



บทที่ 5

วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนา  
ของธุรกิจเหมืองลิกไนต์

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ทำการศึกษา

จากข้อมูลผู้ประกอบการเหมืองลิกไนต์ที่รวบรวมได้จากฝ่ายสถิติ กรมทรัพยากรธรณี ณ วันที่ 16 มิถุนายน 2532 แสดงถึงธุรกิจเหมืองลิกไนต์ โดยแยกเป็นรัฐวิสาหกิจ 1 ราย และภาคเอกชน 18 ราย จากข้อมูลนี้ได้นำมาเป็นตัวอย่างในการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทั้งหมด จำนวน 7 ราย แบ่งเป็นรัฐวิสาหกิจ 1 รายและภาคเอกชนอีก 6 ราย โดยได้เลือกตัวอย่างจากกิจการเหมืองลิกไนต์ที่มี สำนักงานบัญชีอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร และเขตนนทบุรี กิจการเหล่านี้ต้องมีประธานบัตรที่กรมทรัพยากรธรณีเป็นผู้ออกให้ และกิจการที่เลือกมานี้ต้องทำการผลิตถ่านลิกไนต์ตามประธานบัตรที่ได้รับมาด้วย นอกจากธุรกิจเหมืองลิกไนต์ในประเทศไทยแล้ว ได้นำรัฐวิสาหกิจจากประเทศออสเตรเลียเข้ามาทำการศึกษาอีก 1 รายด้วย ดังนั้น การศึกษาจากตัวอย่างจึงแบ่งเป็นภาครัฐวิสาหกิจ 2 รายและภาคเอกชนอีก 6 ราย

การบันทึกบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ

1. กรณีซื้อที่ดินที่มีทรัพยากรธรรมชาติมาพร้อมกันและสามารถผลิตทรัพยากรธรรมชาติได้โดยไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพิ่มเติมอีก นอกจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินการผลิตเท่านั้น

จากตารางที่ 5.1 แสดงถึงกิจการภาคเอกชนเพียงตัวอย่างเดียว ที่ดำเนินธุรกิจนี้ ส่วนรัฐวิสาหกิจทั้งในประเทศและต่างประเทศนั้น ไม่มีการซื้อที่ดินที่มีทรัพยากรธรรมชาติอยู่ ราคาที่ดินที่ซื้อมานี้กิจการได้แยกราคาที่ดินที่ขายได้ออกมาจากราคาทั้งหมด และบันทึกเป็นบัญชีที่ดิน ส่วนราคาที่เหลือบันทึกเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดิน

## ตารางที่ 5.1

กรณีได้รับยากรรมชาติโดยการซื้อจากบุคคลอื่น

บันทึก 2 บัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. บัญชีที่ดิน (ซึ่งแยก ค่าทรัพยากรธรรม ชาติออกแล้ว)	-	-	1 ราย (12.5 %)
2. บัญชีค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับที่ดิน	-	-	1 ราย (12.5 %)

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



การลงบัญชี เป็นดังนี้

เดบิต บัญชีที่ดิน (ซึ่งแยกค่าทรัพย์สินกรรมาชาติออกแล้ว)

บัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดิน

เครดิต บัญชีเงินสด

หรือ บัญชีเจ้าหนี้

2. กรณีที่มีการค้นหาสำรวจและพัฒนาแหล่งทรัพยากรธรรมชาติจนกระทั่งพร้อมใน  
การผลิตทรัพยากรธรรมชาติเชิงพาณิชย์

จากตารางที่ 5.2 แสดงถึงจำนวนตัวอย่างที่ได้ปฏิบัติ เมื่อเกิดกรณีนี้ขึ้น โดยมีภาคเอกชนหนึ่งรายและภาครัฐวิสาหกิจต่างประเทศหนึ่งราย บันทึกบัญชีครบทั้ง 3 ประเภท คือ บัญชีอาชญาบัตร ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนา มีภาคเอกชน 5 ราย ที่บันทึกบัญชีเพียง 2 ประเภท คือ บัญชีอาชญาบัตรและค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และรัฐวิสาหกิจในประเทศบันทึกบัญชีเพียงประเภทเดียว คือบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

นโยบายการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

จากตารางที่ 5.3 สรุปได้ดังนี้

1. ก่อนเปิดการทำเหมือง รัฐวิสาหกิจในประเทศและต่างประเทศตลอดจนกิจการเอกชนมีการรวบรวมค่าใช้จ่ายในการสำรวจและเกณฑ์การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ โดยใช้วิธีต้นทุนโครงการประสพผล กิจการบางแห่งบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วน เช่น ค่าวิเคราะห์วิจัยตัวอย่างถ่าน ตัวอย่างหิน เป็นต้น เข้าไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจนั้นคือรัฐวิสาหกิจในประเทศหนึ่งราย และภาคเอกชน 5 รายปฏิบัติอยู่

2. หลังเปิดการทำเหมือง รัฐวิสาหกิจในประเทศหนึ่งรายและภาคเอกชนสี่ราย บันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนรวมเข้าไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

นโยบายการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน

จากตารางที่ 5.4 แสดงถึงจำนวนภาคเอกชน 6 ราย บันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน เป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชี ส่วนการบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนรวม

## ตารางที่ 5.2

กรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีโดยการสำรวจของกิจการ

	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. บันทึกบัญชีไว้ 3 ประเภท			
1.1 อาชญาบัตร		] 1 ราย (12.5 %)	] 1 ราย (12.5 %)
1.2 ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ	-		
1.3 ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา			
2. บันทึกบัญชีไว้ 2 ประเภท			
2.1 อาชญาบัตร		] 5 ราย (62.5 %)	
2.2 ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ (รวมค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วน)	-		
3. บันทึกบัญชีไว้ ประเภทเดียว			
- ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ (รวมอาชญาบัตร และ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วน)	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

## ตารางที่ 5.3

## นโยบายการบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. ก่อนเปิดการทำเหมือง			
1.1 การรวบรวมค่าใช้จ่าย ใช้วิธีการต้นทุนโครงการ- การประสบผลสำเร็จ	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	6 ราย (75 %)
1.2 การตัดบัญชีค่าใช้จ่าย ใช้วิธีการต้นทุนโครงการ- การประสบผลสำเร็จ	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	6 ราย (75 %)
1.3 การบันทึกค่าใช้จ่ายใน การพัฒนาบางส่วนไว้ ในบัญชีค่าใช้จ่ายใน การสำรวจ	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	5 ราย (62.5 %)
1.4 การบันทึกค่าใช้จ่ายใน การสำรวจเป็นค่าใช้จ่าย ในการพัฒนา	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ตารางที่ 5.3 (ต่อ)

นโยบายการบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
2. หลังเปิดการทำเหมือง			
- การบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	5 ราย (62.5 %)

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ตารางที่ 5.4

การเปิดเผยนโยบายการบันทึกค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน

บันทึกบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. รายการรอการตัดบัญชี	-	-	6 ราย (75 %)
2. ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา บางส่วนเป็นค่าใช้จ่าย ในการเปิดหน้าดิน	-	-	6 ราย (75 %)
3. ค่าใช้จ่ายในการเปิด หน้าดินล่วงหน้า เป็น ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ไว้กับบัญชีค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน นั้นได้ปฏิบัติกันครบทุกกิจการ รัฐวิสาหกิจในประเทศ และต่างประเทศบันทึกค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินในช่วงแรกก่อนการเปิดหน้าดิน ใน บัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

#### การแสดงผลบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในงบการเงิน

จากตารางที่ 5.5 กิจการเหมืองลิกไนต์ภาคเอกชนในประเทศไทยแสดงผลบัญชี ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเป็นรายจ่ายรอกการตัดบัญชี ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์อื่น ยกเว้น รัฐวิสาหกิจในประเทศและต่างประเทศ อย่างละ 1 ราย ที่บันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายในการ พัฒนาในหัวข้อสินทรัพย์ถาวร หรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

#### วิธีการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

จากตารางที่ 5.6 แสดงถึงวิธีการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ทุกกิจการ ในประเทศไทยใช้วิธีการตัดบัญชีตามหน่วยของผลผลิต โดยมีรัฐวิสาหกิจไทย และภาค เอกชนอีก 5 ราย ใช้ต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตแบบถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ในขณะที่มีกิจการ ภาคเอกชนรายเดียวใช้วิธีการต้นทุนโดยประมาณ ซึ่งวิธีการต้นทุนโดยประมาณเป็นการ ประมาณค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไว้ล่วงหน้า เพื่อให้ถ่านลิกไนต์ที่ขุดขึ้นมา รับค่าใช้จ่ายใน ส่วนนี้เท่า ๆ กัน สำหรับรัฐวิสาหกิจ 1 ราย ในออสเตรเลียใช้วิธีตัดบัญชีตามระยะเวลา

#### การแสดงผลจำนวนเงินที่ตัดบัญชีในงบการเงิน

จากตารางที่ 5.7 แสดงถึงการแสดงผลจำนวนเงินที่ตัดบัญชีในงบการเงิน ซึ่งธุรกิจ เหมืองลิกไนต์ทุกตัวอย่างแสดงไว้เป็นต้นทุนในการผลิตถ่านลิกไนต์ทั้งหมด

#### การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

จากตารางที่ 5.8 แสดงถึงจำนวนตัวอย่างที่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน และมีการอธิบายเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี และรายละเอียดของค่าใช้จ่ายต่าง ๆ



## ตารางที่ 5.5

การแสดงผลบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในงบการเงิน

	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. แสดงเป็นรายการรอกการตัดบัญชีในหัวข้อสินทรัพย์อื่น ๆ	-	-	6 ราย (75 %)
2. แสดงไว้ในหัวข้อสินทรัพย์ถาวร	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ตารางที่ 5.6

## วิธีการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

บันทึก 2 บัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. วิธีการหน่วยของผลผลิต	1 ราย (12.5 %)		6 ราย (75 %)
1.1 ต้นทุนต่อหน่วยของ ผลผลิตใช้วิธีการ ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)	1 ราย (12.5 %)		5 ราย (75 %)
1.2 ต้นทุนต่อหน่วยของ ผลผลิตใช้วิธีการ ต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost)	-	-	1 ราย (12.5 %)
2. วิธีการตัดตามเวลา (Time Basis)	-	1 ราย (12.5 %)	-



ตารางที่ 5.7

การแสดงจำนวนเงินที่ตัดบัญชีในงบการเงิน

บันทึกบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
แสดง เป็นต้นทุนในการผลิต	1 ราย	1 ราย	6 ราย
ถ่านทั้งหมด	(12.5 %)	(12.5 %)	(75 %)

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ตารางที่ 5.8

## การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
	ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. เปิดเผยนโยบายการบัญชี	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	2 ราย (25 %)
2. รายละเอียดของรายการจ่ายรายการตัดบัญชี	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	2 ราย (25 %)
3. รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ก่อนเปิดการทำเหมือง	-	-	1 ราย (12.5 %)
4. รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการสำรวจ	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-
5. รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-
6. โครงการที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	2 ราย (25 %)
7. ไม่มีกรเปิดเผยข้อที่ 1 - 5	-	-	4 ราย (50 %)

สรุปได้ดังนี้คือ ภาคเอกชนไม่มีการเปิดเผยรายละเอียดจำนวน 4 ราย ส่วนอีก 2 ราย  
เปิดเผยนโยบายการบัญชี และรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย  
ในการสำรวจ และค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน ส่วนภาครัฐวิสาหกิจในประเทศ มีการ  
เปิดเผยนโยบายการบัญชีและรายละเอียดค่าใช้จ่ายทุกรายการ ยกเว้นรายการค่าใช้จ่ายใน  
การพัฒนา ก่อนเปิดการทำเหมือง เนื่องจากไม่มีการลงบัญชีในส่วนนี้ ส่วนรัฐวิสาหกิจ  
ต่างประเทศแสดงรายละเอียดบางรายการ โดยไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชี

### วิเคราะห์การศึกษา

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติของตัวอย่างที่เลือกมาจากรัฐวิสาหกิจไทย และต่างประเทศ  
กับภาคเอกชน สามารถนำมาเปรียบเทียบนโยบายการบัญชีในการบันทึกรายการต่างๆ ที่ศึกษา  
กันได้ระหว่างกิจการ และเปรียบเทียบนโยบายการบัญชีนั้นกับมาตรฐานการบัญชีที่มีใช้กันอยู่ใน  
ในประเทศและต่างประเทศ ปรากฏผลดังต่อไปนี้

1. กรณีที่ดินที่มีทรัพยากรธรรมชาติมาพร้อมกัน และสามารถผลิตทรัพยากรธรรมชาติได้โดยไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายอื่นๆ เพิ่มเติมอีก นอกจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินการผลิตเท่านั้น  
ในกรณีนี้มีเอกชนเพียงรายเดียวจากตัวอย่างที่เลือกมาคิดเป็น 12.5 % ของทั้งหมด จาก  
ตารางที่ 5.9 ตัวอย่าง 13 % ของทั้งหมดปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ได้แยก  
ราคาที่ดิน (ซึ่งแยกราคาของทรัพยากรธรรมชาติออกไปแล้ว) ไปบันทึกรายการบัญชีที่ดิน  
ส่วนการลงบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาตินั้น กิจการลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดินแทน

การบันทึกรายการของกิจการเป็นไปตามมาตรฐานบัญชี คือได้แยกที่ดินออกจาก  
ทรัพยากรธรรมชาติแล้วบันทึกการเป็นบัญชีที่ดิน ส่วนที่เหลือไปเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ  
ที่ดิน ซึ่งถือเป็นรายการค่าใช้จ่ายในการพัฒนา แทนการบันทึกการเป็นต้นทุน  
ทรัพยากรธรรมชาติ แสดงว่ากิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเพียงแต่การใช้ชื่อบัญชี  
แตกต่างกันไป

ตารางที่ 5.9

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในกรณีได้ทรัพย์สินธรรมดา  
โดยการซื้อจากบุคคลอื่นกับมาตรฐานการบัญชี

บันทึก 2 บัญชี	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. บัญชีที่ดิน (ซึ่งแยก ค่าทรัพย์สินธรรมดา ชาติออกแล้ว)	X	-	-	1 ราย (12.5 %)
2. บัญชีต้นทุนทรัพย์สิน ธรรมดา หรือ ค่า ใช้จ่ายในการพัฒนา	X	-	-	-

ตารางที่ 5.9 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในกรณีได้ทรัพยากรธรรมชาติ  
โดยการซื้อจากบุคคลอื่นกับมาตรฐานการบัญชี

บันทึก 2 บัญชี	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
3. บัญชีค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับที่ดิน	-	-	-	1 ราย (12.5 %)

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



2. กรณีที่มีการค้นหาสำรวจ และพัฒนาแหล่งทรัพยากรธรรมชาติจนกระทั่งพร้อมในการผลิตทรัพยากรธรรมชาติเชิงพาณิชย์

จากตารางที่ 5.10 แสดงถึงการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรธรรมชาติแตกต่างกัน ถึง 3 ลักษณะ ปรากฏผลดังต่อไปนี้

2.1 กิจการภาคเอกชน 1 ราย และรัฐวิสาหกิจต่างประเทศ 1 ราย บันทึกรายการครบถ้วน 3 บัญชีคือ บัญชีอาชญาบัตร บัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

2.2 กิจการภาคเอกชน 5 รายลงบัญชีเพียง 2 บัญชี คือบัญชีอาชญาบัตร และบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ โดยไม่มีบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา เป็นเพราะว่าได้มีการรวมค่าใช้จ่ายในการพัฒนาส่วนหนึ่งเข้าไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

2.3 รัฐวิสาหกิจในประเทศ 1 ราย บันทึกรายการเพียงบัญชีเดียว คือบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ ซึ่งบัญชีนี้ได้รวมรายการ ค่าอาชญาบัตร และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไว้ด้วย

