

ก้าวทันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

ดร.กฤติยา ยงวนิชย์*

บทคัดย่อ

กิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่มีลักษณะการดำเนินงานที่แตกต่างจากธุรกิจอื่น ต้องใช้เงินทุนเป็นจำนวนมากในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่มีความไม่แน่นอนสูงว่าจะพบทรัพยากรแร่หรือไม่ และระยะเวลาที่ใช้ในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ยาวนาน ดังนั้น วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่กิจการ ซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ใช้อยู่จึงมีความหลากหลายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กำหนดขึ้นเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เนื่องจากยังไม่เคยมีมาตรฐานการบัญชีที่กล่าวถึงการบัญชีสำหรับรายจ่ายดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ

บทความนี้เริ่มจากการอธิบายถึงขั้นตอนต่าง ๆ ของกิจกรรมของกิจการ ซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ หลังจากนั้นจึงอธิบายถึงจุดสิ้นสุดของแต่ละขั้นตอน ซึ่งมีความสำคัญต่อการรับรู้ต้นทุนที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกิจกรรม การรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าภายใต้แม่บทการบัญชี และท้ายที่สุดจะกล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งครอบคลุมถึง

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ การด้อยค่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูล ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6

คำสำคัญ: การสำรวจ การประเมินค่า แหล่งทรัพยากรแร่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ABSTRACT

Mining companies have operations that are different from those of companies in other industries. A significant amount of money is required in exploration and evaluation activities, which are highly uncertain to discover mineral resources. Exploration and evaluation can take years before commencement of production. As such, mining companies have accounted for exploration and evaluation expenditure in a variety of ways. TFRS 6 was issued to provide guidance on the treatment of such costs since there has been no accounting standard that addresses specifically the accounting for exploration and evaluation expenditure.

This article firstly describes phases of activities of mining companies to gain an understanding of operations of mining companies. Then, distinguishing the phases, which is important for recognition of costs that may incur in each phase, is explained. This is followed by recognition of exploration and evaluation expenditures under the accounting framework. Finally, it describes accounting treatment for exploration and evaluation expenditures under TFRS 6: Exploration and Evaluation of Mineral Resources. This includes recognition, subsequent measurement of exploration and evaluation assets, impairment, changes in accounting policies, presentation, and disclosure required by the TFRS 6.

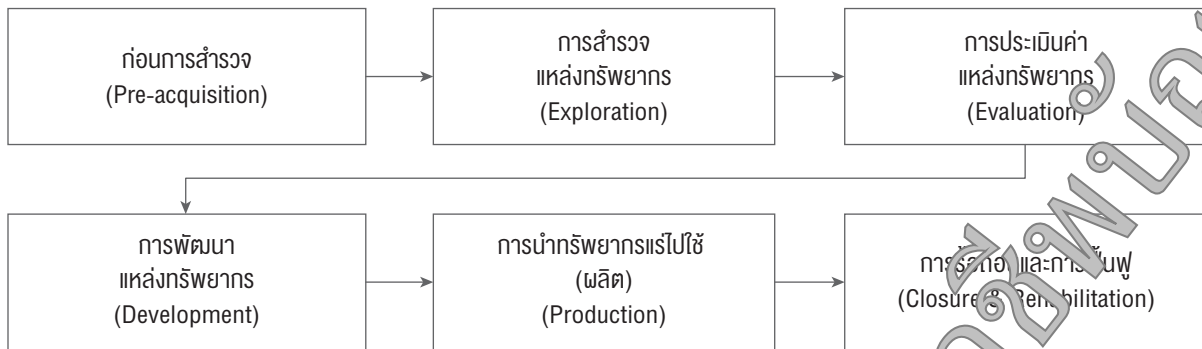
Keywords: Exploration, Evaluation, Mineral Resources, Financial Reporting Standards

โดยทั่วไป แหล่งแร่มักเกิดอยู่บริเวณที่ปกคลุมด้วยชั้นดิน หิน ดินไม้ที่ระดับความสูงแตกต่างกัน ทำให้การสำรวจและผลิตแร่มีความยุ่งยากและใช้เงินลงทุนเป็นจำนวนมากและมีความเสี่ยงสูง (กรมทรัพยากรธรณี, ไม่ระบุปี ก.) เนื่องจากแหล่งแร่ที่สำรวจพบมักมีไม่กี่แหล่งที่มีปริมาณมากพอและมีคุณภาพที่ดีคุ้มค่าต่อการลงทุนทำเหมือง ดังนั้นในการสำรวจและผลิตแร่ ควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการหรือบันทึกเป็นสินทรัพย์จึงเป็นประเด็นทางการบัญชีที่สำคัญ

กิจกรรมของกิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ (Phases of Activities)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนที่เกิดในแต่ละขั้นตอนของกิจกรรมแตกต่างกัน ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องอธิบายถึงขั้นตอนต่าง ๆ ของกิจกรรม ซึ่งแสดงได้ดังภาพที่ 1 ต่อไปนี้ เพื่อประโยชน์ในการอธิบายถึงต้นทุนที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกิจกรรมในภายหลัง

ภาพที่ 1: ขั้นตอนของกิจกรรมกิจกรรมของกิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่



ที่มา: Chartered Accountants of Canada (2012a), Pricewaterhouse Coopers (2007)

รายละเอียดของแต่ละขั้นตอนในภาพที่ 1 (กรมทรัพยากรธรณี, ไม่ระบุปี ก., ไม่ระบุปี ข.; Chartered Accountants of Canada, 2012a; Pricewaterhouse Coopers, 2007) เป็นดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 ก่อนการสำรวจ

กิจกรรมที่เกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นก่อนการได้สิทธิ์ทางกฎหมายให้การสำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งเป็นการศึกษาข้อมูลเบื้องต้น โดยการรวบรวม วิเคราะห์ และแปลความหมายข้อมูลทางธรณีวิทยา ธรณีเคมี ธรณีฟิสิกส์ ภาพถ่ายดาวเทียมจากการสำรวจเป็นบริเวณกว้าง เพื่อคัดเลือกบริเวณที่คาดว่าจะมีแหล่งแร่สะสมอยู่ (กรมทรัพยากรธรณี, ไม่ระบุปี ก., ไม่ระบุปี ข.)

ขั้นตอนที่ 2 การสำรวจแหล่งทรัพยากร

ขั้นตอนนี้เกี่ยวข้องกับการค้นหาทรัพยากรแร่หลังจากที่กิจการได้รับสิทธิ์ทางกฎหมายในการเข้าไปสำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งแล้ว ได้แก่ การสำรวจธรณีภูมิประเทศ การสำรวจทางธรณีวิทยา ธรณีเคมี ธรณีฟิสิกส์ การเจาะสำรวจ (Drilling) การขุดร่องสำรวจ (Trenching) และการชักตัวอย่างเพื่อการสำรวจเบื้องต้น

ขั้นตอนที่ 3 การประเมินค่าแหล่งทรัพยากร

กิจกรรมในขั้นตอนนี้เกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นไปได้ทางเทคนิค และเชิงพาณิชย์ในการขุดทรัพยากรธรรมชาติ รวมถึงการเจาะสำรวจ (Drilling) การขุดร่อง

สำรวจ (Trenching) และการชักตัวอย่าง เพื่อกำหนดและประเมินปริมาณและความสมบูรณ์ (Grade) ของแหล่งแร่ (Deposit) การศึกษาและทดสอบวิธีการสกัดแร่ (Extraction Method) การศึกษาด้านแร่วิทยาและการแต่งแร่ การประเมินความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ในรายละเอียดของการพัฒนาและนำทรัพยากรแร่มาใช้ว่าคุ้มค่าหรือไม่ และประเมินความเป็นไปได้ทางเทคนิคเพื่อวางแผนเกี่ยวกับการพัฒนาและนำทรัพยากรแร่มาใช้ (หรือวิธีการทำเหมือง)

ขั้นตอนที่ 4 การพัฒนาแหล่งทรัพยากร

หลังจากที่ได้ประเมินแล้วว่าแหล่งแร่นั้นมีความเป็นไปได้ทางเทคนิคและเชิงพาณิชย์ กิจการจะเริ่มพัฒนาแหล่งแร่เพื่อนำมาใช้ในการผลิต กิจกรรมในขั้นตอนนี้เป็นการจัดเตรียมระบบสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อให้สามารถเข้าสู่แหล่งแร่ได้ และการเตรียมพื้นที่อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการสกัดแร่ แต่งแร่ ขนส่งลำเลียง และการเตรียมความพร้อมอื่นๆ สำหรับกระบวนการผลิต เช่น การระเบิดเหมืองแร่ (Excavation) โดยการเจาะระเบิดและใช้อุปกรณ์ขุดหรือการเจาะปล่องลงใต้ดิน การเจาะอุโมงค์ แนวนอนเข้าหาสายแร่ การเจาะอุโมงค์เปิดออกสู่ภายนอกแหล่งแร่ การจัดเตรียมอุปกรณ์ที่ใช้ในการแยกและลำเลียงแร่ที่แยกโดยใช้น้ำยาเคมีละลายแร่ การสร้างบ่อพักตะกอนหรือหางแร่ การสร้างอาคารสำนักงาน คลังสินค้า อาคารซ่อมบำรุง การก่อสร้างบ้านพักอาศัยให้พนักงานในเมือง

การก่อสร้างโรงงานแต่งแร่และแยกแร่ (Concentration and Separation plants) การขนย้ายและเก็บกองเศษหิน และมูลดินทราย เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 5 การนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต)

ขั้นตอนนี้เกี่ยวข้องกับการสกัดเอาแร่ที่มีค่ามาผลิตเป็นแร่ที่มีเปอร์เซ็นต์สูงขึ้นตามที่ตลาดต้องการและขนส่งได้ โดยการนำแร่มาผ่านกระบวนการแต่งแร่ด้วยการย่อย (Crushing) การบดแร่ (Grinding) การคัดขนาด (Screening) การลอยแร่ (Floatation) และกระบวนการอื่นๆ ก่อนการขาย

