่ละฝ่าย เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกัน" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 26 ธันวาคม 2557)

นักวิชาการ

"มาตรฐานฉบับนี้เป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจประเภทนี้ค่อนข้างซับซ้อนและมีไม่มากนักในประเทศไทย จึงไม่ได้มีการออกมาตรฐานที่ครอบคลุมทั้งหมดหรือชัดเจนเท่าที่ควร สิ่งที่น่าจะเป็นปัญหาของการรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่านั้น จะเป็นในเรื่องของการที่ให้บริษัทสามารถกำหนดนโยบายบัญชีในการรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ได้ หากบริษัทกับทางผู้สอบบัญชี มีความสนิทสนมกันมากเกินไปอาจมองข้ามจุดนี้ที่เป็นจุดสำคัญ อาจมีรายจ่ายบางรายการที่ไม่ควรรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ปะปนเข้าไป ทำให้ขาดความน่าเชื่อถือของตัวเลขที่มีผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุน

การกำหนดนโยบายของแต่ละกิจการนั้นย่อมมีความแตกต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของฝ่ายบริหารที่จะกำหนดและพิจารณาว่ารายจ่ายใดบ้างที่ควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เช่น บางกิจการอาจรับรู้อุปกรณ์การสำรวจเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บางกิจการอาจรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า ซึ่งก็แล้วแต่ดุลยพินิจของผู้บริหารแต่ละกิจการ จุดนี้ก็จะมีผลต่อตัวเลขที่แสดงในงบการเงินที่อาจจะมีความแตกต่างกันจากการกำหนดนโยบายที่แตกต่างกัน ซึ่งควรจะมีการเปิดเผยที่เพียงพอต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 6 มกราคม 2558)

จากผลการศึกษาในด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ พบความเห็นแตกต่างต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ในส่วนนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ยังได้แสดงความเห็นถึงแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไว้สามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

	ผู้ทำบัญชี	ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ
ด้านปัญหา	-รายจ่ายในการบริหาร	-ผู้ปฏิบัติงานขาดความรู้	-งบการเงินอาจ
ประเด็นที่ 1	บางรายการควรรับรู้เป็น	ความเข้าใจอย่างเพียงพอ	เปรียบเทียบกันไม่ได้
	ราคาทุนของสินทรัพย์ได้	ในมาตรฐานการรายงาน	เพราะนโยบายทางการ
	เช่น ค่าประสานงานกับ	ทางการเงินฉบับดังกล่าว	เงินที่แตกต่างกัน
	ข้าราชการ ค่าทนายความ		
	ในการไกล่เกลี่ยคดีใน		
	พื้นที่ เป็นต้น		
ประเด็นที่ 2	-ขาดตัวอย่างที่ชัดเจนใน	-	-
	มาตรฐาน		
ประเด็นที่ 3	-มาตรฐานทำความเข้าใจ	-	-
	ได้ยาก		
ด้านแนวทาง	-ส่งพนักงานไปฝึกอบรม	-ควรมีการทบทวนและ	-ควรเปิดเผยข้อมูล
ประเด็นที่ 1	เพิ่มเติม	พิจารณาความเหมาะสม	นโยบายการบัญชีของ
		ของการบันทึกบัญชี	กิจการในหมายเหตุให้
			ชัดเจน
ประเด็นที่ 2	-มีการพูดคุยกับทางผู้สอบ	-ควรมีการเพิ่มพูนความรู้	-
	บัญชีเพื่อหาแนวทาง	ความเข้าใจ มีการอบรม	
	ปฏิบัติที่เหมาะสม	สัมมนา	

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

หลังจากที่มีการรับรู้รายการกิจการสามารถเลือกใช้วิธีราคาทุน (Cost Model) หรือวิธีการตีราคาใหม่ (Revaluation Model) สำหรับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าดังนี้

วิธีราคาทุน

ภายหลังจากการรับรู้รายการรายจ่ายเป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงสินทรัพย์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

กิจการต้องทำการปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้จากการสำรวจและประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุทราบได้แน่นอน ไปเป็นค่าใช้จ่าย

อย่างเป็นระบบในรูปของค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายตามลำดับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนไม่ต้องตัดจำหน่ายแต่โอกาสน้อยมากที่สินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าจะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่แน่นอน

วิธีการตีราคาใหม่

การตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น อุปกรณ์ขุดเจาะ ยานพาหนะ) ให้ถือปฏิบัติตามวิธีที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ส่วนการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิในการขุดเจาะ) ให้ถือปฏิบัติตามวิธีที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ในทางปฏิบัติด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ยังมีประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับแนวคิดของผู้ให้สัมภาษณ์ คือ มีผู้แสดงความเห็นถึงอุปสรรคและปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1,2,3,4,5 และ 6 ดังนี้

ทำบัญชี

“ภายหลังการรับรู้รายการแล้วนั้น มี 2 ทางเลือกคือจะใช้ราคาทุน หรือ ราคาตีใหม่ก็ได้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ ทางบริษัทเลือกการรับรู้ด้วยราคาทุน เนื่องจากการที่จะรับรู้ด้วยราคาตีใหม่นั้นค่อยข้างยุ่งยาก สินทรัพย์บางรายการเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะตัว จึงอาจไม่มีราคาซื้อขายในตลาดทั่วไป เช่น สิทธิบัตรการได้รับสัมปทาน ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะและไม่สามารถหาราคาตลาดเพื่อมาตีใหม่ได้ ดังนั้นส่วนใหญ่แล้วกิจการจึงใช้ราคาทุนในการวัดมูลค่า” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 12 ธันวาคม 2557)