ธุรกิจเหมืองลิกไนต์ทั้งในประเทศและต่างประเทศไม่มีการลงบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ แต่ลงรายการรายละเอียดของบัญชีต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ ตามที่ได้แยกการบันทึกบัญชีแต่ละประเภทไว้ดังกล่าวข้างต้น เมื่อพิจารณาจากการบันทึกรายการแต่ละประเภทพบว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี แต่การบันทึกรายการนั้นแตกต่างเฉพาะรายละเอียดเท่านั้น และมีความแตกต่างกันในวิธีปฏิบัติระหว่างภาคเอกชนกับรัฐวิสาหกิจ

นโยบายการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ

การศึกษาแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน

1. ก่อนเปิดการทำเหมือง จากตารางที่ 5.11 ตัวอย่างที่เลือกมาศึกษาได้ปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน โดยการเลือกใช้วิธีการรวมค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้องและเกณฑ์การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ ใช้วิธีการต้นทุนโครงการประสพผล ในด้านการบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ ได้แก่ กิจการภาคเอกชน 5 ราย และรัฐวิสาหกิจในประเทศและต่างประเทศ อย่างละ 1 ราย



ตารางที่ 5.10

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในกรณีได้ทรัพยากรธรรมชาติ  
โดยการสำรวจของกิจการกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	
1. บันทึกบัญชีไว้ 3 ประเภท				
1.1 อาญาบัตร	X			
1.2 ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ	X		1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)
1.3 ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	X			

ตารางที่ 5.10 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในกรณีได้ทรัพยากรธรรมชาติ  
โดยการสำรวจของกิจการกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
2. บันทึกบัญชีไว้ 2 ประเภท				
2.1 อาชญาบัตร				
2.2 ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ (รวมค่าใช้จ่ายในการ พัฒนาบางส่วน)	-	-	-	5 ราย (62.5 %)

ตารางที่ 5.10 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในกรณีได้ทรัพยากรธรรมชาติ  
โดยการสำรวจของกิจการกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
3. บันทึกบัญชีไว้ประเภทเดียว				
- ค่าใช้จ่ายในการสำรวจ (รวมอาชญาบัตร และ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วน)	-	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ในส่วนที่ทำให้เกิดการบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไปไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจนั้นเป็นเพราะการกำหนดช่วงหรือระยะเวลาว่าค่าใช้จ่ายในการพัฒนาควรอยู่ ณ จุดใด หรือความหมายให้รวมค่าใช้จ่ายอะไรบ้างไม่ชัดเจน จึงควรแก้ไขในจุดนี้เพื่อให้การบันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการสำรวจมีความถูกต้องมากกว่าเดิม

2. หลังเปิดการทำเหมือง จากตารางที่ 5.11 รัฐวิสาหกิจในประเทศ และต่างประเทศได้มีการบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจ ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ทั้งนี้ เพราะค่าใช้จ่ายในการสำรวจเป็นค่าใช้จ่ายที่สำคัญของค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ส่วนภาคเอกชนมีการบันทึกเช่นกัน 6 ราย

ธุรกิจภาคเอกชนและรัฐวิสาหกิจควรมีบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเพื่อบันทึกรวบรวมรายการเหล่านี้ไว้ตามคำจำกัดความที่ผู้บริหารกำหนดไว้ในนโยบายการบัญชี เพื่อให้เป็นแนวทางการปฏิบัติ เช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีและรัฐวิสาหกิจต่างประเทศ ส่วนในเรื่องค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่เกิดขึ้นภายหลังเปิดการทำเหมือง เมื่อข้อเท็จจริงเป็นเช่นนั้น จึงเป็นการบันทึกรายการถูกต้องแล้ว การบันทึกรายการเป็นไปตามมาตรฐาน แต่ต่างเฉพาะชื่อบัญชีเท่านั้น ในส่วนนี้ภาคเอกชนและรัฐวิสาหกิจปฏิบัติไปในทางเดียวกัน

#### นโยบายการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน

จากตาราง 5.12 แสดงถึงตัวอย่างทางภาคเอกชน 6 ราย ได้บันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินเป็นรายจ่ายรอกการตัดบัญชี และกิจการบันทึกรายการค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินคือ การบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายเปิดหน้าดิน ได้แก่ ภาคเอกชน 6 ราย รัฐวิสาหกิจในประเทศ 1 ราย ทั้งนี้เพราะการไม่ระบุขอบเขตของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาให้ชัดเจน และค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับการเปิดหน้าดินได้แก่ การเปิดหน้าดินในช่วงแรกที่ยังไม่มีการผลิตถ่าน และเมื่อจะผลิตถ่านลิกไนต์ต้องเปิดหน้าดินอีกชั้นหนึ่งจึงจะได้ถ่านลิกไนต์มาใช้ เป็นต้น วิธีการนี้เป็นการเปิดหน้าดินเพื่อการผลิตในระยะยาว ตัวอย่างลักษณะนี้รัฐวิสาหกิจต่างประเทศระบุให้การเปิดหน้าดินช่วงแรกเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนา และบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไว้ ซึ่งถูกต้องตามความหมายว่าค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการเตรียมไว้ทำการผลิตทาง

ตารางที่ 5.11

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกค่าใช้จ่าย  
ในการสำรวจกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. ก่อนเปิดการทำเหมือง				
1.1 การรวบรวมค่าใช้จ่าย ใช้วิธีการต้นทุนโครง- การประสบผลสำเร็จ	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	6 ราย (75 %)
1.2 การตัดบัญชีค่าใช้จ่าย ใช้วิธีการต้นทุนโครง- การประสบผลสำเร็จ	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	6 ราย (75 %)

ตารางที่ 5.11 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกค่าใช้จ่าย  
ในการสำรวจกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1.3 การบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ	—	1 ราย (12.5%)	1 ราย (12.5%)	5 ราย (62.5 %)

ศูนย์วิจัยและพัฒนา  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5.11 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกค่าใช้จ่าย  
ในการสำรวจกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1.4 การบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5.11 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกค่าใช้จ่าย  
ในการสำรวจกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
2. หลังเปิดการทำเหมือง				
- การบันทึกค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจ	-	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	5 ราย (62.5 %)



ตารางที่ 5.12

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกค่าใช้จ่าย  
ในการเปิดหน้าดินกับมาตรฐานการบัญชี

บันทึกบัญชี	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. รายจ่ายรอการตัดบัญชี	X	-	-	6 ราย (75 %)
2. ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบางส่วนเป็นค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดิน	-	-	-	6 ราย (75 %)

ตารางที่ 5.12 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการบันทึกค่าใช้จ่าย  
ในการเปิดหน้าดินกับมาตรฐานการบัญชี

บันทึกบัญชี	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
3. ค่าใช้จ่ายในการเปิดหน้าดินล่วงหน้า เป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เชิงพาณิชย์ ในการปฏิบัติจากนโยบายการบัญชีระหว่างภาคเอกชนกับรัฐวิสาหกิจมีความแตกต่างกันแต่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

ถ้าภาคเอกชนและรัฐวิสาหกิจกำหนดขอบเขต ลักษณะของค่าใช้จ่ายในการพัฒนาไว้อย่างชัดเจน และมีบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีย่อมดำเนินการได้ เพื่อให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี

#### การแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาในงบการเงิน

ตัวอย่างที่ทำการศึกษาภาคเอกชน 6 ราย แสดงบัญชีไว้เป็นรายจ่ายรายการตัดบัญชีในหัวข้อสินทรัพย์อื่น ๆ (ตารางที่ 5.13) นั้น ไม่ตรงตามการแสดงรายการบัญชีในเรื่องต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ ซึ่งบัญชีดังกล่าวควรแสดงไว้ในหัวข้อสินทรัพย์ถาวร หรือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สำหรับรัฐวิสาหกิจในประเทศ และต่างประเทศได้แสดงบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ในหัวข้อสินทรัพย์ถาวร เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ดังนั้นถ้าการแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาอยู่ในบัญชีรายจ่ายรายการตัดบัญชีในหัวข้อสินทรัพย์อื่น ๆ นั้น ไม่ถูกต้อง

บัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนานี้มีส่วนในการทำให้เกิดการผลิตทรัพยากรธรรมชาติตามมาตรฐานการบัญชีถือเป็นต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติ ดังนั้นการแสดงในงบการเงินจึงควรแสดงเป็นรายการหนึ่งในสินทรัพย์ถาวร หรือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จึงควรที่ภาคเอกชนต้องแก้ไข เพื่อให้การแสดงผลการเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

#### วิธีการตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา

จากตัวอย่างที่ทำการศึกษาได้ใช้วิธีการเดียวกันหมดคือ วิธีการหน่วยของผลผลิต ซึ่งตรงตามที่มาตรฐานการบัญชี และใช้วิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเป็นส่วนใหญ่ (ตารางที่ 5.14) ส่วนวิธีการตัดตามเกณฑ์ระยะเวลา รัฐวิสาหกิจออสเตรเลียแนะนำให้ใช้ปฏิบัติ

ตารางที่ 5.13

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนา  
ในงบการเงินกับมาตรฐานการบัญชี

บันทึกบัญชี	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. แสดงเป็นรายการรอกการ ตัดบัญชีในหัวข้อสินทรัพย์ อื่น ๆ	-	-	-	6 รายการ (75 %)
2. แสดงไว้ในหัวข้อสินทรัพย์ ถาวร	X	1 รายการ (12.5 %)	1 รายการ (12.5 %)	-

ตารางที่ 5.14

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการตัดบัญชี  
ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา กับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. วิธีการหน่วยของผลผลิต	X	1 ราย (12.5 %)		6 ราย (75 %)
1.1 ต้นทุนต่อหน่วยของ ผลผลิตใช้วิธีการ ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	5 ราย (62.50 %)



ตารางที่ 5.14 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการตัดบัญชี  
ค่าใช้จ่ายในการพัฒนากับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1.2 ต้นทุนต่อหน่วยของ ผลผลิตใช้วิธีการ ต้นทุนโดยประมาณ (Estimated Cost)	X	-	-	1 ราย (12.5 %)
2. วิธีการตัดตามเวลา (Time Basis)	X	-	1 ราย (12.5 %)	-

การใช้วิธีการหน่วยของผลผลิตมีความสมเหตุสมผล เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดการได้มาซึ่งผลผลิต การตัดบัญชีจึงควรใช้ผลผลิตเป็นเกณฑ์ ส่วนวิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตนิยมใช้แบบตัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ มีบางรายใช้ต้นทุนโดยประมาณ ถ้าการประมาณไม่คลาดเคลื่อนจากความจริงมากนัก ผลที่ได้จะใกล้เคียงกับวิธีการตัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ ข้อดีประการหนึ่งของต้นทุนโดยประมาณคือทรัพยากรธรรมชาติทุกจำนวนจะรับการปันส่วนนี้เท่ากันหมด แต่ในทางปฏิบัติแล้วต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติควรจะรับการปันส่วนไม่เท่ากัน เพราะบางช่วงของการนำทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ต้องลงทุนพัฒนาในส่วนนั้นมากขึ้น เช่น ทรัพยากรธรรมชาติอยู่ลึกมาก ต้องลงทุนในค่าใช้จ่ายพัฒนาเพิ่มขึ้นเพื่อให้ได้สิ่งนี้มาใช้

#### การแสดงจำนวนเงินตัดบัญชีในงบการเงิน

ทุกตัวอย่างแสดงยอดไว้เป็นต้นทุนในการผลิตถ่านลิกไนต์ตรงตามมาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป (ตารางที่ 5.15)