ขั้นตอนที่ 6 การรื้อถอน และการฟื้นฟู

ขั้นตอนนี้เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนระบบสาธารณูปโภค ขนย้ายเศษซากและฟื้นฟูสภาพแวดล้อมในบริเวณที่ผ่านการทำเหมืองแล้ว หลังจากการทำเหมืองสิ้นสุดลง

จุดสิ้นสุดของแต่ละขั้นตอนของกิจกรรม

(Distinguishing between the Phases)

โดยทั่วไป กิจกรรมในขั้นตอนต่างๆ ก่อนการผลิตนั้น มักเริ่มขึ้นเป็นระยะเวลายาวนานก่อนที่การผลิตจะเริ่มขึ้น และมีต้นทุนเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้ กิจกรรมการสำรวจและผลิตแร่หลายขั้นตอนอาจเกิดควบคู่ไปพร้อมกัน เช่น มักมีการเจาะสำรวจเพื่อสำรวจแหล่งทรัพยากรอย่างต่อเนื่องแม้ว่าจะมีการผลิตแล้วก็ตาม หรือ กิจกรรมในการพัฒนาแหล่งทรัพยากรอาจเกิดควบคู่ไปกับการสำรวจแหล่งทรัพยากร การประเมินค่าแหล่งทรัพยากร และการผลิต ดังนั้น การกำหนดจุดสิ้นสุดของแต่ละขั้นตอนจึงทำได้ยาก แต่มีความสำคัญต่อการบันทึกต้นทุนที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอน (Chartered Accountants of Canada, 2012a; KPMG International, 2012; Pricewaterhouse Coopers, 2007) ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1

ต้นทุนในขั้นตอนที่ 1 เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการได้รับสิทธิการอนุญาตให้สำรวจพื้นที่ เช่น ค่าจ้าง นักธรณีวิทยา เป็นต้น ถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

ขั้นตอนที่ 2 และขั้นตอนที่ 3

ต้นทุนในการสำรวจแหล่งทรัพยากรในขั้นตอนที่ 2 เป็นต้นทุนในการค้นหาทรัพยากรแร่ (Chartered Accountants of Canada, 2012a) ซึ่งยังไม่ทราบว่าจะพบหรือไม่ ส่วนต้นทุนในการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรในขั้นตอนที่ 3 เป็นต้นทุนในการประเมินความเป็นไปได้เชิงเทคนิค และเชิงพาณิชย์ของทรัพยากรแร่ เช่น การประเมินได้ว่าจุดสิ้นสุดของต้นทุนในขั้นตอนที่ 1 กับขั้นถัดไปยาก โดยใช้วันที่กิจการได้รับสิทธิตามกฎหมาย และรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการได้รับสิทธิตามกฎหมายทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่าย แต่การพิจารณาว่าต้นทุนใดบ้างเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในขั้นตอนที่ 2 และต้นทุนใดบ้างเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในขั้นตอนที่ 3 ให้ถูกต้องทำได้ยากกว่าแต่มีความสำคัญอย่างมาก โดยเฉพาะกรณีที่เกิดการเลือกที่จะรับรู้ต้นทุนในขั้นตอนที่ 2 เป็นค่าใช้จ่าย และรับรู้ต้นทุนในขั้นตอนที่ 3 เป็นสินทรัพย์

ขั้นตอนที่ 3 และขั้นตอนที่ 4

ขั้นตอนที่ 3 การประเมินค่าแหล่งทรัพยากร ถือว่าสิ้นสุดลงหลังจากที่ได้ประเมินความเป็นไปได้ทางเทคนิค และความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ที่ได้พิสูจน์แล้วว่าการพัฒนาแหล่งทรัพยากรมีความคุ้มค่า กิจการมีความพร้อมด้านการจัดหาเงินและสามารถระบุได้ว่ามีตลาดหรือมีสัญญาซื้อขายระยะยาวสำหรับผลผลิตที่ได้ และผู้บริหารได้สนใจแล้วว่า จะพัฒนาเหมืองหรือไม่ จุดแบ่งแยกขั้นตอนที่ 3 การประเมินค่าแหล่งทรัพยากรและขั้นตอนที่ 4 การพัฒนาแหล่งทรัพยากรก็มีความสำคัญมากเช่นกัน หากกิจการเลือกที่จะรับรู้ต้นทุนในขั้นตอนที่ 3 เป็นค่าใช้จ่ายและรับรู้ต้นทุนในขั้นตอนที่ 4 เป็นสินทรัพย์ นอกจากนี้ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า (ขั้นตอนที่ 2 และ 3) และรายจ่ายในขั้นตอนที่ 4 การพัฒนาแหล่งทรัพยากรอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีคนละฉบับ กล่าวคือ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากร ส่วนวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่าย

ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรนั้น เป็นไปตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้นทุนหลักในขั้นตอนการประเมินค่าแหล่งทรัพยากร เป็นต้นทุนเกี่ยวกับการวางแผนและการประเมินความเป็นไปได้ แต่ต้นทุนในการพัฒนาจะเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึงทรัพยากรแร่ หลังจากผู้บริหารได้ตัดสินใจแล้วว่า จะพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่

เมื่อมีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้ทางเทคนิค และความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ในการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้ กิจการต้องโอนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่ามาเป็นสินทรัพย์จากการพัฒนา (Development Assets) รายการที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ผู้บริหารตัดสินใจว่าจะพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่ แม้จะเป็นรายการเกี่ยวกับการสำรวจหรือประเมินค่าแหล่งแร่ โดยปกติจะถือเป็นต้นทุนในการพัฒนา (PricewaterhouseCoopers, 2007) และต้นทุนในการก่อสร้างสาธารณูปโภค สิ่งอำนวยความสะดวก โรงงานและอุปกรณ์ที่ใช้ในการขนส่งและผลิตแร่ให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (KPMG International, 2012)

ขั้นตอนที่ 4 และขั้นตอนที่ 5

จุดแบ่งแยกขั้นตอนที่ 4 การพัฒนาแหล่งทรัพยากร และขั้นตอนที่ 5 การนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต) ก็มีความสำคัญมากเช่นกัน เนื่องจากรายการที่เกิดขึ้นตอนการนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต) จะไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์อีกต่อไปแต่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่คิด และเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จากการพัฒนา การพิจารณาว่าขั้นตอนการนำทรัพยากรแร่ไปใช้ (ผลิต) เริ่มขึ้นเมื่อใด ในอุตสาหกรรมเหมืองแร่คือ การผลิตเริ่มในตอนที่มีการผลิตในระดับที่เป็นระดับการผลิตเพื่อการค้าเชิงพาณิชย์ (Commercial Level of Production) ซึ่งอาศัยการพิจารณาร่วมกันระหว่างนักบัญชี วิศวกร นักธรณีวิทยา โดยอาจขอความเห็นจาก (Chartered Accountants of Canada, 2012b; PricewaterhouseCoopers, 2007)

- การผลิตถึงระดับกำลังการผลิตเป้าหมายที่กำหนดไว้เป็นเปอร์เซ็นต์ของกำลังการผลิตที่ออกแบบไว้
- การสกัดแร่ทำได้ถึงระดับที่คาดหวังไว้
- มีผลผลิตอย่างต่อเนื่อง ซึ่งระดับกำลังการผลิตเป้าหมายและปริมาณแร่ที่คาดว่าจะเพิ่มขึ้นม ใช้เพื่อการค้าได้ จะกำหนดไว้ล่วงหน้า

อนึ่ง การพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่จะดำเนินต่อเนื่องไปจนถึงภายหลังจากที่การผลิตเริ่มขึ้นแล้ว เช่น การขยายปล่องอุโมงค์ หรือการเปิดหน้าดินระหว่างที่การผลิตได้เริ่มขึ้นแล้ว เป็นต้น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่รวมกันเป็น สินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากต้นทุนดังกล่าว (KPMG International, 2012)

ขั้นตอนที่ 5 และขั้นตอนที่ 6

อายุการดำเนินงานของเหมืองถือว่าสิ้นสุดลง เมื่อเริ่มแรกถูกนำมาใช้หมดไปหรือเมื่อเหมืองถูกปิดลง เนื่องจากเหตุผลอื่น และการลำเลียงสินแร่ เข้าสู่โรงงานหุุด หรือกระบวนการผลิตสิ้นสุดลง ตัวอย่าง ต้นทุนที่เกิดในช่วงของการรื้อถอนและฟื้นฟู ได้แก่

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

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

แม่บทการบัญชีให้นิยามของสินทรัพย์ไว้ว่าหมายถึง “ทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการที่เป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต และก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ในอนาคต” และกำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์เมื่อ

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (ซึ่งในกรณีกิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่เป็นการนำแร่ทรัพยากรแร่มาใช้ในเชิงพาณิชย์ หรือการขายสินทรัพย์ในการสำรวจ หรือทำเหมือง) และ
- สินทรัพย์มีต้นทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

สำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ จะถือว่าเป็นทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการเมื่อกิจการมีสิทธิตามกฎหมายหรือมีอำนาจในการที่จะได้มาซึ่งสิทธิทางกฎหมายในการสำรวจพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง ราคาทุนสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือโดยวัดจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง แต่รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่อาจไม่เข้าเงื่อนไขมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้ทุกรายการ (PricewaterhouseCoopers, 2007)