“ส่วนใหญ่สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่จะรับรู้ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคา การด้อยค่าปกติ ซึ่งแทบไม่มีรายการใดที่ตีราคาใหม่ เนื่องจากความยุ่งยากในการหลักฐานที่ใช้อ้างอิงราคาตลาด สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่นั้นส่วนใหญ่จะมีลักษณะเฉพาะตัวไม่มีการซื้อขายกันมากนักตามท้องตลาด ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งที่ยากต่อการหาตัวเลขที่จะมาอ้างอิงได้ การใช้ราคาทุนจึงง่ายต่อการปฏิบัติมากกว่า” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 23 ธันวาคม 2557)

“บริษัทเลือกใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าเนื่องจากสะดวกกว่าการใช้ราคาตีใหม่มาก การตีราคาสินทรัพย์ใหม่นั้นจำเป็นต้องมีเอกสารหลักฐาน

ที่ใช้ในการอ้างอิง ซึ่งสินทรัพย์จากการสำรวจและประเมินค่าแทบจะไม่มีเอกสารอ้างอิงราคาตลาดได้เลย เช่น สิทธิบัตรการสำรวจ ซึ่งมีลักษณะเฉพาะ ไม่มีราคาซื้อขายตลาดซึ่งไม่สามารถใช่ราคาตีใหม่ได้" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 23 ธันวาคม 2557)

"สินทรัพย์ที่ถูกจัดเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิบัตร อาชยาบัตร ค่านักธรณี เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีขายตามท้องตลาด และไม่สามารถที่จะหาเอกสารอ้างอิงในการตีราคาใหม่ได้รายการเหล่านี้ทางบริษัทจึงเลือกรับรู้ด้วยราคาทุนและตัดจำหน่ายตามอายุของสิทธิบัตร อาชยบัตร ในส่วนของสินทรัพย์อื่น ๆ เช่น เครื่องเจาะสำรวจ และอุปกรณ์ทางการสำรวจต่าง ๆ ทางบริษัทก็ยังคงรับรู้ด้วยราคาทุนเนื่องจากสะดวกกว่าราคาที่ตีใหม่ บางครั้งทางบริษัทพิจารณาว่าจะตีราคาสินทรัพย์ใหม่ แต่เนื่องจากการหาหลักฐานอ้างอิงยุ่งยาก อีกทั้งเป็นสินค้าที่ไม่ได้มีการซื้อขายทั่วไปตามท้องตลาด ส่วนใหญ่สั่งซื้อจากต่างประเทศ จึงยากต่อการหาเอกสารอ้างอิง ซึ่งหากไม่มีเอกสารอ้างอิงการตีราคาใหม่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาให้กลับมาใช้ราคาทุนเช่นเดิม" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 25 ธันวาคม 2557)

ผู้สอบบัญชี

"โดยทั่วไปแล้วนั้น บริษัทส่วนใหญ่จะเลือกใช้ราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ น้อยมากหรือแทบจะไม่มีเลยที่จะใช้การตีราคาใหม่ เนื่องด้วยราคาทุนสะดวกกว่าการตีราคาใหม่ค่อนข้างมากสำหรับธุรกิจประเภทนี้ในการปฏิบัติทางการบัญชีนั้นราคาทุนจะต้องหักด้วยค่าเสื่อมราคาและผลขาดทุนจากการด้อยค่า ต้องมีการจำแนกออกเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนเพื่อให้ง่ายต่อการวัดมูลค่า ในส่วนสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเช่น สิทธิบัตรการสำรวจ จะตัดจำหน่ายตามอายุที่ได้รับสิทธินั้นๆ ซึ่งส่วนใหญ่บริษัทจะไม่ใช้ราคาตีใหม่เนื่องจากมีความยุ่งยากและหาเอกสารอ้างอิงได้ยาก ในส่วนของสินทรพย์ที่มีตัวตน เช่น หัวเจาะสำรวจ หรือ ยานพาหนะในการสำรวจ หากกิจการเลือกลงเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า กิจการจะต้องปั่นส่วนเป็นค่าใช่ค่าในรูปของค่าเสื่อมราคาซึ่งก็พบว่าส่วนใหญ่ใช่ราคาทุน กิจการไม่ค่อยเลือกใช้ราคาตีใหม่ ด้วยเหตุผลเดียวกันคือความยุ่งยากในการหาราคามาอ้างอิงและการตีราคาใหม่นั้นต้องปฏิบัติต่อเนื่องสม่ำเสมอ ด้วยเหตุนี้กิจการแทบทุกกิจการจึงเลือกใช้ราคาทุน" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 26 ธันวาคม 2557)

นักวิชาการ

"การเลือกราคาทุน หรือราคาตีใหม่ ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ รายจ่ายดังกล่าวส่วนใหญ่จะเป็นรายจ่ายที่ไม่มีตัวตนเช่น สิทธิการสำรวจ ค่านักสำรวจ ค่าการวิเคราะห์ตัวอย่าง รายจ่ายที่กล่าวมาแน่นอนว่ากิจการใช้ราคาทุนแน่นอน เหตุผลเพราะความไม่สะดวกในการหาแหล่งข้อมูลอ้างอิงของราคาตลาด หรือราคายุติธรรม

โดยเฉพาะสิทธิบัตรต่าง ๆ คงยากต่อการหามูลค่ายุติธรรมหรือราคาตลาดมาทำการตีราคาใหม่ได้ ธุรกิจเหล่านี้จึงเลี่ยงไปใช้วิธีราคาทุนเป็นส่วนใหญ่" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 6 มกราคม 2558)

จากผลการศึกษาในด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ ต่อแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ในส่วนนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้แสดงความเห็นถึงแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไว้ สามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.2 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

	ผู้ทำบัญชี	ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ
ประเด็นที่ 1	-เลือกรับรู้ด้วยวิธีราคาทุน เพราะสะดวกกว่าการใช้วิธีราคาตีใหม่	-ผู้ปฏิบัติงานบัญชีส่วนใหญ่ใช้วิธีราคาทุน เนื่องจากหากใช้วิธีราคาตีใหม่จะมีความยุ่งยากในการหาแหล่งอ้างอิงราคายุติธรรม	-รายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ยากต่อการหาเอกสารอ้างอิงราคายุติธรรม ผู้ปฏิบัติส่วนใหญ่จึงเลือกการใช้วิธีราคาทุน

4.3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการด้อยค่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 กำหนดให้ธุรกิจจะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ได้ 2 กรณี คือ

1. หลังจากการมีการพิสูจน์ความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิคและพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรแร่นั้นมาใช้ซึ่งไม่ได้อยู่ในขอบเขตมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าจะต้องจัดประเภทใหม่เป็นสินทรัพย์จากการพัฒนา

2. เมื่อมีสถานการณ์บ่งชี้และข้อเท็จจริงให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่าอาจสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

หากมีข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งข้อ ซึ่งเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่าธุรกิจจะต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า

2.1. ระยะเวลาที่ธุรกิจมีสิทธิ์ในการสำรวจพื้นที่ในการที่ระบุไว้หมดลงและระยะเวลาดังกล่าวกำลังจะหมดลงในระยะเวลาที่ใกล้และสิทธิดังกล่าวก็ไม่ได้คาดว่าจะมีการต่ออายุ

2.2 ไม่ได้มีการวางแผนงานและการจัดทำงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการดำเนินการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้

2.3 ในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ ไม่สามารถทำให้ธุรกิจได้รับทรัพยากรแร่ในจำนวนที่นำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ได้ และธุรกิจตัดสินใจหยุดดำเนินการในพื้นที่นั้น

2.4 ข้อมูลเพียงพอที่จะทำให้สามารถระบุได้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้นเมื่อพัฒนาเสร็จและเมื่อมีการขายมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ต่ำกว่าที่จะเกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

ในทางปฏิบัติด้านการด้อยค่า มีผู้เห็นด้วยต่อแนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 2, 3, 4, 5 และ 6 ดังนี้

ผู้ทำบัญชี

“การตัดจำหน่ายการด้อยค่านั้น ทางบริษัทจะทำการประเมินเมื่อเห็นว่า สิทธิบัตรในบางพื้นที่ใกล้หมดอายุลง จึงทำการประเมินการด้อยค่าของพื้นที่นั้น ส่วนใหญ่กิจการจะมีการประเมินการด้อยค่าทุกปี หากพบว่ามีการด้อยค่าก็จะทำการตัดรายการนั้นออกไปและแสดงในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากเห็นว่า การสำรวจและการประเมินค่ารายจ่ายเหล่านี้หากผู้บริหารลงความเห็นว่าไม่คุ้มค่าต่อไปจึงตัดเป็นรายจ่ายทันที ในทางปฏิบัติไม่มีปัญหาใด ๆ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 12 ธันวาคม 2557)

“บริษัทจะมีการประเมินการด้อยค่าทุกปี โดยส่วนใหญ่จะดูในบริเวณพื้นที่ที่อาจจะพบปัญหาว่ามีการขุดหรือการสำรวจสินแร่ไม่เป็นไปตามเป้าหมาย หรือพบว่าไม่น่าจะเพียงพอต่อการทำเหมืองต่อไป กิจการจะทำการตัดการด้อยค่าทันทีหรือตัดจำหน่ายออกเป็นค่าใช้จ่ายไปเลย ซึ่งไม่มีปัญหาในด้านนี้มากหนัก เพียงแต่การประเมินจำเป็นต้องใช้ข้อมูลสนับสุนที่เพียงพอต่อการตัดเป็นรายจ่าย เพื่อสนับสนุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 23 ธันวาคม 2557)

“การประเมินการด้อยค่าไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติมากนัก เพียงแต่อาจจะต้องใช้เวลาในการประเมินหรือการหาข้อมูลสนับสนุน บริษัทจะพิจราณาไปยังพื้นที่ที่สิทธิบัตรใกล้หมดอายุก่อน รวมไปถึงพื้นที่ที่ไม่แน่นอนที่จะต่อสิทธิบัตรได้ ก็จะประเมินดูว่าพื้นที่เหล่านั้นมีการด้อยค่าหรือไม่ หากมีการด้อยค่าเราจะตัดจำหน่ายออกไปและลงในงบกำไรขาดทุน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 23 ธันวาคม 2557)

“การคิดการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่นั้นไม่มีปัญหาอะไร หากพบว่าพื้นที่ใดน่าจะไม่คุ้มค่าต่อการสำรวจต่อทางบริษัทจะตัดออกเป็นค่าใช้จ่ายทันที” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 25 ธันวาคม 2557)

ผู้สอบบัญชี

“ในการประเมินการด้อยค่านั้นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 นี้ หากกิจการพบว่าสิทธิบัตรใกล้หมดอายุ มีความเป็นไปได้ที่จะไม่คุ้มค่าต่อการทำเหมือง หรือการที่กิจการหยุดการสำรวจให้กิจการประเมินการด้อยค่า หากพบว่าด้อยค่าให้ทำการบันทึกการด้อยค่า ส่วนใหญ่หลายกิจการเลือกที่จะตัดเป็นค่าใช้จ่ายออกไปเลย เมื่อพบว่าการสำรวจในพื้นที่นั้น ๆ ไม่คุ้มค่าอีกต่อไป อาจจะด้วยเหตุผลที่ว่า ธุรกิจเหมืองแร่เป็นธุรกิจเฉพาะ มีความเสี่ยงสูงที่จะไม่พบสินแร่ที่เพียงพอต่อการดำเนินการทำเหมืองต่อไป จากการที่เคยตรวจสอบ พบว่าบางกิจการไม่มีการลงค่าเผื่อการด้อยค่าแต่อย่างใด แต่พอพบว่าไม่คุ้มค่าแน่นอนก็จะตัดออกเป็นรายจ่ายทันที

ซึ่งการที่กิจการจะตัดเป็นด้อยค่าหรือตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายไปนั้น กิจการควรมีข้อมูลตัวเลขค่าใช้จ่ายที่จะตัดถูกต้อง เหมาะสม ว่าพื้นที่คิดว่ามีการด้อยค่าเป็นมูลค่าเท่าไร ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับการเก็บข้อมูลตัวเลขของแต่กิจการว่าดีเพียงพอหรือไม่ เช่นบางกิจการจัดเก็บตัวเลขตาม Project แต่ละ Project ตามเขตพื้นที่การได้สิทธิการสำรวจ หากพบว่าสำรวจมาเป็นระยะเวลานานไม่พบสินแร่ กิจการก็ต้องประเมินว่าควรทำอย่างไร จะตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าไว้หรือไม่ หรือจะตัดออกเป็นรายจ่ายไปเลย ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารแต่ละกิจการ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 26 ธันวาคม 2557)

นักวิชาการ

“การตัดการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น ถ้ามูลค่าตามบัญชีสูงกว่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ถือว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า กิจการก็จะต้องรับรู้การด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่เนื่องจากสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่นั้น เป็นการยากที่จะหาข้อมูลเพื่อประเมินว่าจะได้รับผลตอบแทบกลับมาเป็นจำนวนเท่าไรจากสินทรัพย์นั้น มาตรฐานฉบับนี้จึงให้ประเมินการด้อยค่าได้เลยเมื่อมีข้อบงชี้ ข้อใดข้อหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจด้อยค่า เช่น การที่สิทธิบัตรการสำรวจใกล้จะหมดอายุ หรือการที่ขุดเจาะสำรวจไปแล้วพบว่าไม่คุ้มค่าต่อการทำเหมืองต่อไป กิจการก็สามารถทำการประเมินการด้อยค่าได้ทันที

ซึ่งจุดของการประเมินการด้อยค่านั้น เป็นจุดหนึ่งที่กิจการต้องพิจารณาให้เหมาะสมและมีหลักฐานหรือข้อมูลที่สนับสนุนว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 6 มกราคม 2558)

จากผลการศึกษาในด้านการด้อยค่าไม่พบความเห็นขัดแย้งต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ในส่วนนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้แสดงความเห็นถึงแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไว้ สามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.3 สรุปผลการวิเคาะห์ข้อมูลด้านการด้อยค่า

	ผู้ทำบัญชี	ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ
ประเด็นที่ 1	-ตัดเป็นรายจ่ายในงวดทันที เมื่อพบข้อบงชี้ว่าเกิดการด้อยค่า	-ควรมีการเก็บข้อมูลตัวเลขที่ชัดเจนเพื่อความสะดวกในการคิดมูลค่าการด้อยค่า เช่น คิดตามพื้นที่ที่แสดงในสิทธิการสำรวจ	-ควรมีข้อมูลที่ดีในการสนับสนุนว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า
ประเด็นที่ 2	-ต้องมีข้อมูลสนับสนุนต่อการตัดสินใจในการคิดการด้อยค่า	-	-

4.4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 ได้กำหนดให้ธุรกิจต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งระบุและอธิบายสรุปจำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบการเงินที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีของธุรกิจเกี่ยวกับรายจ่ายการสำรวจและประเมินค่ารวมถึงการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์
- จำนวนสินทรัพย์หนี้สินรายได้และค่าใช้จ่ายกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน และกิจกรรมการลงทุนที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

ในทางปฏิบัติด้านการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล ผู้ให้สัมภาษณ์เห็นด้วยต่อแนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 2, 3, 4, 5 และ 6 ดังนี้