ในส่วนนี้เป็นการปฏิบัติถูกต้อง เนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับการได้มาซึ่งผลผลิต ดังนั้นเมื่อตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาแล้ว จึงควรนำไปรวมไว้กับต้นทุนในการผลิตถ่านลิกไนต์ แต่ถ้าในปีใดไม่มีผลผลิตค่าใช้จ่ายในส่วนนี้จะตัดบัญชีได้อย่างไร ขึ้นอยู่กับนโยบายการบัญชีที่ได้กำหนดไว้ ถ้าต้องการเปลี่ยนแปลงวิธีการต้องมีการชี้แจงในเอกสารประกอบงบการเงิน กรณีนี้มีตัวอย่างหนึ่งรายได้ปฏิบัติการตัดบัญชีด้วยเกณฑ์ของผลผลิต แต่ต่อมากิจการไม่มีผลผลิตในงวดบัญชี กิจการจึงตัดบัญชีตามประมวลรัษฎากรที่ให้หักต้นทุนทรัพยากรธรรมชาติได้ 5% ในกรณีไม่มีผลผลิต ในการปฏิบัติเช่นนี้ไม่เป็นการสมควร เนื่องจากจะเกิดการไม่ปฏิบัติด้วยความสม่ำเสมอ นโยบายจะเปลี่ยนไปมาบ่อยครั้งถ้ามีการผลิตในบางปีและไม่มีในบางปี

#### การเปิดเผยนโยบายการบัญชีแนบท้ายงบการเงิน

จากตัวอย่างที่ทำการศึกษารัฐวิสาหกิจไทยเปิดเผยรายการในเอกสารแนบท้ายงบการเงินค่อนข้างละเอียด ในขณะที่รัฐวิสาหกิจต่างประเทศเปิดเผยรายการไม่ครบถ้วน รายการค่าใช้จ่ายในการพัฒนา ก่อนเปิดการทำเหมืองของรัฐวิสาหกิจไทยที่เปิดเผยไม่ครบถ้วน นอกนั้นเปิดเผยแล้วแต่ไม่ละเอียดพอ ในภาคเอกชนจากตัวอย่างที่สรุปมาได้ไม่มีการเปิดเผย

ตารางที่ 5.15

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการแสดงจำนวนเงินที่ตัดบัญชี  
ในงบการเงินกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
แสดงเป็นต้นทุนในการผลิต ถ่านทั้งหมด	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	6 ราย (75 %)

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



นโยบายการบัญชีเลยและหมายเหตุประกอบงบการเงิน 4 ราย มีเพียง 2 ราย ที่ปฏิบัติตาม  
(ตารางที่ 5.16)

ธุรกิจเหมืองลิกไนต์ควรปฏิบัติตามสมาคมนักบัญชีและผู้สอบลงบัญชีรับอนุญาต ใน  
เรื่องการแสดงค่าใช้จ่ายในการงบการเงิน ถ้ามีหมายเหตุ ต้องแสดงด้วย



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5.16

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุ  
ประกอบงบการเงินกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
1. เปิดเผยนโยบาย การบัญชี	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	2 ราย (25 %)

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5.16 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุ  
ประกอบงบการเงินกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
2. รายละเอียดของราย จ่ายรอการตัดบัญชี	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	2 ราย (25 %)
3. รายละเอียดค่าใช้จ่าย ในการพัฒนา ก่อนเปิด การทำเหมือง	X	-	-	1 ราย (12.5 %)

ตารางที่ 5.16 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุ  
ประกอบงบการเงินกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐาน การบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
รายละเอียดค่าใช้จ่าย ในการสำรวจ	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-
รายละเอียดค่าใช้จ่าย ในการเปิดหน้าดิน	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	-

ศูนย์วิจัยและพัฒนา  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5.16 (ต่อ)

การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินกับมาตรฐานการบัญชี

	มาตรฐานการบัญชี	รัฐวิสาหกิจ		ภาคเอกชน
		ในประเทศ	ต่างประเทศ	ในประเทศ
โครงการที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา	X	1 ราย (12.5 %)	1 ราย (12.5 %)	2 ราย (25 %)
ไม่มีการเปิดเผยข้อที่ 1 - 5	-	-	-	4 ราย (50 %)

ศูนย์วิทยพัชร์พบบากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย