

การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
ศึกษากรณีรายได้และรายจ่ายสำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม
สำหรับกิจการปิโตรเลียม

นายฉัตริน เลิศมาลัยมาลัย

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา	การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามพระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ศึกษากรณีรายได้และรายจ่ายสำหรับ การผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม สำหรับกิจการปิโตรเลียม
โดย	นายฉัตริน เลิศมัลลย์มาลย์
รหัสประจำตัว	608 61687 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก	อาจารย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจรรย์ลาภ
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	อาจารย์วสวัตต์ ชูเชิด
ปีการศึกษา	2561

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก

(อาจารย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจรรย์ลาภ)

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

(อาจารย์วสวัตต์ ชูเชิด)

บทคัดย่อ

ในการคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมสำหรับกิจการสำรวจและปิโตรเลียมนั้น พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมกำหนดให้คำนวณตามวิธีการหลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม และให้หักรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควรและได้จ่ายไปในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร โดยมีมาตราที่เกี่ยวข้องในการคำนวณกำไรสุทธิ คือ มาตรา 22 กล่าวถึงเรื่องรายได้ มาตรา 24 กล่าวถึงและยกตัวอย่างของรายจ่ายตามปกติและจำเป็น มาตรา 25 กล่าวถึงรายการที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น และมาตรา 26 กล่าวถึง การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรา 24 (2) กำหนดว่า ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต เป็นลักษณะของรายจ่ายตามปกติและจำเป็น สามารถนำไปเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ในขณะที่ มาตรา 26 (11) แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันได้กล่าวถึงวิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี จากบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าว ทำให้กิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมมีแนวปฏิบัติสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิเมื่อทำการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมที่แตกต่างกัน โดยมี 2 แนวทางดังนี้ คือ แนวทางที่ 1. เมื่อผลิตปิโตรเลียมได้ จะถือรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีนั้น (Treated as expenses) ในงบกำไรขาดทุนหรือ แนวทางที่ 2. เมื่อผลิตปิโตรเลียมได้ จะถือรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) เป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีนั้น (Treated as inventory) ในงบแสดงฐานะทางการเงิน และถือเป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุนในรอบบัญชีที่ขายปิโตรเลียม การถือปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวที่แตกต่างกันตาม 2 วิธีนั้นส่งผลให้กำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของกิจการในรอบบัญชีที่ผลิตปิโตรเลียมไม่เท่ากัน

จากการศึกษาปัญหาดังกล่าว การถือปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ควรปฏิบัติตามแนวทางที่ 2 คือ ถือเป็นต้นทุนสินค้าในรอบบัญชีที่ผลิต และรับรู้เป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่ขายปิโตรเลียม เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธินั้น ต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสม ซึ่งตามหลักการบัญชีนั้น รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียมต้องถือเป็นสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะทางการเงิน และจะรับรู้รายจ่ายในงบกำไรขาดทุนได้เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือ วิธีนี้ทำให้รายจ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ทำให้กำไรสุทธิในรอบบัญชีที่ผลิตและขายถูกต้อง เหมาะสม และแสดงประสิทธิผลในการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการในรอบบัญชีนั้นได้ชัดเจน นอกจากนี้ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่กิจการคำนวณได้นั้น จะเป็นมูลค่าที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่รัฐและกิจการปิโตรเลียม เนื่องจากเป็นการคำนวณตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีของกิจการในรอบบัญชีนั้น

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้เสร็จสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้เนื่องจากผู้เขียนได้รับความอนุเคราะห์และสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ อาจารย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจำรูญลาภ และ อาจารย์วสุวัตต์ ชูเชิด อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย ที่สละเวลาอันมีค่าของท่าน เพื่อคอยช่วยเหลือให้คำปรึกษาและแนะนำแนวทางต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงตามความมุ่งหมายของผู้เขียน

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา ตลอดจนขอบคุณเพื่อน ๆ ร่วมโครงการ เพื่อน ๆ ร่วมสำนักงานของผู้เขียน สำหรับกำลังใจและความช่วยเหลือตลอดระยะเวลาในการศึกษา และขอบคุณผู้เขียนตำรา งานวิจัย และบทความต่าง ๆ ที่ให้ข้อมูลเพื่อนำมาอ้างอิงและต่อยอดความรู้ในเอกัตศึกษานี้

ที่สำคัญขอขอบพระคุณคุณพ่อ คุณแม่และครอบครัวที่คอยเป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุนในทุก ๆ ด้านตลอดมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการศึกษาจนกระทั่งงานนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจทุกท่าน คุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่แก่บุคคลทุกท่านที่ได้กล่าวไว้ แต่หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้

ฉัตริน เลิศมาลัยมาลัย

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ ค	
สารบัญ - ตาราง.....	ข
สารบัญ - รูปภาพ.....	ข
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	4
บทที่ 2 หลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับรับรู้รายได้และรายจ่ายตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ปิโตรเลียม ประมวลรัษฎากร และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน.....	5
2.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	5
2.1.1 แนวคิดในการจัดเก็บและแบ่งผลประโยชน์จากทรัพยากรปิโตรเลียม.....	5
2.1.2 ระบบให้สิทธิปิโตรเลียม.....	6
2.2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี.....	9
2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	9
2.2.2 หลักความแน่นอน ชัดเจน และสะดวก (Certainty Clarity and Simplicity) 9	
2.3 หลักการการรับรู้รายได้ รายจ่าย กำไรสุทธิ และภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ได้ปิโตรเลียม.....	10

2.3.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้.....	11
2.3.2	ฐานภาษีเงินได้	12
2.3.3	การยกเว้นภาษี.....	12
2.3.4	อัตราภาษีเงินได้ปีโตร้อย.....	13
2.3.5	รายได้ในการคำนวณภาษี.....	13
2.3.6	รายจ่ายตามปกติและจำเป็น.....	14
2.3.7	รายจ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น.....	15
2.3.8	การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ.....	16
2.3.9	รอบระยะเวลาบัญชี.....	19
2.3.10	ผลขาดทุนประจำปี.....	19
2.4	หลักการการรับรู้รายได้ รายจ่าย กำไรสุทธิจากการจำหน่ายสินค้าคงเหลือตามประมวล รัษฎากร.....	20
2.4.1	กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามประมวลรัษฎากร.....	20
2.4.2	กรอบแนวคิดของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจากการจำหน่ายสินค้าคงเหลือ	21
2.5	หลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการจำหน่ายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน.....	21
2.5.1	กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินตามหลักการบัญชี.....	21
2.5.2	นิยามขององค์ประกอบในงบการเงินตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทาง การเงิน.....	22
2.5.3	การรับรู้รายการขององค์ประกอบในงบการเงิน	23
2.5.4	ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี	24
2.5.5	มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ.....	25
	2.5.5.1 การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	25
	2.5.5.2 ต้นทุนสินค้า.....	25
	2.5.5.3 การคำนวณต้นทุนสินค้า	25
	2.5.5.4 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net realizable value : NRV)	26