ผู้ทำบัญชี

“ในด้านของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้นในส่วนนี้ไม่มีปัญหาอะไรมากนัก เนื่องจากหากบริษัทรับรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ถูกต้องเหมาะสม การแสดงรายไม่ใช่เรื่องยาก ทางบริษัทจะแสดงค่าใช้จ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าไว้ในงบแสดงฐานะทางการเงินแยกต่างหากจากรายการอื่นๆ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนด และมีการแจกแจงตัวเลขที่แสดงในงบการเงินว่าเกิดจากรายการใดบ้าง เช่น ราคาคงเหลือเท่าไร มีการตัดจำหน่ายไปเท่าไร ดังนั้นในมุมมองของทางบริษัทด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลไม่มีปัญหา” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 12 ธันวาคม 2557)

“การแสดงตัวเลขในงบการเงินนั้นสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานได้โดยไม่มีปัญหาติดขัด ทางบริษัทจะมีการแสดงรายการตัวเลขแยกจากรายการสินทรัพย์อื่น ๆ โดยใช้ชื่อบัญชีว่า ค่าใช้จ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าสุทธิ ซึ่งทางบริษัทจะเปิดเผยนโยบายไว้ว่ารายการใดบ้างที่บริษัทรับรู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์รายการนี้ และจะมีหมายเหตุแจงที่มาของตัวเลข” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 23 ธันวาคม 2557)

“การแสดงรายการตัวเลขในงบการเงินไม่มีปัญหา ทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 คือ ระบุนโยบายการลงบัญชีเกียวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ รวมถึงบอกแหล่งที่มาของตัวเลขว่ามีการตัดจำหน่ายไปเท่าไร ยอดยกมา ยอดคงเหลือเท่าไร” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 23 ธันวามคม 2557)

“ไม่มีปัญหาในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 25 ธันวาคม 2557)

ผู้สอบบัญชี

“การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและการแสดงรายการนั้น กิจการจะต้องแสดงรายการเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ แยกต่างหากจากสินทรัพย์รายการอื่น และต้องมีการระบุนโยบายการบัญชีไว้อย่างชัดเจน รวมถึงแจกแจงตัวเลขที่แสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยส่วนใหญ่แล้วด้านการแสดงรายการ การเปิดเผยข้อมูลไม่มีปัญหาอะไร หากกิจการมีการลงบัญชีที่เหมาะสมแล้วเรื่องการแสดงรายการไม่มีอะไรน่าเป็นห่วง” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 26 ธันวาคม 2557)

นักวิชาการ

“กิจการต้องแสดงรายการแยกออกมาจากรายการอื่น ๆ เนื่องจากเป็นรายการที่มีสาระสำคัญ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงกำหนดให้แยกรายการออกจากรายการอื่น เพื่อให้ผู้ใช้งบ

การเงินสามารถวิเคราะห์หรือดูตัวเลขได้ง่ายยิ่งขึ้น กิจการจะต้องแสดงที่มาของตัวเลขว่าเกิดจากรายการใดบ้าง มีการตัดจำหน่ายมีด้อยค่าจำนวนเท่าไร

ซึ่งการแสดงรายการรวมไปถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้น ไม่น่าจะมีปัญหาอะไร เพียงแต่ต้องแสดงแหล่งที่มาของตัวเลขให้ชัดเจน และเปิดเผยให้ครบถ้วนเพื่อความเพียงพอต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เพราะจะเห็นได้ว่าการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลนั้นจะเป็นผลพวงมาจากการกำหนดนโยบายของกิจการ ว่ารายจ่ายใดบ้างที่กิจการจะบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า ดังนั้นแต่ละนโยบายของแต่ละกิจการอาจจะแตกต่างกันไปบ้าง ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลที่ดีจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินพิจารณาได้ดียิ่งขึ้นนั่นเอง" (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 6 มกราคม 2558)

จากผลการศึกษาในด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ไม่พบความเห็นขัดแย้งต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ในส่วนนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้แสดงความเห็นเสนอแนะแนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไว้ สามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 4.4 สรุปผลการวิเคาะห์ข้อมูลด้านการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล

	ผู้ทำบัญชี	ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ
ประเด็นที่ 1	-	-ควรเปิดเผยนโยบายการบันทึกบัญชีที่ชัดเจน	-ควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ชัดเจน
ประเด็นที่ 2	-	-	-ควรเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

บทที่ 5
สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่ ผู้ศึกษาใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ โดยออกแบบการศึกษาเป็นการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ซึ่งมุ่งแน้นเพื่อศึกษาปัญหาและแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวใน 4 ด้าน ได้แก่ 1) การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ 2) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ 3) การด้อยค่า และ 4) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ผู้ศึกษาได้ทำการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีในธุรกิจเหมืองแร่ จำนวน 4 ท่าน เพื่อให้ทราบถึงปัญหาที่แท้จริงของการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว รวมถึงการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 2 ท่าน เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงของปัญหา รวมถึงแนวทางในการแก้ปัญหาที่พบจากการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ศึกษาได้มีการรวบรวมข้อมูลจากผลการสัมภาษณ์ นำมาสรุปปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ดังนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย

1. สรุปผลการศึกษาด้านปัญหาในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.1 ด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

