

บทที่ 4

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

จากการค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์ : กรณีศึกษาบริษัท ไทยออยล์ จำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีการ แนวทางปฏิบัติทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์ รวมถึงการศึกษาปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานของบริษัท ไทยออยล์ จำกัดในเรื่องที่เกี่ยวกับ การค้ำของสินทรัพย์ โดยทำการศึกษาจากแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์ ในเรื่องที่เกี่ยวข้อง เงื่อนไขของการค้ำ รวมทั้งวิธีการรับรู้และวัดค่าในทางบัญชี การกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการค้ำ รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ค้ำ พร้อมทั้งการนำไปประยุกต์ใช้ในการดำเนินงานของธุรกิจ สำหรับเรื่อง การค้ำของสินทรัพย์ และกรณีศึกษาวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์ ของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด โดยนำงบการเงินและข้อมูลการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์ ในระหว่างปีสิ้นสุด ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2542 และ พ.ศ. 2543 เพื่อแสดงแนวทางปฏิบัติในการนำมาตรฐานการบัญชีมาประยุกต์ใช้เพื่อให้เกิดความเข้าใจยิ่งขึ้น

4.1. สรุปผลการศึกษา

การศึกษาเรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์ : กรณีศึกษาบริษัท ไทยออยล์ จำกัด ได้ทำการศึกษาโดยแยกออกเป็น 2 ส่วน คือ

- แนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำของสินทรัพย์
- กรณีศึกษาบริษัท ไทยออยล์ จำกัด เกี่ยวกับเรื่องการค้ำของสินทรัพย์ ในระหว่างปีสิ้นสุด ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2542 และ พ.ศ. 2543

4.2. การด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ พบว่า ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่กิจการปิดบัญชีและนำเสนองบการเงินต่อสาธารณชน หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อได้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ากิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

กิจการต้องกำหนดราคาขายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสำหรับสินทรัพย์หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าขึ้น กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์โดยประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งานและใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดที่ได้จากประมาณกระแสเงินสด แล้วจึงเปรียบเทียบราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่าเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์

กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยปันส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเพื่อลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือลดค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับสินทรัพย์และลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามสัดส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการ ตามลำดับ

กิจการต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงนั้นให้รับรู้เป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไว้ในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากนี้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น หลังจากที่กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยใช้ราคาตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยราคาซาก การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องเป็นการปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้ไว้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ กิจการต้องกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนเมื่อประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว ในกรณีนี้ กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิน

ทรัพย์สินราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการกลบรายการขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็น

4.3. กรณีศึกษาบริษัท ไทยออยล์ จำกัด เกี่ยวกับเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

บริษัท ไทยออยล์ จำกัด พบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อได้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า จากวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิกได้ส่งผลกระทบต่ออุตสาหกรรมการกลั่นน้ำมัน กำลังการผลิตส่วนเกินที่มีอยู่ประกอบกับการลดลงของปริมาณความต้องการใช้มีผลทำให้ อัตราค่าไรขั้นต้นของการกลั่นลดลงต่ำที่สุดในรอบ 10 ปี ในปี พ.ศ. 2542 ผู้ประกอบธุรกิจโรงกลั่นน้ำมันในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก มีความจำเป็นต้องลดกำลังการผลิตลงอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ และเมื่อพิจารณาแนวโน้มระยะสั้นแล้ว เชื่อว่าอัตราค่าไรขั้นต้นของการกลั่นจะยังคงลดต่ำลงอีกอย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้ เนื่องจากโรงกลั่นใหม่ในประเทศจีน อินเดีย และได้หวัน จะเริ่มทำการผลิตได้ในปี พ.ศ. 2542 และ พ.ศ. 2543

บริษัท ได้จัดให้มีการประเมินราคาสินทรัพย์โดยอิสระทุก 3 ปีถึง 5 ปี ซึ่งมีการประเมินราคาโดยผู้ประเมินราคาอิสระเมื่อปี พ.ศ. 2538 และปี พ.ศ. 2540 ณ วันที่ 30 กันยายน 2538 บริษัท บันทึก ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางส่วน ด้วยราคาประเมิน ซึ่งประกอบด้วยที่ดินทั้งหมดของบริษัทซึ่งบันทึกในราคาที่ประเมิน บริษัทบันทึกส่วนเกินจากการตีราคาไว้ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” ภายใต้ “ส่วนของผู้ถือหุ้น” ในงบดุล