2.5.5.5	การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	26
2.5.6	มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้	27
2.5.6.1	การขายสินค้า	27
2.5.6.2	การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า	27
2.5.7	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้านี้	29
บทที่ 3 แนวความคิดของการรับรู้รายได้และรายจ่าย กรณีการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม ตาม		
กฎหมายของสหราชอาณาจักร		31
3.1	โครงสร้างระบบภาษีปิโตรเลียมของสหราชอาณาจักร	31
3.1.1	ระบบการให้สิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของสหราชอาณาจักร	31
3.1.2	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้และภาษีที่เกี่ยวข้อง	32
3.1.2.1	ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax)	32
3.1.2.2	ภาษีเพิ่มเติม (Supplementary Charge)	33
3.1.2.3	ภาษีรายได้ปิโตรเลียม (Petroleum Revenue Tax)	34
3.2	หลักการและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมตามกฎหมายภาษีอากรของสหราชอาณาจักร	34
3.2.1	รายได้และรายจ่าย	35
3.2.2	ผลขาดทุน	36
3.3	หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีของสหราชอาณาจักร	37
3.3.1	วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	37
3.3.2	การวัดมูลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	37
3.3.3	การรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	38
3.3.4	การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	41

บทที่ 4 ปัญหาการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	43
4.1 ความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กรณีการรับรู้รายจ่ายจากการผลิตปิโตรเลียม.....	43
4.1.1 รายจ่ายที่เป็นทุน.....	44
4.1.2 รายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ.....	45
4.2 ความไม่เหมาะสมจากการรับรู้ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่ผลิต และความเหมาะสมจากการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิต ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	48
4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างในการบัญชีกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยและสหราชอาณาจักร กรณีการรับรู้รายจ่ายจากการจำหน่ายปิโตรเลียมเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ	52
4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างในการบัญชีกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศไทยระหว่างประมวลรัษฎากร และ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กรณีการคำนวณกำไรสุทธิ.....	54
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	57
5.1 บทสรุป.....	57
5.2 ข้อเสนอแนะ	58
บรรณานุกรม.....	61

สารบัญ - ตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ข้อแตกต่างที่สำคัญของระบบสัมปทาน และระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต.....	8
ตารางที่ 2 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักร ปี 2561	33
ตารางที่ 3 แนวปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน.....	45
ตารางที่ 4 แนวปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ.....	47
ตารางที่ 5 แนวทางปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้และผลกระทบต่อการค้าควมกำไรสุทธิ.....	51
ตารางที่ 6 ลักษณะการบัญชีตีกฎหมายและมาตราที่เกี่ยวข้อง เพื่อการค้าควมกำไรสุทธิของประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	55

สารบัญ - รูปภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 ขั้นตอนการพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	38

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม โดยมีการคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้ รายจ่าย และค่าลดหย่อนตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งมีข้อแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย ดังนั้น หากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มีความไม่ชัดเจน จะทำให้กิจการต้องทำการตีความและอิงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในปัจจุบัน กฎหมายยังมีความไม่ชัดเจนอยู่หลายประเด็น รวมถึงความไม่ชัดเจนในวิธีปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม เพื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรา 24 ได้กำหนดลักษณะของรายจ่ายตามปกติ และจำเป็น สำหรับกิจการปิโตรเลียมที่สามารถนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ และภายในข้อจำกัดดังกล่าวให้รวมถึงรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) คือ ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต ส่วนการคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ ได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 26 ของพระราชบัญญัติฉบับเดียวกัน โดยมาตรา 26 (2) ได้กำหนดว่า การคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัทให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม และมาตรา 26 (11) ได้กล่าวถึงวิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

จากมาตรา 24 (2) มาตรา 26 (2) และ มาตรา 26 (11) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ทำให้กิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมมีแนวปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเมื่อทำการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมที่แตกต่างกัน โดยมี 2 แนวทางดังนี้ คือ

แนวทางที่ 1. เมื่อผลิตปิโตรเลียมได้ กิจการจะบันทึกจ่ายตามมาตรา 24 (2) คือ ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกัน ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีนั้น (Treated as expenses) ในงบกำไรขาดทุน โดยอ้างถึงมาตรา 24 ที่กำหนดว่า ต้นทุนข้างต้นเหล่านั้นสามารถบันทึกเป็นรายจ่ายได้ หากกิจการพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น และอ้างถึงมาตรา 26 (2) ที่กำหนดว่า รายได้ รายจ่าย และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมตามอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมบางกิจการ มีแนวปฏิบัติที่รับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีนั้น

แนวทางที่ 2. เมื่อผลิตปิโตรเลียมได้ กิจการจะบันทึกการขายตามมาตรา 24 (2) คือ ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกัน ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียม เป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีนั้น (Treated as inventory) ในงบแสดงฐานะทางการเงิน โดยอ้างถึงมาตรา 26 (2) ที่กำหนดว่า รายได้ รายจ่ายและการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมตามอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งหลักการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดว่ารายจ่ายดังกล่าวถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือรวมถึงมาตรา 26 (11) ที่ได้กล่าวถึงวิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือไว้ว่าให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ดังนั้นเมื่อกฎหมายกำหนดวิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือไว้ จึงควรถือรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้มาตรา 24 กฎหมายกำหนดแต่เพียงว่าให้รายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น แต่ไม่ได้กำหนดว่าให้เป็นรายจ่ายในรอบบัญชีใด จึงไม่สามารถสรุปได้ว่าให้เป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่ผลิต

การบันทึกบัญชีเพื่อเป็นต้นทุนของสินค้าที่แตกต่างกันตาม 2 วิธีนั้น ส่งผลให้กำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของกิจการไม่เท่ากัน กล่าวคือ หากกิจการบันทึกต้นทุนการผลิตปิโตรเลียมเป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีที่ยังไม่มีการจำหน่ายปิโตรเลียม จะทำให้ในรอบบัญชีที่กิจการผลิตปิโตรเลียมได้นั้นมีรายจ่ายที่มากเกินไป ส่งผลให้มีภาษีที่ชำระลดลง ในขณะที่รอบบัญชีถัดไปที่กิจการมีการจำหน่ายปิโตรเลียมจะมีรายได้ที่มากเกินไป ส่งผลให้มีภาระภาษีที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น แต่หากกิจการบันทึกต้นทุนการผลิตปิโตรเลียมเป็นสินค้าคงเหลือ จะทำให้ในรอบบัญชีที่กิจการผลิตปิโตรเลียมนั้นไม่มีรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน แต่รายจ่ายจะเกิดขึ้นในรอบบัญชีที่กิจการมีการขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียม ซึ่งในรอบบัญชีนั้นจะมีทั้งรายได้และต้นทุนขายที่เกี่ยวข้องกันเพื่อชำระภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ดังนั้น จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจที่จะทำการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม เพื่อเสนอความคิดเห็นเป็นแนวทางปรับปรุงแก้ไขข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจน สอดคล้องกับหลักการบัญชี เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่กิจการและกรมสรรพากร อันจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมของกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
- 2) เพื่อให้ทราบถึงหลักการ แนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมของกิจการปิโตรเลียมตามกฎหมายต่างประเทศ
- 3) เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและความแตกต่างที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมของกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและหลักการบัญชี

- 4) เพื่อที่สามารถนำไปเป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้ก่อเกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพแก่ผู้ประกอบการ

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

กิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมสำรวจและผลิตปิโตรเลียมควรบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียมเป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิตได้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน เนื่องจากวิธีการดังกล่าวมีผลให้การหักรายจ่ายมีความสัมพันธ์กับรายได้ที่ได้รับ และสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาความเหมาะสมในการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมของกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยผู้เขียนจะศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ประมวลรัษฎากร ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และบทความในวารสารทางกฎหมายและหนังสือการบัญชีภาษีอากรต่าง ๆ เพื่ออธิบายหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษี และศึกษาหลักการบัญชี กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมถึงกฎหมายและแนวปฏิบัติของต่างประเทศ เพื่อให้ได้มาซึ่งแนวปฏิบัติทางกฎหมายที่เหมาะสม รวมถึงแนวทางแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาอาศัยวิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางกฎหมาย เอกสารหรือตำราทางวิชาการ งานวิจัยวิทยานิพนธ์ บทความ ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานศึกษาทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยหลังจากรวบรวมข้อมูลแล้ว หากประเมินแล้วพบว่าข้อมูลมีความถูกต้องครบถ้วน มีความน่าเชื่อถือเพียงพอ จึงจะนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ และเปรียบเทียบกับประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับงานศึกษาค้นคว้าต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- 1) ทำให้ได้ทราบถึงความเหมาะสมในการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมของตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
- 2) ทำให้เข้าใจหลักการ แนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมของกิจการปิโตรเลียมตามกฎหมายต่างประเทศ
- 3) ทำให้ทราบถึงปัญหาและความแตกต่างที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและหลักการบัญชี
- 4) ทำให้สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางเพื่อวิเคราะห์ว่าสมควรจะต้องมีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเพื่อก่อให้เกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพแก่ผู้ประกอบการ

บทที่ 2

หลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับรับรู้รายได้และรายจ่ายตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ประมวลรัษฎากร และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เนื่องจากการประกอบธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเป็นธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ มีพื้นฐานแตกต่างจากธุรกิจประเภทอื่น ในบทนี้จึงกล่าวถึงหลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม หลักภาษีอากรที่ดี หลักการรับรู้รายได้ รายจ่าย กำไรสุทธิและภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ประมวลรัษฎากร และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนี้

2.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

2.1.1 แนวคิดในการจัดเก็บและแบ่งผลประโยชน์จากทรัพยากรปิโตรเลียม

เนื่องจากปิโตรเลียมเป็นทรัพยากรใต้ชั้นผิวโลกที่มีอยู่อย่างจำกัด ซึ่งหากรัฐต้องการใช้ประโยชน์สามารถทำได้โดยการสำรวจและการขุดเจาะ โดยกิจกรรมข้างต้นเป็นกิจกรรมที่ต้องใช้เงินลงทุนและเทคโนโลยีที่สูง มีอัตราความสำเร็จต่ำ เนื่องจากมีความเสี่ยงในแง่การสำรวจไม่พบ หรือสำรวจแล้วพบว่ามีปริมาณปิโตรเลียมไม่ถึงจุดคุ้มทุน รวมทั้งยังต้องรับความเสี่ยงจากราคาน้ำมันที่ผันผวนอีกด้วย ดังนั้น รัฐส่วนใหญ่จึงไม่นิยมลงทุนเพื่อสำรวจและผลิตเอง แต่จะให้สิทธิแก่ภาคเอกชนให้เข้ามาลงทุนโดยรับความเสี่ยงเพื่อแลกกับผลประโยชน์ตามที่รัฐกำหนด โดยหากการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมประสบความสำเร็จ เอกชนย่อมได้รับอัตราผลตอบแทนที่คุ้มกับความเสี่ยงและการลงทุนที่ทำไป ซึ่งเอกชนต้องแบ่งผลตอบแทนให้แก่รัฐในรูปแบบและตามอัตราที่กำหนดตามกฎหมายหรือที่ตกลงกันตามสัญญาเพื่อให้รัฐในฐานะเจ้าของทรัพยากรธรรมชาติสามารถจัดเก็บรายได้จากธุรกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมบนพื้นฐานการแบ่งผลประโยชน์และความเสี่ยงจากทรัพยากรระหว่างรัฐและเอกชนผู้ลงทุน

อย่างไรก็ตาม ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรปิโตรเลียม มีพื้นฐานแตกต่างจากธุรกิจประเภทอื่นที่จะต้องเข้าใจเพื่อออกแบบระบบการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม ดังต่อไปนี้

ประการแรก ทรัพยากรปิโตรเลียม คือ น้ำมันดิบและก๊าซธรรมชาติ รวมถึงแร่อื่น ๆ ซึ่งเป็นทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด ใช้แล้วหมดสิ้นไป ดังนั้น เมื่อมีการนำมาใช้ในเชิงเศรษฐกิจ รัฐจะต้องคำนึงถึงผลตอบแทนที่เพียงพอในระยะยาว เนื่องจากต้นทุนค่าเสียโอกาสจากการใช้ทรัพยากรปิโตรเลียมที่เกิดขึ้นในปัจจุบันนั้นไม่สามารถนำมาใช้ได้อีกต่อไปในอนาคต

ประการที่สอง กิจกรรมสำรวจและผลิตปิโตรเลียม จะต้องมีการใช้เงินลงทุนจำนวนมากในช่วงต้นก่อนที่จะเริ่มมีรายได้จากการขายปิโตรเลียม เช่น รายจ่ายซื้อสินทรัพย์ เครื่องจักร การสร้างฐานขุดเจาะ และ เทคโนโลยีต่าง ๆ เป็นต้น

ประการสุดท้าย ความเสี่ยงต่าง ๆ ในกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ได้แก่ ความเสี่ยงทางด้านภูมิศาสตร์ ธรณีวิทยา และราคาของปิโตรเลียมที่ผันผวน นอกจากนี้ ในการสำรวจยัง

มีขั้นตอนที่ซับซ้อนและมีโอกาสความเป็นไปได้ที่จะสำรวจไม่พบปิโตรเลียมแม้จะศึกษาสภาพทางธรณีวิทยาแล้วก็ตาม ทำให้หลายโครงการไม่ประสบความสำเร็จ ไม่สามารถได้รับผลตอบแทนเพียงพอที่จะชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นได้