1.1.1 มีการรับรู้รายจ่ายที่ไม่เหมาะสมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.1.2 ผู้ปฏิบัติงานทางการบัญชีขาดความรู้ความเข้าใจอย่างเพียงพอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.1.3 การขาดตัวอย่างและเนื้อหาที่ชัดเจนให้แก่ผู้ปฏิบัติงานทางบัญชีของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

1.2 ด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

- มีการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่โดยใช้วิธีราคาทุน หลีกเลี่ยงการใช้วิธีราคาตีใหม่เนื่องจากไม่ต้องการเผชิญกับความยุ่งยากในการหาเอกสารอ้างอิงราคายุติธรรม ซึ่งอาจกระทบต่อความเชื่อถือได้ของงบการเงินและกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหากมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ

1.3 ด้านการด้อยค่า

- ไม่พบปัญหาด้านการด้อยค่าของสินทรัพย์

1.4 ด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

- ไม่พบปัญหาด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

2. สรุปผลการศึกษาด้านแนวทางในแก้ปัญหาจากการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

2.1 ควรมีการจัดการสัมมนาทางวิชาการในเรื่องรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เพื่อแก้ไขปัญหาข้อถกเถียงเกี่ยวกับรายจ่ายบางรายการ

2.2 ผู้ทำบัญชีควรมีการเพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานการเงินฉบับดังกล่าว เพื่อความถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ของการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการเงิน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต่อผู้ใช้ข้อมูลอย่างแท้จริง

2.3 ผู้ทำบัญชีควรมีการทบทวนนโยบายทางและแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีสอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน

5.2 การอภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่ ผู้ศึกษาได้นำประเด็นสำคัญมาอภิปราย ดังนี้

1. ด้านการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

ในการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ จากการศึกษาพบว่า มีการรับรู้รายจ่ายที่ไม่เหมาะสมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าทรัพยากรแร่ สอดคล้องกับ ปราณี อินทร์น้อย (2554) ศึกษาเรื่อง ปัญหาการ

ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับธุรกิจที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะพบว่าธุรกิจมีปัญหาด้านการรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์อยู่ในระดับสูง

ในส่วนของรายจ่ายการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่แสดงในงบการเงินของแต่ละกิจการอาจยากต่อการเปรียบเทียบข้อมูลทางตัวเลขกันได้ เนื่องจากมาตรฐานอนุญาตให้กิจการกำหนดประเภทรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่กิจการจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ไว้เป็นนโยบายการบัญชี ด้วยนโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันในการรับรู้รายการของแต่ละกิจการจึงมีผลต่อการแสดงตัวเลขและข้อมูลในงบการเงิน สอดคล้องกับ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กล่าวว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต้องรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าอย่างไร แต่อนุญาตให้กิจการกำหนดนโยบายบัญชีซึ่งระบุประเภทของรายจ่ายที่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าได้เอง และนำนโยบายดังกล่าวมาปฏิบัติอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ นอกจากนี้กิจการยังสามารถใช้นโยบายการบัญชีเดิมได้ หากนโยบายบัญชีนั้นยังคงทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ

การศึกษายังพบอีกว่า ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีขาดความรู้ความเข้าใจที่เพียงพอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว รวมไปถึงการขาดตัวอย่างและคำอธิบายที่ชัดเจนในมาตรฐานจึงส่งผลให้มีการปฏิบัติงานหรือมีแนวคิดทางการปฏิบัติด้านบัญชีที่แตกต่างกัน สอดคล้องกับ สุรีย์ วงศ์วณิชและคณะ (2547) ศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทย ได้กล่าวโดยสรุปถึงความไม่เข้าใจส่วนของเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีว่าเกิดจากหลายสาเหตุด้วยกัน เช่น การขาดตัวอย่างเพื่อประกอบการสร้างความเข้าใจ การขาดคำอธิบายที่เพียงพอต่อการทำความเข้าใจ เนื้อหามีความซับซ้อนมากเกินไปและเนื้อหาไม่ชัดเจน ซึ่งจากการปัญหาของมาตรฐานการบัญชีไทยที่กล่าวมาอาจส่งผลให้การปฏิบัติงานด้านบัญชีของนักบัญชีเกิดข้อผิดพลาดได้ ซึ่งก็รวมถึงการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่อาจจะผิดพลาดด้วยเช่นกัน

2. ด้านการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ จากการศึกษาพบว่า ธุรกิจเหมืองแร่มีการเลือกวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ด้วยราคาทุนมากกว่าราคาตีใหม่ เนื่องจากความยุ่งยากและไม่สะดวกในการหาเอกสารอ้างอิงที่ใช้ในการตีราคาใหม่ โดยผู้ปฏิบัติทางบัญชีมองว่าสินทรัพย์ประเภทนี้เป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะค่อนข้างเฉพาะตัวมักไม่ได้มีการซื้อขายตามท้องตลาดทั่วไป เช่น สิทธิการสำรวจ การขุดเจาะ ดังนั้นธุรกิจเหล่านี้จึงไม่นิยมใช้ราคาตีใหม่ สอดคล้องกับ กฤติยา ยงวณิชย์ (2556) ก้าวทันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่า