บริษัท ไทยออยล์ จำกัด แบ่งสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดออกเป็น 2 ส่วน คือ โรงกลั่นน้ำมันที่ 1 และ โรงกลั่นน้ำมันที่ 2 หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 1 มีอายุการใช้งานที่เหลืออยู่อีก 15 ปี มีมูลค่า 2,829 ล้านบาท ในขณะที่ โรงกลั่นน้ำมันที่ 3 หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 2 เป็นโรงกลั่นน้ำมันที่สร้างขึ้นใหม่เพื่อรองรับการขยายตัวทางเศรษฐกิจก่อนเกิดวิกฤตการณ์ มีอายุการใช้งานที่เหลืออยู่อีก 19 ปี มีมูลค่า 7,074 ล้านบาท

ในการคำนวณหามูลค่าที่จะได้รับคืนจากการใช้ทรัพย์สิน บริษัทใช้มูลค่าปัจจุบันของประมาณ การกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้โรงกลั่นน้ำมันและทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องตลอดเวลาระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ซึ่งคำนวณโดยใช้อัตราลดก่อนภาษีเงินได้ร้อยละ 10 โดยคำนวณจากอัตราดอกเบี้ย ถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมของบริษัท

จากผลการพิจารณาดังกล่าว บริษัทมีขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวรจำนวน 15,811 ล้านบาท และขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ประเภทอื่นจำนวน 611 ล้านบาท ซึ่งแบ่งเป็นขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวรส่วนที่บันทึกบัญชีไว้ในราคาประเมินมีจำนวน 11,454 ล้านบาท ได้บันทึกเป็นรายการหักจากส่วนเกินทุน จากการตีราคาทรัพย์สิน ขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือจำนวน 4,968 ล้านบาท บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุนปี พ.ศ. 2542

ในระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2543 ผู้บริหารได้แก้ไขอัตราคิดลดก่อนภาษีเงินได้เป็นร้อยละ 8 คำนวณจากอัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมของบริษัท ซึ่งพิจารณาจากข้อสรุปของการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และโครงสร้างทางการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกัน และแก้ไขอัตราแลกเปลี่ยนของเงิน สกุลเหรียญสหรัฐอเมริกาจาก 37.96 บาท เป็น 42.37 บาทต่อหนึ่งเหรียญสหรัฐอเมริกา (ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2543) เพื่อสะท้อนค่าที่แท้จริงของเงินเหรียญสหรัฐอเมริกาในปัจจุบัน ในการนี้บริษัทกลับรายการ ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นจำนวนเงินรวม 13,210 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จำนวน 12,709 ล้านบาท และเป็นส่วนของสินทรัพย์อื่น จำนวน 501 ล้านบาท การกลับรายการค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้บันทึกปรับปรุงกับส่วนเกินทุนจากการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จำนวน 9,452 ล้านบาท และรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2543 จำนวน 3,758 ล้านบาท

4.4. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษามีข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะดังนี้

1) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันทีโดยไม่คำนึงว่าการด้อยค่านั้นเป็นการถาวรหรือชั่วคราว แต่การประเมินราคามูลค่าจากการใช้จัดทำขึ้นโดยใช้กระแสเงินสดในระยะยาว ซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต ทำให้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเปลี่ยนแปลงได้ ดังนั้นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นนี้ ควรที่จะรับรู้เป็นงวด ๆ ตลอดระยะเวลาเดียวกับกระแสเงินสดที่ประมาณการมูลค่าจากการใช้ นอกจากนี้กิจการต้องการขายสินทรัพย์นั้นออกไปจึงควรรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันที

2) การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์มาบังคับใช้ในสภาวะเศรษฐกิจวิกฤตอาจทำให้กิจการถูกซื้อในราคาที่ถูกกว่าความเป็นจริง เพราะสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินของกิจการจะลดลงจากการบันทึกการขายขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

3) การกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าอาจสร้างความสับสนให้กับผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นการพิจารณาการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า ควรจะพิจารณาอย่างต่อเนื่องโดยอาจใช้วิธีการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์โดยปันส่วนอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอแทน

4) อาจมีการโต้แย้งของกิจการต่อข้ออ้างที่ว่าสินทรัพย์ของตนเกิดการด้อยค่าหรือไม่ เนื่องจากปัจจัยในการพิจารณาของผู้ใช้งบการเงินและผู้จัดทำงบการเงินอาจไม่ตรงกัน และสินทรัพย์นั้นยังก่อรายได้ให้กิจการอย่างต่อเนื่อง ทำให้ยากในการปฏิบัติ

5) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นถูกประเมิน โดยการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการกำหนดกระแสเงินสด อัตราคิดลด อายุการใช้งานของสินทรัพย์ อาจเกิดการตกแต่งมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ได้

6) การใช้ราคาขายของสินทรัพย์เปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชี การรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นอาจขัดแย้งกับหลักการดำรงอยู่ของกิจการ และไม่ได้สะท้อนถึงผลการดำเนินงานของผู้บริหารอย่างแท้จริง หากในความเป็นจริงกิจการไม่ได้มีความต้องการขายสินทรัพย์นั้น แม้ว่าราคาขายของสินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่าจากการใช้ก็ตาม