จากความแตกต่างข้างต้น รัฐจึงต้องสร้างหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแบ่งผลประโยชน์ เพื่อดึงดูดการลงทุนจากภาคเอกชนทั้งในและต่างประเทศ เพื่อเพิ่มมูลค่าปัจจุบันของทรัพยากรปิโตรเลียมให้สูงที่สุด โดยต้องสร้างสมดุลให้เป็นที่ยอมรับเพื่อให้ภาคเอกชนมั่นใจว่าจะได้รับผลตอบแทนที่คุ้มค่างับความเสี่ยงในการลงทุน รวมถึงต้องมีการสร้างการแข่งขันของภาคอุตสาหกรรมปิโตรเลียมอย่างเป็นทางการและมีกลไกตลาดที่เหมาะสม ในขณะเดียวกัน รัฐจะต้องได้ประโยชน์สูงสุดจากการจัดการทรัพยากรที่ใช้แล้วหมดไปดังกล่าว เพื่อนำรายได้มาพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

ทั้งนี้ เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บรายได้จากธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียม รัฐต่าง ๆ มักสร้างเครื่องมือทางการคลังทั้งในรูปแบบของภาษี เช่น ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (Petroleum Income Tax) ค่าภาคหลวง (Royalty) เงินประโยชน์ตอบแทนพิเศษ (Special Remuneratory Benefit) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นต้น และ ที่ไม่ใช่รูปแบบภาษี เช่น ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ รวมถึงโบนัส (Bonus) การลงนามในข้อตกลง หรือ โบนัสการค้นพบปิโตรเลียม เป็นต้น

2.1.2 ระบบให้สิทธิปิโตรเลียม

เนื่องจากแต่ละประเทศมีลักษณะทางเศรษฐกิจ ความสามารถในการบริหารแหล่งทรัพยากรปิโตรเลียมและความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ประเทศต่าง ๆ จึงต้องออกแบบระบบการคลังปิโตรเลียมเพื่อแบ่งผลประโยชน์และความเสี่ยงจากกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมระหว่างรัฐและผู้ลงทุน ให้มีความเหมาะสมกับสถานการณ์พลังงานของประเทศ การที่ประเทศใดจะเลือกใช้ระบบให้สิทธิปิโตรเลียมแบบใดนั้น ขึ้นอยู่กับกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ที่ออกแบบมาเพื่อรองรับสิทธิและหน้าที่ของรัฐและผู้ลงทุน รัฐในฐานะที่ถือความเป็นเจ้าของทรัพยากรจะให้สิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมแก่เอกชนผ่านระบบพื้นฐาน 2 ระบบหลัก คือ ระบบสัมปทาน (Concessionary System) และ ระบบสัญญา (Contractual System) ซึ่งระบบสัญญายังแบ่งย่อยได้เป็นหลายประเภท โดยระบบสัญญาที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด คือ สัญญาแบ่งปันผลผลิต (Production Sharing Contract) ซึ่งระบบการให้สิทธิสำรวจและผลิตปิโตรเลียมทั้ง 2 รูปแบบสามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

1) ระบบสัมปทาน (Concessionary System) เป็นระบบแรกที่มีการนำมาใช้ในการจัดเก็บผลประโยชน์จากการประกอบธุรกิจปิโตรเลียมให้แก่รัฐ โดยรัฐจะออกใบอนุญาตให้กับผู้ลงทุนให้มีสิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม รวมถึงการได้กรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมเพื่อการขายหรือจำหน่ายในพื้นที่และระยะเวลาที่กำหนดไว้เฉพาะ และเมื่อโครงการปิโตรเลียมหมดอายุลงหรือมีการยกเลิกสัมปทาน แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน ความเป็นเจ้าของในอุปกรณ์ที่ได้ทำการติดตั้ง

อย่างถาวรในพื้นที่ที่ใช้สำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นจะเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้รับสัมปทานโดยหลักการ แต่อย่างไรก็ตาม อุปกรณ์เหล่านั้นอาจโอนให้เป็นของรัฐได้ ขึ้นอยู่กับข้อตกลงในสัมปทาน

โดยทั่วไป ในช่วงขั้นตอนสำรวจและก่อนเริ่มผลิต ผู้ลงทุนจะมีการจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาต โบนัสการลงนามต่าง ๆ ให้กับรัฐก่อน เมื่อผู้ลงทุนได้เริ่มมีการผลิตปิโตรเลียมได้ในเชิงพาณิชย์แล้ว รัฐจึงจะเริ่มจัดเก็บรายได้จากผลการประกอบการของผู้ลงทุนโดยแบ่งออกเป็นดังนี้

- (1) ภาษีบนฐานกำไร (Petroleum Income Tax)
- (2) ค่าภาคหลวง (Royalties) และ
- (3) ประโยชน์ตอบแทนพิเศษ (Special Remuneratory Benefit)

โดยที่การจัดเก็บรายได้ดังกล่าวนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บผลประโยชน์เพิ่มเติมจากผู้ลงทุนได้ เมื่อผู้ลงทุนมีกำไรที่สูงเกินไปซึ่งอาจเกิดจากผลิตได้มากหรือราคาปิโตรเลียมที่สูงขึ้น ตัวอย่างของประเทศที่ใช้ระบบนี้ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา แคนาดา สหราชอาณาจักร นอร์เวย์ สเปน ออสเตรเลีย และ ไทย เป็นต้น

2) ระบบสัญญา (Contractual System) เป็นระบบที่แบ่งย่อยเป็นสัญญาได้หลายประเภท โดยผู้เขียนจะขอกว่าถึงเฉพาะสัญญาที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด คือ สัญญาแบ่งปันผลผลิต (Production Sharing Contract) เท่านั้น สัญญาแบ่งปันผลผลิต เป็นระบบที่รัฐจะให้สิทธิและร่วมลงทุนกับผู้ลงทุนในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในพื้นที่และระยะเวลาที่กำหนด โดยที่รัฐอยู่ในฐานะผู้ว่าจ้างและมีกรรมสิทธิ์ในปิโตรเลียมที่ผลิตได้ ขณะที่ผู้ลงทุนอยู่ในฐานะของผู้รับจ้างและรับภาระความเสี่ยงในต้นทุนที่ใช้ในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม หากผู้ลงทุนไม่พบปิโตรเลียมหรือพบแต่ไม่สามารถผลิตในเชิงพาณิชย์ได้ ผู้ลงทุนก็ต้องถอนตัวและสูญเสียเงินลงทุนทั้งหมด การหักค่าใช้จ่ายในการลงทุนในระบบนี้ จะกระทำได้เมื่อมีการผลิตแล้วเท่านั้น สำหรับเครื่องมือและอุปกรณ์ที่ได้ทำการติดตั้งถาวรในพื้นที่สำรวจและผลิตจะโอนไปยังรัฐทันทีเมื่อได้เริ่มลงทุน