แหล่งทรัพยากรแร่ กล่าวว่า โดยทั่วไปการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในสินทรัพย์ที่จะเกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ทั้งที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน หลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดทำได้ยาก เนื่องจากสินทรัพย์ประเภทเหล่านี้มักจะมีลักษณะเฉพาะ มีการซื้อขายที่น้อยมากจึงอาจไม่มีตลาดที่สามารถใช้อ้างอิงในการที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ อย่างไรก็ตามการหลีกเลี่ยงมาใช้วิธีราคาทุนของกิจอาจกระทบต่อความเชื่อถือได้ของงบการเงินและกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหากมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ

3. ด้านการด้อยค่า

จากการศึกษาไม่พบปัญหาในการบันทึกการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ แต่พบว่ากิจการส่วนใหญ่เลือกที่จะทำการตัดเป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีพี่พบข้อบ่งชี้ว่าเกิดการด้อยค่า โดยให้เหตุผลว่ารายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นรายจ่ายเฉพาะ หากกิจการพบว่าไม่มีความคุ้มค่าที่จะดำเนินการต่อ หรือพบข้อบงชี้ได้ถึงการด้อยค่าของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่นั้น กิจการจึงทำการตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น ๆ ซึ่งธุรกิจส่วนใหญ่ก่อนทำการประเมินการด้อยค่า จะมีข้อบ่งชี้ขึ้นมา เช่น สิทธิบัตรการสำรวจ การขุดเจาะ อาจใกล้หมดอายุ หรือ การสำรวจเป็นระยะเวลาหนึ่งแล้วพบว่าไม่คุ้มค่าต่อการทำเหมืองต่อไป กิจการจึงทำการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

4. ด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลงบการเงิน

จากการศึกษาไม่พบปัญหาด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลนั้น กิจการควรมีการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน อีกทั้งการกำหนดนโยบายและเปิดเผยข้อมูลให้ผู้งบการเงินได้ทราบอย่างชัดเจน จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินพิจารณาข้อมูลได้ดียิ่งขึ้น

ซึ่งรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นรายจ่ายที่มีสาระสำคัญของธุรกิจเหมืองแร่ มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้กิจการแสดงรายการเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เป็นรายการแยกจากรายการสินทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งพบว่ากิจการปฏิบัติ สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ที่กล่าวว่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งระบุและอธิบายจำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบการเงิน

5. แนวทางในการแก้ปัญหาจากการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

จากการศึกษาพบว่าผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีขาดความรู้ความเข้าใจอย่างเพียงพอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งผู้ทำบัญชีควรมีการฝึกอบรมเพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานฉบับดังกล่าวมากยิ่งขึ้น รวมไปถึงการขาดตัวอย่างที่ชัดเจนและเพียงพอของมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งก่อให้เกิดความแนวคิดที่หลากหลายในการปฏิบัติทางบัญชี จึงควรมีการจัดสัมมนา ไขข้อสงสัยของแต่ละฝ่ายเพื่อหาแนวทางในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมและถูกต้อง เพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้อง เหมาะสม และเพียงพอต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน สอดคล้องกับ ดวงดาว กานธนาวัฒน์ (2553) กล่าวว่า แนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีให้ถูกต้องนั้น ผู้ทำบัญชีควรมีการฝึกอบรม เพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย รวมถึงสภาวิชาชีพบัญชีควรมีการพิจารณาปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อกำหนดแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้เหมาะสมกับธุรกิจมากยิ่งขึ้น และ พิษณุ กาญจนคลอดและคณะ (2555) ศึกษาเรื่องปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติจากข้อกำหนด (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การเกษตรกรรม กล่าวสรุปแนวทางในการแก้ไขปัญหาว่า ผู้ที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติไม่ว่าจะเป็นสภาวิชาชีพ สรรพากร และผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ควรมีการประชุมเพื่อหาแนวทางในการปฏิบัติที่ถูกวิธี

5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

จากการศึกษาพบว่าผู้ปฏิบัติงานทางบัญชีขาดความรู้ความเข้าใจที่เพียงพอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ดังนั้นผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ควรมีการจัดส่งพนักงานเพื่อฝึกอบรมเพิ่มพูนความรู้ ทักษะ เกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

2. หน่วยงานที่รับผิดชอบด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ควรมีการจัดสัมมนาเพื่อหาแนวทางในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ให้แก่ผู้ทำบัญชี เพื่อให้ผู้ทำบัญชีได้มีการซักถามข้อสงสัยเกี่ยวกับรายจ่ายบางรายการ เพื่อทิศทางในการปฏิบัติทางการบัญชีที่ถูกต้องเหมาะสม

5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวเนื่องในอนาคต

เนื่องด้วยระยะเวลาที่จำกัดในการศึกษาครั้งนี้ จึงเป็นเพียงการศึกษากลุ่มตัวอย่างในจำนวนไม่มาก ผู้ศึกษาจึงได้มีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ควรมีการศึกษาจำนวนกลุ่มตัวอย่างในปริมาณที่มากขึ้น เพื่อให้ได้ความคิดเห็นที่ชัดเจนและหลากหลายมุมมองมากขึ้น

2. ควรศึกษาเจาะลึกถึงวิธีการลงบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ของแต่ละกิจการเพิ่มมากขึ้น

บรรณานุกรม

กรมทรัพยากรธรณี กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม. (กันยายน 2557). **ความรู้ทั่วไปด้านแร่**. สืบค้นจาก http://www.dmr.go.th/

กรมทรัพยากรธรณี กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม. (กันยายน 2557). **วัตถุประสงค์และเทคนิคการสำรวจแร่**. สืบค้นจาก http://www.dmr.go.th/main.php/

กฤติยา ยงวณิชย์. (2556). ก้าวทันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่องการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่. **วารสารวิชาชีพบัญชี**, **9**(24), 72-84.

จุฑามาศ ใจชื่น. (2554). **ความหมายและความสำคัญของมาตรฐานการบัญชี**. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ดวงดาว กานธนาวัฒน์. (2553). **ปัญหาในการปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2553). **การวิจัยและการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS**. (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพฯ : บิสซิเนสอาร์แอนด์ดี.

นภา วุฒิฤทธากุล. (2549). **ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการในทัศนคติของผู้สอบบัญชี**. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

บุญญวัฒน์ ขุนอินทร์. (2556). **สถานการณ์อุตสาหกรรมเหมืองแร่ของไทยปี 2555 และแนวโน้มปี 2556**. บทความเผยแพร่ของกรมอุตสาหกรรมพื้นฐานและการเหมืองแร่.

ปราณี อินทร์น้อย. (2554). **ปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับธุรกิจที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ประเภทธุรกิจสถานีบริการน้ำมัน ในเขตจังหวัดสระบุรี**. (การค้นคว้าอิสระ ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี).

พิษณุ กาญจนคลอดและคณะ. (2555). **ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติจากข้อกำหนดตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรม ของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตร**. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

ลภินี โกศลบุญ. (2553). มาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ : มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินของบริษัทในกลุ่ม SET100. **วารสารวิชาชีพบัญชี**, **6**(15), 69-82.

บรรณานุกรม (ต่อ)

วรรณี แกมเกตุ. (2551). **วิธีวิทยาการวิจัยทางสังคมศาสตร์**. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ศิริวรรณ เสรีรัตน์และคนอื่น ๆ. (2548). **การวิจัยการตลาด: ฉบับมาตรฐาน**. กรุงเทพฯ : Diamond in Business World.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). **มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่**.

สุพักตร์ พิบูลย์. (2553). **วิธีการเชิงปริมาณและวิธีการเชิงคุณภาพในการวิจัย**. มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมธิราช.

สุรีย์ วงศ์วณิชและคณะ. (2547). **ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทยในการนำไปปฏิบัติ. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์**. (เมษายน – มิถุนายน), 1-13.

KPMG IFRG Limited. (2005). **First Impression: IFRS 6 Exploration and Evaluation of Mineral Resources**,Available:http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First-Impressions/Documents/First-Impressions-O-0506.pdf,Accessed: September 2014.

KPMG International. (2012). **Energy & Natural Resources: Impact of IFRS: Mining**, Available: http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ILine-of-Business-publications/Documents/IFRS-impact-mining-a.pdf, Accessed: September 2014.

PricewaterhouseCoopers. (2007). **Energy, Utilities & Mining Financial Reporting in Mining Industry* International Financial Reporting Standards June 2007**, Available: http://www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/pdf/ifrs-mining.pdf,Accessed: September 2014.

ภาคผนวก

แบบสัมภาษณ์ ปัญหาและแนวทางในการประยุกต์มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6
เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัยากรแร่ ธุรกิจเหมืองแร่

ชื่อผู้ให้สัมภาษณ์.....
บริษัท.....
ตำแหน่ง..... .....อายุงาน.....ปี
วันที่สัมภาษณ์.....

ท่านมีความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชี เกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ในด้านการวัดมูลค่าเมื่อการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ การด้อยค่า และการแสดงรายการและ การเปิดเผยข้อมูลอย่างไร

1. การวัดมูลค่าเมื่อการรับรู้รายการ
   1.1 ปัญหา.....
   1.2 สาเหตุของปัญหา.....
   1.3 แนวทางแก้ไขปัญหา .....
2. การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ
   2.1 ปัญหา.....
   2.2 สาเหตุของปัญหา.....
   2.3 แนวทางแก้ไขปัญหา .....
3. การด้อยค่า
   3.1 ปัญหา.....
   3.2 สาเหตุของปัญหา.....
   3.3 แนวทางแก้ไขปัญหา .....
4. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
   4.1 ปัญหา.....
   4.2 สาเหตุของปัญหา.....
   4.3 แนวทางแก้ไขปัญหา .....

****

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - สกุล : นางสาวชรินทร์พร ศิริโรจน์รตากุล

วัน เดือน ปี เกิด : 15 สิงหาคม 2530

ที่อยู่ : 30/6 หมู่ 5 ตำบลเทพนคร อำเภอเมือง จังหวัดกำแพงเพชร 62000

ประวัติการศึกษา : พ.ศ. 2548 สำเร็จระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.)
วิทยาลัยเทคนิคกำแพงเพชร จังหวัดกำแพงเพชร

: พ.ศ. 2552 สำเร็จระดับระดับปริญญาตรี
มหาวิทยาลัยเทคโนโยลีราชมงคลล้านนา วิทยาเขตตาก จังหวัดตาก

ประวัติการทำงาน : พ.ศ. 2553 - ปัจจุบัน บริษัท อัครา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)

เบอร์โทรศัพท์ : 090-4541197

อีเมล์ : Sine_909@hotmail.com