

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖๕/๒๕๖๐

เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๒๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๗๑/๒๕๕๙ เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๒๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๒๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 20 เรื่อง ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRIC Interpretation 20: Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง **ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน**

อ้างอิง

ความเป็นมา	1
ขอบเขต	6
ประเด็น	7
มติ	8
การรับรู้ต้นทุนการเปิดหน้าดินที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิตเป็นสินทรัพย์	8
การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน	12
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมเปิดหน้าดิน	14
ภาคผนวก ก	
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง **ต้นทุนการเปิดหน้าดิน** ในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 16 และ ภาคผนวก ก

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง **ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน**

อ้างอิง

- กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง **การนำเสนองบการเงิน** (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง **สินค้าคงเหลือ** (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง **ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์** (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง **สินทรัพย์ไม่มีตัวตน** (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเป็นมา

- 1 ในการดำเนินการทำเหมืองผิวดิน กิจการอาจพบว่ากิจการจำเป็นที่จะนำของเสียในเหมืองออกไป (“ดินและหินที่ปกคลุมอยู่บนชั้นของแร่”) เพื่อให้เข้าถึงแหล่งสินแร่ โดยกิจกรรมการนำของเสียในเหมืองออกไปนี้ เรียกว่า “การเปิดหน้าดิน”
- 2 ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาเหมือง (ก่อนที่จะเริ่มการผลิต) ต้นทุนการเปิดหน้าดินมักจะถูกตั้งขึ้นเป็นสินทรัพย์ราวกับเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการปลูกสร้างอาคาร การพัฒนา และการก่อสร้างเหมือง ซึ่งเสื่อมค่าได้ ต้นทุนเหล่านี้จะถูกคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบ ซึ่งส่วนใหญ่ใช้วิธีจำนวนผลผลิต โดยเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อมีการเริ่มต้นการผลิต
- 3 กิจการเหมืองแร่อาจจะยังคงเอาดินและหินที่ปกคลุมอยู่บนชั้นของแร่ ออกและเกิดต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตของการทำเหมือง
- 4 วัตถุประสงค์ที่นำออกไปตอนเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตมักไม่จำเป็นต้องเป็นของเสียทั้งหมด แต่มักจะมีสินแร่และของเสียรวมกัน อัตราส่วนของสินแร่ต่อของเสียสามารถเป็นอัตราที่ต่ำจนถึงขนาดที่ไม่คุ้มค่าทางเศรษฐกิจหรือสูงจนก่อให้เกิดกำไร การเปิดหน้าดินซึ่งมีอัตราส่วนของสินแร่ต่อของเสียต่ำ อาจจะก่อให้เกิดวัตถุประสงค์ที่สามารถนำไปใช้ได้ซึ่งสามารถนำไปใช้ในการผลิตสินค้าคงเหลือ การเปิดหน้าดินอาจทำให้เข้าถึงวัตถุประสงค์ที่ลดลงไปที่มีอัตราส่วนของสินแร่ต่อของเสียที่สูงขึ้นอีกด้วย ดังนั้นกิจกรรมการเปิดหน้าดินก่อให้เกิดประโยชน์ถึงสองอย่างคือสินแร่ที่สามารถนำมาใช้ในการผลิตสินค้าคงเหลือ และความสามารถที่ดีขึ้นในการเข้าถึงปริมาณวัตถุประสงค์ที่จะขุดในอนาคตได้เพิ่มมากขึ้น
- 5 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะพิจารณาว่าเมื่อใดที่ควรจะบันทึกบัญชีและวิธีการใดทางบัญชีในการบันทึกประโยชน์ทั้งสองชนิดแยกออกมาต่างหากจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน รวมทั้งวิธีการวัดผลประโยชน์เหล่านี้ในตอนเริ่มแรกและการวัดค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

ขอบเขต

- 6 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับต้นทุนการนำของเสียออกไปที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการทำเหมืองผิวดินในช่วงการผลิต (“ต้นทุนการเปิดหน้าดินที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิต”)

ประเด็น

- 7 ประเด็นที่ระบุในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้แก่
- 7.1 การรับรู้ต้นทุนการเปิดหน้าดินที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิตเป็นสินทรัพย์
 - 7.2 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน และ
 - 7.3 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน

มติ

การรับรู้ต้นทุนการเปิดหน้าดินที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิตเป็นสินทรัพย์

- 8 ในกรณีที่ประโยชน์ที่ได้รับจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินรับรู้ในรูปแบบของสินค้าคงเหลือที่ผลิตได้ กิจการต้องบันทึกต้นทุนในกิจกรรมการเปิดหน้าดินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่ประโยชน์ที่ได้รับคือการเข้าถึงสินแร่ได้ดีขึ้น กิจการต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านี้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ซึ่งการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หมายถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เป็น “สินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน”
- 9 กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 9.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (สามารถเข้าถึงมวลสินแร่ได้ดีขึ้น) ที่จะเกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน
 - 9.2 กิจการสามารถระบุส่วนประกอบของมวลสินแร่ที่สามารถเข้าถึงได้ดีขึ้น และ
 - 9.3 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการเปิดหน้าดินที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบดังกล่าวสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 10 สินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินต้องบันทึกบัญชีเป็นส่วนเพิ่มหรือส่วนที่เพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีอยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินจะบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่มีอยู่
- 11 สินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินจะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเช่นเดียวกับสินทรัพย์ที่มีอยู่ กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ลักษณะของสินทรัพย์ที่มีอยู่จะกำหนดว่า กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน

- 12 กิจการต้องวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นต้นทุนสะสมที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการดำเนินกิจกรรมการเปิดหน้าดินที่ทำให้การเข้าถึงองค์ประกอบของสินแร่ได้ดีขึ้น รวมถึงการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกี่ยวข้องโดยตรง การดำเนินการบางอย่างอาจเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับกิจกรรมการเปิดหน้าดิน ซึ่งตามแผนของกิจกรรมการเปิดหน้าดินไม่จำเป็นต้องมีการดำเนินการบางอย่างเหล่านี้ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานดังกล่าวต้องไม่รวมอยู่ในต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน
- 13 ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินและสินค้านำมาซึ่งผลิตได้ไม่สามารถระบุแยกได้ กิจการต้องปันส่วนต้นทุนการเปิดหน้าดินที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิตระหว่างสินค้านำมาซึ่งผลิตได้และสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินโดยใช้เกณฑ์การปันส่วนที่อ้างอิงจากตัววัดการผลิตที่เกี่ยวข้อง ตัววัดการผลิตดังกล่าวจะถูกใช้คำนวณสำหรับส่วนประกอบของมวลสินแร่ซึ่งระบุได้ และจะถูกนำมาใช้เป็นเกณฑ์เทียบเคียงในการระบุระดับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดในอนาคตจากกิจกรรมที่ได้เกิดขึ้นแล้ว ตัวอย่างของตัววัดการผลิตดังกล่าวได้แก่
- 13.1 ต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้เปรียบเทียบกับต้นทุนที่คาดว่าจะเกิด
 - 13.2 ปริมาณของเสียที่สกัดออกไปเปรียบเทียบกับปริมาณของเสียที่คาดว่าจะสกัดออกไปจากปริมาณสินแร่ที่ผลิต และ
 - 13.3 ปริมาณแร่ที่มีอยู่ในสินแร่ที่สกัดได้เปรียบเทียบกับปริมาณแร่ที่คาดว่าจะสกัดได้จากปริมาณสินแร่ที่ผลิต

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน

- 14 ภายหลังการรับรู้เริ่มแรก สินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือราคาที่ตีใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายและหักขาดทุนจากการด้อยค่าในลักษณะเดียวกันกับสินทรัพย์ที่มีอยู่ ซึ่งสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินรวมอยู่เป็นส่วนหนึ่ง
- 15 สินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินต้องคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่คาดไว้ของส่วนประกอบที่ระบุได้ของมวลสินแร่ที่สามารถเข้าถึงได้มากขึ้นซึ่งเป็นผลมาจากกิจกรรมการเปิดหน้าดิน วิธีจำนวนผลผลิตต้องนำมาใช้ ยกเว้นวิธีอื่นมีความเหมาะสมกว่า
- 16 อายุการใช้ประโยชน์ที่คาดไว้ของส่วนประกอบที่ระบุได้ของมวลสินแร่ซึ่งใช้ในการคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่เกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินจะแตกต่างจากอายุการใช้ประโยชน์ที่คาดไว้ซึ่งใช้ในการคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายเหมืองและอายุสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับเหมือง ข้อยกเว้นจากกรณีดังกล่าวจะจำกัดเฉพาะบางสถานการณ์เมื่อกิจกรรมการเปิดหน้าดินได้ให้การเข้าถึงที่ดีขึ้นของมวลสินแร่ส่วนที่เหลือทั้งหมด ตัวอย่างของกรณีนี้อาจเกิดขึ้นในช่วงสุดท้ายของอายุการใช้ประโยชน์ของเหมือง เมื่อส่วนประกอบที่ระบุได้แสดงถึงการสกัดมวลสินแร่ในช่วงสุดท้าย

ภาคผนวก ก

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมีฐานะเทียบเท่ากับส่วนอื่น ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- ก1 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- ก2 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับต้นทุนการเปิดหน้าดินที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิตที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับล่าสุด
- ก3 ณ วันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับล่าสุด สินทรัพย์ใด ๆ ที่เคยรับรู้ก่อนหน้าซึ่งเกิดจากกิจกรรมการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิต (สินทรัพย์ที่เกิดจากการเปิดหน้าดินในอดีต) ต้องจัดประเภทใหม่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่มีอยู่ ซึ่งกิจกรรมการเปิดหน้าดินนั้นเกี่ยวข้องกับเฉพาะในกรณีที่ยังสามารถระบุส่วนประกอบของมวลสินแร่ที่เหลืออยู่ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เกิดจากการเปิดหน้าดินในอดีตดังกล่าว ยอดคงเหลือดังกล่าวต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่คาดไว้ของการระบุส่วนประกอบของมวลสินแร่ซึ่งสินทรัพย์ที่เกิดจากการเปิดหน้าดินในอดีตที่เกี่ยวข้อง
- ก4 หากไม่สามารถระบุส่วนประกอบของมวลสินแร่ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เกิดจากการเปิดหน้าดินในอดีตที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ดังกล่าวต้องรับรู้รายการในกำไรสะสมต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับล่าสุด