จากนิยามของสินทรัพย์ข้างต้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการสำรวจ เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการได้สิทธิตามกฎหมายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด การสำรวจแหล่งทรัพยากรมักเกิดขึ้นโดยหวังว่าจะพบแหล่งทรัพยากรแร่ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ต่อจากการค้นพบจะค่อนข้างต่ำ จึงอาจไม่เป็นที่ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์คืนจากรายจ่ายในการสำรวจ ทั้งนี้ ภายใต้แนวคิดของแบบการบัญชี รายจ่ายในการสำรวจจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย แต่ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่า รายจ่ายในการสำรวจทุกรายการต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด บางรายการอาจรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ เช่น รายจ่ายในการสำรวจในบริเวณใกล้เคียงกับเหมืองที่ทำอยู่แล้ว ซึ่งกิจการมีความรู้เป็นอย่างดีเกี่ยวกับแหล่งทรัพยากรแร่ในบริเวณดังกล่าว และกิจการได้สร้างสาธารณูปโภค สิ่งอำนวยความสะดวก และโรงงานที่ต้องใช้ในการนำทรัพยากรแร่ที่คาดว่าจะนำมาใช้ประโยชน์ เป็นต้น ส่วนขั้นตอนการประเมินค่าแหล่งทรัพยากร แร่จะเป็นขั้นตอนที่ก้าวกั้น

กว่าขั้นตอนการสำรวจ แต่ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะพิสูจน์ได้ก็ต่อเมื่อการศึกษาความเป็นไปได้สิ้นสุดลง และแสดงให้เห้นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ต้นทุนในการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่เกิดก่อนการศึกษาความเป็นไปได้เสร็จสิ้นลงจึงควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อได้แบบการบัญชี (PricewaterhouseCoopers, 2007)

ดังนั้น หากไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่เกิดก่อนการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (ซึ่งอาจพิจารณาจากการที่กิจการพบว่าปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว (Proved Reserve) หรือปริมาณสำรองที่คาดว่าจะพบ (Probable Reserve) หรือมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของศักยภาพในการสำรวจเป็นบวก) เกือบทั้งหมดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด (KPMG International, 2012) แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 อนุญาตให้กิจการกำหนดประเภทของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่กิจการจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ไว้เป็นนโยบายบัญชีดังที่จะอธิบายในส่วนต่อไป

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

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IFRS 6 : Exploration for and Evaluation of Mineral Resources (Bound volume 2009)) ใช้กับราย

จ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เท่านั้น ซึ่งได้ให้คำนิยามของรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ว่าหมายถึง “รายจ่ายที่เกิดขึ้นของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งเกิดขึ้นก่อนการพิสูจน์ความเป็นไปได้ทางเทคนิค และความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรมาใช้” และไม่นำไปถือปฏิบัติกับ

รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการสำรวจและการประเมินค่าทรัพยากรแร่ เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้รับสิทธิตามกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ระบุไว้

หลังจากที่ได้มีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรมาใช้

นโยบายบัญชี (Accounting Policy)

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 จะกำหนดขึ้น รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นเรื่องที่ยังไม่เคยมีมาตรฐานการบัญชีที่กล่าวถึงการบัญชีไว้เป็นการเฉพาะ นโยบายบัญชีที่กิจการ ซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ให้อยู่จึงมีความหลากหลาย ตั้งแต่การรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ที่ถือเป็นสินทรัพย์ จนเป็นแบบที่รับรู้รายจ่ายที่อันทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด โดยปกติ ในการกำหนดนโยบายบัญชีสำหรับรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินยังไม่ได้ระบุไว้เป็นการเฉพาะ กิจการจึงมาข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด มาถือปฏิบัติ ซึ่งสองย่อหน้าดังกล่าวกำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

1. ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

2. คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี

3. ประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับแม่บทการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี วรรณกรรมทางการบัญชี และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม โดยต้องไม่ขัดแย้งกับ 1. และ 2.

แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ข้อยกเว้นเป็นการชั่วคราวในการนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด มาถือปฏิบัติ กล่าวคือ ในการกำหนดนโยบายบัญชี ผู้บริหารไม่ต้องพิจารณาข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกันและไม่ต้องอ้างอิงคำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ก็ไม่ได้มีข้อกำหนดให้กิจการที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต้องรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่อย่างไร แต่อนุญาตให้กิจการกำหนดนโยบายบัญชีซึ่งระบุถึงประเภทของรายจ่ายที่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าได้เอง และนำนโยบายดังกล่าวมาใช้ปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ นอกจากนี้ กิจการยังสามารถใช้นโยบายบัญชีเดิมที่กิจการถือปฏิบัติอยู่ต่อไปได้ หากนโยบายบัญชียังคงทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจและมีความน่าเชื่อถือ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (Deloitte, 2005; KPMG IFRG LIMITED, 2005; PricewaterhouseCoopers, 2007)

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ (Initial Recognition and Measurement)

สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าต้องวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการโดยใช้ราคาทุน ส่วนราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะประกอบด้วยรายจ่ายใดบ้าง ขึ้นอยู่นโยบายบัญชีที่กิจการกำหนดไว้ ในการกำหนดประเภทของรายจ่ายที่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า กิจการจะต้องพิจารณาระดับความเกี่ยวข้องของรายจ่ายกับการพบทรัพยากรแร่ นั้น ๆ รายจ่ายที่ยังมีความเกี่ยวข้องกับการพบทรัพยากรแร่ อย่างเฉพาะเจาะจงมากขึ้นเพียงใด การบันทึกรายจ่ายนั้นเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า ก็ถือได้ว่าจะยังทำให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจและมีความน่าเชื่อถือ (KPMG IFRG LIMITED, 2005) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ได้ให้ตัวอย่างของรายจ่ายที่อาจบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าไว้ดังนี้

- 1) การได้มาซึ่งสิทธิในการสำรวจ
- 2) การศึกษาทางด้านภูมิประเทศ ธรณีวิทยา ภูมิศาสตร์ และธรณีฟิสิกส์
- 3) การขุดเจาะสำรวจ
- 4) การขุด
- 5) การเลือกตัวอย่าง
- 6) กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นไปได้ทางด้านเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการนำทรัพยากรแร่ มาใช้

อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่ารายจ่ายข้างต้นจะต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเสมอไป และกิจการยังอาจจะรายจ่ายนอกเหนือจากตัวอย่างข้างต้นเป็นรายจ่ายที่ควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าได้อีกด้วย หากมีความเกี่ยวข้องของรายจ่ายกับการพบแหล่งทรัพยากรแร่ อย่างเฉพาะเจาะจง (Chartered Accountants of Canada 2012d; KPMG IFRG LIMITED, 2005;

PricewaterhouseCoopers, 2007) เช่น จำหน่ายเงินที่จ่ายให้กับบุคคลที่สามเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในโครงการใดก็ได้ พิสูจน์แล้วว่าเป็นความเป็นไปได้ทางเทคนิคและเชิงพาณิชย์ ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป (General and Administration Overhead) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เป็นต้น

สำหรับต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น หรือรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า กิจการอาจกำหนดให้รับรู้ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้นตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงิน ออการ และอุปกรณ์ หรือรับรู้ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เป็นต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (KPMG IFRG LIMITED, 2005) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่จัดเป็นต้นทุนทางตรงอาจประกอบด้วย

- 1) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่ทำงานในโครงการการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรโครงการใดโครงการหนึ่งเฉพาะ
- 2) ต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรโครงการใดโครงการหนึ่งเฉพาะ
- 3) ค่าธรรมเนียมทางกฎหมายหรือค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับโครงการการสำรวจ และประเมินค่าแหล่งทรัพยากรโครงการใดโครงการหนึ่งเฉพาะ

สิ่งสำคัญที่ต้องคำนึงถึงในการใช้นโยบายในการรับรู้ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า คือ กิจการต้องมีระบบข้อมูลที่ดีพอที่จะติดตามและระบุได้ว่ารายจ่ายใดเป็นต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ (KPMG IFRG LIMITED, 2005)

หากกิจการมีภาระผูกพันเกี่ยวกับการรื้อถอนและการฟื้นฟูสภาพให้กลับคืนดังเดิม ซึ่งเป็นผลมาจากสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (Measurement after Recognition)

หลังการรับรู้รายการ กิจการสามารถเลือกใช้วิธีราคาทุน (Cost Model) หรือวิธีการตีราคาใหม่ (Revaluation Model) ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า ดังรายละเอียดต่อไปนี้ (KPMG IFRG LIMITED, 2005)

วิธีราคาทุน

ภายหลังจากการรับรู้รายการรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าขึ้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

กิจการต้องปันส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน หรือที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุทราบได้แน่นอนไปเป็นค่าใช้จ่ายอย่างเป็นระบบในรูปของค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายตามลำดับ สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนไม่ต้อง

ตัดจำหน่าย แต่โอกาสน้อยมากที่สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

วิธีการตีราคาใหม่

การตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น ยานพาหนะ หรืออุปกรณ์ชุดเจาะ) ให้ถือปฏิบัติตามวิธีที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ส่วนการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิในการชุดเจาะ) ให้ถือปฏิบัติตามวิธีที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนอาจตีราคาใหม่ หากสินทรัพย์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ราคาที่ตีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่อีกด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน ให้กำหนดจากการประเมินราคาที่ใช้หลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดโดยผู้ประกอบวิชาชีพด้านการประเมินราคา หรือราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคานั้นเอง โดยทั่วไป การกำหนดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจ และการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดทำได้ยาก เนื่องจากสินทรัพย์เหล่านี้มักมีลักษณะเฉพาะและมีการซื้อขายน้อยมาก จึงอาจไม่มีตลาดที่จะใช้อ้างอิงในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ เว้นแต่เป็นส่วนหนึ่งของการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กิจการอาจจำเป็นต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุนเปลี่ยนแปลงหักค่าเสื่อมราคาสะสม ความยุ่งยากในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมทำให้การตีราคาใหม่ไม่ค่อยใช้กันในทางปฏิบัติ

การตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจ และการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน อาจมีไม่มากในทางปฏิบัติเช่นกัน เนื่องจากสินทรัพย์เหล่านี้ มีลักษณะเฉพาะตัว จึงอาจไม่มีราคาในตลาดซื้อขายคล่องที่ กิจการต้องอ้างอิงในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่จัดประเภทเป็น สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

หากกิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องตี ราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตาม บัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา การรายงานอย่างมีสาระสำคัญ ความถี่ในการตีราคา ใหม่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ที่มีการตีราคาใหม่นั้น

การด้อยค่า (Impairment)

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์ อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่า มีข้อบ่งชี้ ดังกล่าว กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของ สินทรัพย์นั้น ถ้ามูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะ ได้รับคืน ถือว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าและ กิจการต้อง รับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการทดสอบ การด้อยค่าของสินทรัพย์ให้ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่ละรายการ ยกเว้นกรณีสินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแส เงินสดรับจากการใช้ซึ่งเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่ เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ในกรณีเช่นนี้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อ ให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณา รวมอยู่ มาตรฐาน การบัญชีฉบับดังกล่าวยังมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการกลับ รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วย สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 กำหนด ให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจาก

การสำรวจและการประเมินค่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และเปิดเผย ข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 กำหนดให้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการ สำรวจและการประเมินค่า 12 ข้อ คือ

1. หลังจากที่ได้มีการพิสูจน์ถึงความเป็นไปได้ทาง เทคนิค และความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำเอา ทรัพยากรแร่ขึ้นมาใช้ หรือไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับแล้ว และสินทรัพย์ที่เกิดจาก การสำรวจและการประเมินค่าจะต้องจัดประเภทใหม่เป็น สินทรัพย์จากการพัฒนา

2. แม้มีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่ามูลค่า ตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจ และประเมินค่า อาจสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

จะเห็นได้ว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้ สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน ซึ่งต่างจากการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์อื่น นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 ยังได้กำหนดข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เป็นสิ่งที่ชี้ให้ เห็นว่ากิจการต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าไว้โดยเฉพาะและ แตกต่างไปจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่กำหนดไว้ ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เนื่องจากการยากที่จะได้ข้อมูล เพื่อประมาณกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต จากสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 ข้อเท็จจริงและ สถานการณ์ข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งข้อดังต่อไปนี้ เป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่ากิจการต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับ สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจ และการประเมินค่า

- ระยะเวลาซึ่งกิจการมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลง หรือระยะเวลาดังกล่าวกำลังจะหมดลง ในระยะเวลาอันใกล้ และสิทธิดังกล่าวไม่ได้คาดว่าจะมีการต่ออายุ
- ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดทำงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการดำเนินการสำรวจ และการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้
- การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ ไม่ได้ทำให้กิจการได้รับทรัพยากรแร่ในจำนวนที่สามารถนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ได้และกิจการตัดสินใจหยุดดำเนินการในพื้นที่ดังกล่าว
- มีข้อมูลเพียงพอที่ทำให้สามารถระบุได้ว่า มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเมื่อพัฒนาเสร็จหรือเมื่อมีการขายจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องประเมินว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์เหล่านี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 ยังกำหนดให้กิจการ ซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่กำหนดนโยบายการบัญชีในการปันส่วนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ ดังนั้น ระดับขั้นที่สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะต้องประเมินการด้อยค่าจึงเป็นเรื่องที่กิจการกำหนดได้เองไว้เป็นนโยบายบัญชี อาจไม่ใช่ระดับสินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นในคำนิยามของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ระดับที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าอาจประกอบด้วยหน่วยที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหนึ่งหน่วยหรือมากกว่าก็ได้ แต่หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดดังกล่าวจะต้องมีขนาดไม่เล็กเกินไป การดำเนินงานที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนการดำเนินงาน (Chartered Accountants of Canada, 2012e; KPMG IFRG LIMITED, 2005; KPMG International, 2012; PricewaterhouseCoopers, 2007)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (Changes in Accounting Policies)

กิจการอาจเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ผลการเงินแสดง (1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจมากขึ้นและไม่ได้ทำให้ความน่าเชื่อถือลดลง หรือ (2) ทำให้มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น และไม่ได้ทำให้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ลดลง กิจการต้องพิจารณาถึงหลักของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจและความน่าเชื่อถือโดยใช้เกณฑ์ตามเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (Deloitte, 2005; KPMG IFRG LIMITED, 2005; KPMG International, 2012; PricewaterhouseCoopers, 2007)

การแสดงรายการ (Presentation)

สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าบางรายการเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิในการขุดเจาะ สิทธิในการสำรวจ ต้นทุนในการศึกษาทางด้านภูมิประเทศ ธรณีวิทยา ภูมิศาสตร์ และธรณีฟิสิกส์ ต้นทุน

ในการขุดเจาะสำรวจ ต้นทุนในการขุด ต้นทุนในการเลือกตัวอย่าง และต้นทุนในการประเมินความเป็นไปได้ทางด้านเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการนำทรัพยากรแร่มาใช้ เป็นต้น ในขณะที่สินทรัพย์บางรายการเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น ยานพาหนะ หรืออุปกรณ์ขุดเจาะ เป็นต้น) กิจกรรมต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตนตามลักษณะของสินทรัพย์ และใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ เมื่อมีการใช้สินทรัพย์ที่มีตัวตนเพื่อพัฒนาสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน จำนวนของสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ใช้ไปจะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ไม่ได้ทำให้สินทรัพย์ที่มีตัวตนเปลี่ยนเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

เมื่อมีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ในการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้ กิจกรรมต้อง (1) หยุดการบันทึกการจ่ายในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า (2) ต้องมีการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าและรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าก่อนการจัดประเภทรายการใหม่ และ (3) จัดประเภทสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าใหม่ เป็นสินทรัพย์จากการพัฒนา (Development Assets)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ห้ามมิให้รับรู้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่ ให้ใช้แนวปฏิบัติในการรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการพัฒนา ตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนและมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่องที่ดินอาคาร และอุปกรณ์ (Deloitte, 2005; KPMG IFRG LIMITED, 2005; KPMG International, 2012; PricewaterhouseCoopers, 2007)

การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งระบุและอธิบายจำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบการเงินที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีของกิจการเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า รวมถึงการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์
- จำนวนสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน รายได้และค่าใช้จ่าย กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานและกิจกรรมการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่า อาจมีบางส่วนที่จัดเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิในการเจาะสำรวจ เป็นต้น และส่วนที่จัดเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ บางกิจการอาจจัดสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เนื่องจากถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของที่ดินที่เป็นแหล่งทรัพยากรแร่ กิจกรรมอื่นอาจจัดสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากเกี่ยวข้องกับใบอนุญาตในการสำรวจหรือทำเหมือง

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามการจัดประเภทของสินทรัพย์

บรรณานุกรม

กรมทรัพยากรธรณี. ไม่ระบุปี ก., *ขั้นตอนการสำรวจ*, ค้นที่: www.dmr.go.th/main.php?filename=survey7, ค้นพบ 1 กุมภาพันธ์ 2555.

กรมทรัพยากรธรณี. ไม่ระบุปี ข., *วัตถุประสงค์และเทคนิคการสำรวจแร่*, ค้นที่: www.dmr.go.th/main.php?filename=survey3, ค้นพบ 1 กุมภาพันธ์ 2555.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552, *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่*, กรุงเทพฯ.

Chartered Accountants of Canada. 2012a, *Viewpoints: Applying IFRSs in the Mining Industry: Background on Different Phases of Activities of a Mining Entity*, Available: http://www.cica.ca/research-and-guidance/research-activities/recent-publications/pf_item48861.aspx, Accessed: 1 February 2012.

Chartered Accountants of Canada. 2012b, *Viewpoints: Applying IFRSs in the Mining Industry: Commencement of commercial production*, Available: http://www.cica.ca/research-and-guidance/research-activities/recent-publications/pf_item48861.aspx, Accessed: 1 February 2012.

Chartered Accountants of Canada. 2012c, *Viewpoints: Applying IFRSs in the Mining Industry: Depletion of a mine in the production phase: useful life of the mine*, Available: http://www.cica.ca/research-and-guidance/research-activities/recent-publications/pf_item48861.aspx, Accessed: 1 February 2012.

Chartered Accountants of Canada. 2012d, *Viewpoints: Applying IFRSs in the Mining Industry: Exploration and evaluation expenditures*, Available: http://www.cica.ca/research-and-guidance/research-activities/recent-publications/pf_item48861.aspx, Accessed: 1 February 2012.

activities/recent-publications/pf_item48861.aspx, Accessed: 1 February 2012.

Chartered Accountants of Canada. 2012e, *Viewpoints: Applying IFRSs in the Mining Industry: Impairment of exploration and evaluation assets*, Available: http://www.cica.ca/research-and-guidance/research-activities/recent-publications/pf_item48861.aspx, Accessed: 1 February 2012.

Deloitte. 2005, *IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources – IAS Plus**, Available: www.iasplus.com/iasplus/501ifrs6.pdf, Accessed: 1 February 2012.

IASB. 2009, *IFRS – Exploration and Evaluation of Mineral Resources*, Available: <http://www.worldwideinfo.com/pdf/IFRS/IFRS6.pdf>, Accessed: 1 February 2012.

KPMG IFRG Limited. 2005, *First Impressions: IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*, Available: <http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/IFRS/First-impressions-IFRS-6.pdf>, Accessed: 22 February 2012.

KPMG International. 2012, *Energy & Natural Resources: Impact of IFRS: Mining*, Available: <http://www.kpmg.com/ca/en/whatwedo/industries/mining/pages/default.aspx>, Accessed: 1 February 2012.

PricewaterhouseCoopers. 2007, *Energy, Utilities & Mining Financial Reporting in the Mining Industry* International Financial Reporting Standards June 2007*, Available: http://www.pwc.com/en_GX/gx/energy-utilities-mining/pdf/ifrs-mining.pdf, Accessed: 1 February 2012.