เมื่อผู้ลงทุนสามารถผลิตปิโตรเลียมได้แล้ว รัฐและผู้ลงทุนจะตกลงแบ่งปันผลประโยชน์ โดยผู้ลงทุนจะได้รับผลตอบแทนเป็นผลผลิตปิโตรเลียมส่วนที่เหลือจากการหักต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย (Cost Oil/Gas) ผลตอบแทนดังกล่าวเป็นส่วนกำไรที่เรียกว่า น้ำมันหรือก๊าซส่วนกำไร (Profit Oil/Gas) โดยรัฐและผู้ลงทุนจะแบ่งผลประโยชน์ตามอัตราส่วนที่จะกำหนดในสัญญา นอกจากนี้ ผู้ลงทุนยังต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและอาจมีการจ่ายโบนัสลงนามการสำรวจให้แก่รัฐก่อนการเริ่มสำรวจ ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของค่าภาคหลวง

ทั้งนี้ การจัดทำสัญญาแบ่งปันผลผลิต มีความยุ่งยากและซับซ้อนมากกว่าระบบสัมปทาน โดยเฉพาะการกำหนดเขตแดนของต้นทุนค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาคิดเป็น Cost Oil/Gas ตัวอย่างของประเทศที่ใช้ระบบนี้ ได้แก่ อินโดนีเซีย อินเดีย จีน มาเลเซีย รัสเซีย คาซัคสถาน และ ไทย¹ เป็นต้น

ความแตกต่างของระบบให้สิทธิสำรวจและผลิตปิโตรเลียมทั้งสองระบบที่สำคัญ คือ ในเรื่องของกรรมสิทธิ์ปิโตรเลียม การใช้คืนทุน และส่วนแบ่งในผลผลิต โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

	ระบบสัมปทาน (Concessionary System)	ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Production Sharing Contract)
ผู้ลงทุน	ผู้รับสัมปทาน (Concessionaire)	ผู้รับจ้าง (Contractor)
ความเป็นเจ้าของ สินทรัพย์	ผู้รับสัมปทานเป็นเจ้าของสินทรัพย์จน หมดอายุสัญญา	ตกเป็นของรัฐทันทีเมื่อจัดหามา
การมีส่วนร่วม การควบคุมของรัฐ	น้อย	มาก
ความเป็นเจ้าของ ปิโตรเลียม	รัฐเป็นเจ้าของปิโตรเลียมเฉพาะเมื่ออยู่ใน ดิน เมื่อขุดค้นปากหลุมจะเป็นของ ผู้รับสัมปทานทันที	รัฐเป็นเจ้าของทั้งหมด ยกเว้นส่วนที่รัฐ แบ่งให้ผู้รับจ้าง
ส่วนแบ่งของผู้ลงทุน	ปิโตรเลียมหลังหัก Royalty tax	Cost Oil/Gas + Profit Oil/Gas (เฉพาะส่วนแบ่งของผู้รับจ้าง)
ส่วนแบ่งของรัฐ	ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม/ ค่าภาคหลวง/ เงินประโยชน์ตอบแทนพิเศษ	Profit Oil/Gas (เฉพาะส่วนแบ่งของ รัฐ) / ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม/ ค่าภาคหลวง

ตารางที่ 1 ข้อแตกต่างที่สำคัญของระบบสัมปทาน และระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต

¹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 และ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560

ทั้งนี้ ในทั้งสองระบบ ผู้ลงทุนยังคงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐทั้งสิ้น การที่รัฐจัดเก็บภาษีไม่ว่าประเภทหรือลักษณะใดก็ตาม ย่อมเป็นการกระทบสิทธิและภาระหน้าที่ความรับผิดชอบแก่บุคคลใด ๆ ดังนั้น รัฐจึงต้องมีหลักการภาษีอากรที่ดีมาประกอบการพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้กระทบสิทธิ น้อยที่สุด

2.2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีนั้นเริ่มมาจากแนวคิดของ อัดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์การเมืองผู้มีชื่อเสียงชาวสกอตแลนด์ ซึ่งได้วางหลักการไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ คือ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด ต่อมาเมื่อสภาพเศรษฐกิจ การเมือง และสังคมโลกเปลี่ยนแปลงไป ทำให้แต่ละประเทศต้องกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีเพิ่มขึ้น เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแบบการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ โดยหลักการที่เพิ่มมาใหม่ได้แก่ หลักความมีประสิทธิภาพในการบริหาร หลักการยอมรับของประชาชน หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจและหลักการอำนาจรายได้ เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนขอสรุปหลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหา ดังนี้

2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมและเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษี โดยรัฐจะต้องจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึง ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติและจัดเก็บตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ของแต่ละบุคคล โดยสามารถพิจารณาความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนและแนวตั้ง ดังนี้

ความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึง ผู้เสียภาษีที่ฐานะหรือรายได้เท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีเท่ากัน ในลักษณะที่ว่า “Equals Should Be Treated Equally”

ความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสภาวะการณในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในลักษณะที่แตกต่างกัน ในลักษณะที่ว่า “Unequal Should Be Treated Unequally” ทั้งนี้ ระบบอัตราภาษีก้าวหน้าจะตอบสนองความเป็นธรรมในแนวตั้งนี้

2.2.2 หลักความแน่นอน ชัดเจน และสะดวก (Certainty Clarity and Simplicity)

การจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องมีความชัดเจน แน่นนอน ทั้งเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี วันและเวลาในการเสียภาษี รวมถึงการจัดเก็บเอกสาร ซึ่งต้องมีกฎหมายกำหนดไว้ เพื่อให้รัฐสามารถคาดการณ์รายได้ที่จะจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขในการเสียภาษีต้องไม่สร้างภาระจนเกินไปสำหรับผู้เสียภาษี เพราะนอกจากภาษีที่ต้องชำระแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น ค่าจัดเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมายภาษี เป็นต้น ซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษีต้อง

มีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมาก อาจนำมาสู่การหลบเลี่ยงภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่ดีควรอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีด้วย เช่น การเปิดให้ชำระภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์นอกเหนือจากการรับชำระแบบปกติ และขยายวันเวลารับชำระหากชำระภาษีด้วยวิธีการดังกล่าว เป็นต้น

นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรที่ดี ต้องมีความเข้าใจง่ายและชัดเจน ซึ่งจะช่วยสร้างความสนใจในการเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น และไม่ให้เกิดการตีความกฎหมายซึ่งอาจทำให้รัฐหรือผู้เสียภาษีเสียประโยชน์จากความไม่ชัดเจนนั้น

2.3 หลักการการรับรู้รายได้ รายจ่าย กำไรสุทธิ และภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

เนื่องจากการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเป็นกิจการที่มีลักษณะเฉพาะ กล่าวคือ มีค่าใช้จ่ายสูง มีความเสี่ยงสูง และจะไม่ได้รับผลทางธุรกิจทันทีที่เริ่มประกอบกิจการ ซึ่งมีความแตกต่างจากกิจการอื่น ๆ ทั่วไป ด้วยเหตุนี้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จึงต้องมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการหรือนิติบุคคลทั่วไปภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากร โดยได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ออกมาโดยเฉพาะเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการปิโตรเลียม อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการยังต้องพิจารณาประมวลรัษฎากรประกอบด้วย หากปรากฏว่ามีรายได้อื่นนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ได้ถูกตราขึ้นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2514 และหลังจากนั้นได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายบางมาตราให้สอดคล้องกับสภาพการณ์และเศรษฐกิจของประเทศ โดยตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่..) พ.ศ. .. ดังนี้

- 1) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514
- 2) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516
- 3) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2522
- 4) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532
- 5) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541
- 6) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2550
- 7) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560
- 8) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2561
- 9) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติดังกล่าวข้างต้น หน่วยงานของรัฐบาลที่รับผิดชอบและควบคุมดูแล คือ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มีการแก้ไขหลายครั้ง ดังนั้นหากผู้เขียนใช้ คำว่าพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ให้หมายถึง พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ที่ได้ถูกปรับปรุงด้วยพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2562 แล้ว

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้กล่าวถึงโครงสร้างที่สำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและวิธีการคำนวณภาษี โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

มาตรา 20 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 43 ทวิ บริษัทที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 แต่ไม่เกินร้อยละ 60 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม” โดยคำว่าบริษัท มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันได้ให้ความหมายไว้ว่า “บริษัท”² หมายความว่า บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม ซึ่ง

- 1) ได้รับสัมปทานหรือมีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทาน หรือ
- 2) ซืื่อน้ำมันดิบที่บริษัทตาม (1) เป็นผู้ผลิต เพื่อส่งน้ำมันดิบนั้น ทั้งหมดออกนอกราชอาณาจักร

“บริษัท” ตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม หมายถึง บริษัทจำกัดหรือนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ

จากบทบัญญัติดังกล่าว สรุปได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม คือ

- (1) บริษัทจำกัดหรือนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ และได้รับสัมปทานปิโตรเลียม หรือมีส่วนได้เสียร่วมกันในการรับสัมปทาน หรือ
- (2) บริษัทจำกัดหรือนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งซืื่อน้ำมันดิบตามที่บริษัทใน 1) เป็นผู้ผลิตเพื่อส่งน้ำมันดิบนั้นออกนอกราชอาณาจักร

² “บริษัท” หมายถึง ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560

2.3.2 ฐานภาษีเงินได้

ฐานภาษีเงินได้ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี โดยมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “บริษัทมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 แต่ไม่เกินร้อยละ 60 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม”

จากบทบัญญัติข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า ฐานภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จัดเก็บจากฐาน “กำไรสุทธิ”

2.3.3 การยกเว้นภาษี

มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “ให้บริษัทจำกัดและนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้รับยกเว้น

- 1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และ
- 2) ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น เว้นแต่ตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม

ทั้งนี้ เฉพาะภาษีอากรที่เก็บจากกำไรสุทธิหรือที่เก็บจากเงินได้ที่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ หรือเงินได้อันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้” และ

มาตรา 13 ได้บัญญัติว่า “ให้บริษัทจำกัดและนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ ได้รับยกเว้น

- (1) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และ
- (2) ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น

ทั้งนี้ เฉพาะภาษีอากรที่เก็บจากเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่จ่ายจากกำไรสุทธิ หรือที่จ่ายจากเงินได้อันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้”

จากบทบัญญัติทั้งสองดังกล่าว สรุปได้ว่า ฐานภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และ ประมวลรัษฎากรนั้น คือ ฐานเดียวกันได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ แต่บทบัญญัติดังกล่าวมีลักษณะที่เรียกว่า “วงเงินกำไรสุทธิ” (Ring-fencing) กล่าวคือ เมื่อบริษัทผู้ประกอบการปิโตรเลียมได้เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจากฐานกำไรสุทธิตามพระราชบัญญัตินี้ไปแล้ว จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิในส่วนนั้นตามประมวลรัษฎากร และ หากกำไรสุทธิในส่วนใดไม่ได้เป็นฐานภาษีสำหรับเงินได้ปิโตรเลียม ก็จะต้องถือเป็นฐานภาษีทางประมวลรัษฎากรแทน

นอกจากนี้ เมื่อบริษัทผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมได้จ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรหรือจ่ายจากเงินได้ตามพระราชบัญญัตินี้แล้ว จะไม่มีการเก็บภาษีจากส่วนนี้อีกตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร³

2.3.4 อัตราภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 43 ทวิ บริษัทมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 แต่ไม่เกินร้อยละ 60 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม” ซึ่งในปัจจุบัน มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 บัญญัติว่า “ให้บริษัทซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เสียภาษีเงินได้อัตราร้อยละ 50 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม”

ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในอัตราร้อยละ 50 ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวกำหนดไว้

2.3.5 รายได้ในการคำนวณภาษี

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิที่ได้มาจากกิจกรรมปิโตรเลียม โดยคำนวณจาก รายได้ที่บริษัทได้รับจากกิจการปิโตรเลียมหักด้วยค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นที่เกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมและหักลดหย่อน ซึ่งสามารถเขียนเป็นสูตรคำนวณได้ดังนี้

$$\text{กำไรสุทธิ} = \text{รายได้ตามที่กฎหมายกำหนด} - \text{รายจ่ายตามที่กฎหมายกำหนด} - \text{หักลดหย่อน}$$

สำหรับรายได้ที่นำมารวมคำนวณกำไรสุทธินั้น มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิ ให้นำเอาจำนวนดังต่อไปนี้มารวมเป็นรายได้

- (1) ยอดเงินได้จากการขายปิโตรเลียม
- (2) มูลค่าของปิโตรเลียมที่จำหน่าย

³ มาตรา 40 (4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ที่เป็น เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และ มาตรา 65 ทวิ (12) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

- (3) มูลค่าของปิโตรเลียมที่ส่งชำระเป็นค่าภาคหลวง (เว้นแต่ตามสัญญาแบ่งปันผลผลิตที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นรายได้)
- (4) ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ อันเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียม ซึ่งอาจกำหนดจำนวนทั้งสิ้นได้แน่นอน
- (5) ยอดเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม

ในกรณีการโอนสัมปทานตามมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ตาม (4) ให้ถือมูลค่าตามบัญชีครั้งสุดท้ายของบริษัทผู้โอนในวันที่โอน”

2.3.6 รายจ่ายตามปกติและจำเป็น

มาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “รายได้ตามมาตรา 22 ให้หักรายจ่ายตามปกติและจำเป็นได้” ซึ่ง มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันบัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 25 และมาตรา 26 รายจ่ายตามปกติและจำเป็นให้จำกัดอยู่เฉพาะแต่รายจ่ายที่บริษัทสามารถพิสูจน์ได้ว่า เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควร และได้จ่ายไปทั้งหมดเฉพาะในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักรและภายในข้อจำกัดดังกล่าวให้รวมถึง

- (1) ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนอย่างอื่นในการเช่าทรัพย์สิน
- (2) ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต
- (3) ค่ารับรอง
- (4) หนี้สูญที่จำหน่ายจากบัญชี
- (5) เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ
- (6) ค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุน
- (7) ค่าภาคหลวงสำหรับปิโตรเลียม ไม่ว่าจะชำระเป็นตัวเงินหรือ ปิโตรเลียม (สำหรับบริษัทที่อยู่ภายใต้ พระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532)
- (8) รายจ่ายของสำนักงานใหญ่เท่าที่จัดสรรได้โดยสมควรว่าเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมของบริษัท (พระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 ให้รวมถึงรายจ่ายเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมที่เรียกเก็บโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน)
- (9) ราคาทุนของทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ที่หักค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุนแล้ว สำหรับรายได้ตามมาตรา 22 (4)
- (10) ผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม (สำหรับบริษัทที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532)”

จากบทบัญญัติดังกล่าว รายจ่ายที่บริษัทจะนำมาหักออกจากรายได้ตามมาตรา 22 จะต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นและไม่เกินสมควร โดยได้จ่ายไปทั้งหมดเฉพาะในกิจการปีโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร อย่างไรก็ตาม รายจ่ายที่ระบุไว้ (1) – (10) เป็นเพียงตัวอย่าง รายจ่ายที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น

2.3.7 รายจ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น

มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “รายการที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นให้รวมถึง

- (1) รายจ่ายที่เป็นทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน

รายจ่ายที่เป็นทุนตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม โดยทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้นมีผลต่อกิจการเป็นเวลานานหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และให้หมายความรวมถึงผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชี แรกตามมาตรา 26 (1) วรรคสอง และรายจ่ายตามปกติและจำเป็นที่จ่ายไปก่อนรอบระยะเวลาบัญชี แรกตามมาตรา 26 (1) วรรคสองด้วย

- (2) รายจ่ายที่เป็นการส่วนตัว หรือการให้โดยเสนหา หรือรายจ่ายที่เป็นการบริจาค
- (3) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ
- (4) รายจ่ายเพื่อตอบแทนทุนหรือทรัพย์สินของบริษัท
- (5) เงินสำรองหรือเงินสมทบกองทุนใด ๆ เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 24 (5)
- (6) ภาษีเงินได้ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มที่บริษัทต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้ หรือที่ต้องเสียในต่างประเทศ
- (7) รายจ่ายเพื่อกิจการหรือเพื่อประโยชน์ในการหาซึ่งเงินได้อันไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้
- (8) รายจ่ายที่บริษัทพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ
- (9) [ยกเลิกแล้วโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532]
- (10) ดอกเบี้ย
- (11) ค่าธรรมเนียมการสงวนพื้นที่และเงินเพิ่มตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม
- (12) ค่าปรับทางอาญา”

จากบทบัญญัติดังกล่าว รายจ่ายที่ระบุไว้ (1) – (12) เป็นเพียงตัวอย่างรายจ่ายที่บริษัทไม่สามารถนำมาหักออกจากรายได้ตามมาตรา 22 อย่างไรก็ตาม หากรายการใดไม่ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น จ่ายเกินสมควรและไม่ได้จ่ายไปในการปีโตรเลียม ก็อาจถือว่ารายจ่ายนั้นไม่สามารถนำมาหักออกจากรายได้ตามมาตรา 22 ได้

2.3.8 การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ

มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิตามหมวดนี้ ให้เป็นไปตามต่อไปนี้

(1) กำไรสุทธิต้องคำนวณเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี

รอบระยะเวลาบัญชีแรก ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมที่ต้องเสียค่าภาคหลวงเป็นครั้งแรก แต่ถ้าอธิบดีอนุมัติให้บริษัทเลือกนับแต่วันใดวันหนึ่งของเดือนเดียวกัน ก่อนวันที่บริษัทขายหรือ จำหน่ายปิโตรเลียมนั้นเป็นครั้งแรก ก็ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทเลือก ส่วนรอบระยะเวลาบัญชีต่อ ๆ ไป ให้เริ่มนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

รอบระยะเวลาบัญชีให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้จะกำหนดน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้

- (ก) บริษัทถือเอาวันใดวันหนึ่งเป็นวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชีแรก
- (ข) ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการปิโตรเลียม ให้ถือวันเลิกกิจการปิโตรเลียมเป็นวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี
- (ค) บริษัทได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

ในกรณีที่บริษัทโอนสิทธิใด ๆ ตามสัมปทานก่อนวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามวรรคสอง เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเนื่องจากการโอนสิทธิเช่นว่านั้น ให้ถือวันโอนเป็นวันแรกและวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชี และในระยะเวลาตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจนถึงวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามวรรคสอง ให้ถือว่าไม่มีรอบระยะเวลาบัญชี

(2) ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ วิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม

(3) ยอดเงินได้จากการขายปิโตรเลียมตามมาตรา 22 (1) ให้คำนวณตามราคาที่ขายได้จริงซึ่งใช้เป็นเกณฑ์การคำนวณค่าภาคหลวงตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม แต่ไม่ให้ปรับปรุงราคาเนื่องจากความแตกต่างของค่าขนส่งตามกฎหมายนั้น เว้นแต่กรณีน้ำมันดิบที่ส่งออก ถ้าราคาที่ขายได้จริงต่ำกว่าราคามาตรฐานให้คำนวณตามราคามาตรฐาน

(4) มูลค่าของปิโตรเลียมตามมาตรา 22 (2) ให้คำนวณตามราคาตลาดซึ่งใช้เป็นเกณฑ์การคำนวณค่าภาคหลวงตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม แต่ไม่ให้ปรับปรุงราคาเนื่องจากความแตกต่างของค่าขนส่งตามกฎหมายนั้น

(5) มูลค่าของปิโตรเลียมตามมาตรา 22 (3) ให้คำนวณตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมที่เกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าปิโตรเลียมที่ส่งชำระเป็นค่าภาคหลวง

(6) ถ้าบริษัทหนึ่งที่มีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทานต้องเสียค่าใช้จ่ายในการสำรวจปิโตรเลียมหรือการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมเพื่อให้ได้มาซึ่งส่วนได้เสียนั้น แต่ค่าใช้จ่ายนั้นมิได้เสียให้แก่บริษัทอื่นที่มีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทาน ค่าใช้จ่ายดังกล่าวมิให้ถือเป็นเงินได้ของบริษัทอื่นนั้น

(7) ค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุน ให้หักได้เฉพาะตามประเภท อัตรา และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(8) ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายนั้นก็ได้

(9) ค่ารับรอง ให้หักเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(10) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าให้ถือตามราคาทุน ถ้าราคาทุนเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยเช่นเดียวกับวิธีการตาม (12) ราคาทุนดังกล่าวอาจลดลงได้โดยการหักค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุนตาม (7) แต่ห้ามมิให้ตีราคาลดลง ส่วนการตีราคาเพิ่มขึ้นให้กระทำได้ เท่าที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

(11) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจะคำนวณตามราคาทุนก็ได้ หรือจะคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าก็ได้ และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่

การคำนวณราคาทุนตามวรรคหนึ่งนั้น เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีแล้ว ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้อบรมมติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(12) เงินตรา หนี้สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไป ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณมูลค่าเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่ได้ซื้อขายเงินตราต่างประเทศนั้น

ในกรณีที่มีได้มีการซื้อขายเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศ หนี้สิน หรือสิทธิเรียกร้องนั้นตามอัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยในรอบระยะเวลาหนึ่งเดือน ก่อนเดือนที่ได้รับมาหรือจ่ายไป โดยคิดจากอัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยรายวันที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(13) เงินตรา หนี้สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณมูลค่าเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยหลังสุดที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อหรือขายในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่กรณี ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(14) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

(15) เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ จะถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างที่ลูกจ้างได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี และต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขต่อไปนี้

- (ก) กองทุนได้ตั้งไว้เพื่อประโยชน์แก่ลูกจ้างโดยเฉพาะ
- (ข) เงินกองทุนต้องแยกไว้ต่างหากให้พ้นจากการครอบครองของบริษัท
- (ค) เงินกองทุนจะนำไปใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่นไม่ได้ นอกจากเพื่อประโยชน์แก่กองทุนโดยเฉพาะ
- (ง) เงินสมทบกองทุนต้องไม่กลับคืนมาเป็นของบริษัทอีก และ
- (จ) เงินสมทบกองทุนต้องจ่ายตามข้อผูกพันที่มีระเบียบว่าด้วยกองทุนกำหนดไว้เป็นหนังสือ

(16) ในกรณีที่บริษัทเป็นผู้ได้รับสัมปทานสำหรับแปลงสำรวจหลายแปลง โดยแปลงสำรวจบางแปลงอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 และบางแปลงอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 ให้บริษัทดังกล่าวคำนวณรายได้รายจ่ายและกำไรสุทธิสำหรับแปลงสำรวจที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัตินั้น ๆ เสมือนหนึ่งเป็นบริษัทแยกต่างหากจากกัน

การคำนวณรายได้และรายจ่ายสำหรับแปลงสำรวจตามวรรคหนึ่ง ถ้ารายได้และรายจ่ายรายการใดไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดแจ้ง ให้เฉลี่ยรายได้และรายจ่ายตามเงื่อนไขและวิธีการกำหนดในกฎกระทรวง

จากบทบัญญัติดังกล่าว ได้อธิบายถึงการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมโดยภาพรวม และอธิบายเพิ่มเติมถึงวิธีปฏิบัติสำหรับรายจ่ายบางประเภทตามมาตรา 22 - 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

สำหรับประเด็นที่จะนำมาศึกษาในเอกัตศึกษา คือ เมื่อกิจการมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียม จะมีวิธีปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมอย่างไร เนื่องจาก มาตรา 24 (2) ได้บัญญัติว่า ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต สามารถบันทึกเป็นรายจ่ายได้เนื่องจากเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ซึ่งทำให้กิจการในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมบางกิจการถือรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีในรอบบัญชีที่มีการผลิตปิโตรเลียม อย่างไรก็ตาม กิจการในกลุ่มอุตสาหกรรมปิโตรเลียมอีกส่วนหนึ่งมองว่า รายจ่ายดังกล่าว ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง

กับการผลิตและจ่ายไปเพื่อให้ได้ปีโตรเลียมมาขาย โดยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือที่ต้องรับรู้ในงบกำไรขาดทุนต้องมีความสัมพันธ์กับรายได้ กล่าวคือต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนในรอบบัญชีที่มีการขายหรือจำหน่ายปีโตรเลียม นอกจากนี้ มาตรา 26 (11) ก็ได้กล่าวถึงการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือไว้ว่าให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ดังนั้นเมื่อกฎหมายกำหนดวิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือไว้ ก็จึงควรถือรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2.3.9 รอบระยะเวลาบัญชี

จากมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 สรุปได้ว่า รอบระยะเวลาบัญชีให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีต่อไปนี้จะมีกำหนดน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้

- (ก) บริษัทถือเอาวันใดวันหนึ่งเป็นวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชีแรก
- (ข) ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการปีโตรเลียม ให้ถือวันเลิกกิจการปีโตรเลียมเป็นวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี
- (ค) บริษัทได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรก ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปีโตรเลียมที่ต้องเสียค่าภาคหลวงเป็นครั้งแรก แต่ถ้าอธิบดีอนุมัติให้บริษัทเลือกนับแต่วันใดวันหนึ่งของเดือนเดียวกันก่อนวันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปีโตรเลียมนั้นเป็นครั้งแรก ก็ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทเลือก ส่วนรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปให้เริ่มนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

2.3.10 ผลขาดทุนประจำปี

มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีผลกำไรประจำปี ให้หักลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้

- (1) ผลขาดทุนประจำปีของรอบระยะเวลาบัญชีใด ๆ ในสิบรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาปัจจุบัน

ผลขาดทุนประจำปี เมื่อนำไปหักลดหย่อนในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้ว หากยังมีผลขาดทุนประจำปีคงเหลือเป็นจำนวนใดให้นำไปหักลดหย่อนในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้เพียงเท่าจำนวนที่เหลือนั้น แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชี

- (2) เงินบริจาครวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 1 ของผลกำไรประจำปีหลังจากหักลดหย่อนตาม (1) แล้ว ทั้งนี้ เฉพาะเงินบริจาคตดต่อไปนี้

- (ก) เงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ
- (ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์กรหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

จากบทบัญญัติดังกล่าว สรุปได้ว่า ผลขาดทุนประจำปีของกิจการปีใดสามารถนำไปใช้หักผลกำไรได้ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชี

2.4 หลักการการรับรู้รายได้ รายจ่าย กำไรสุทธิจากการจำหน่ายสินค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์โดยให้คำนวณจากรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ตามรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการซึ่งกำหนดไว้ 12 เดือน โดยการรับรู้รายได้และรายจ่ายดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ

2.4.1 กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

ประกอบกับข้อ 2 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 ได้บัญญัติว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

นอกจากนี้ คำพิพากษาฎีกาที่ 2744/2544 ได้อธิบายความหมายของเกณฑ์สิทธิ ว่าเป็นเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยให้ถือว่ารายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และงานที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับเงินก็ต้องนำเอางานที่ทำเสร็จนั้นมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

จากหลักเกณฑ์ข้างต้น จึงสรุปได้ว่า เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร หมายถึง หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร โดยให้ถือว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีใดก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ถึงแม้ว่ากิจการจะยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงิน แต่หากได้ให้หรือรับประโยชน์ในตัวสินค้าหรือ

บริการแล้ว ทางบัญชีจะถือเป็นรายได้ค้างรับหรือรายจ่ายค้างจ่าย แต่ตามประมวลรัษฎากรจะถือเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบบัญชีนั้น และต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย

ในทางกลับกันหากกิจการได้มีการรับหรือจ่ายเงินล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าสินค้าหรือค่าบริการ โดยที่ยังไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ทางบัญชีจะถือเป็นรายได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายล่วงหน้า แต่ตามประมวลรัษฎากรยังไม่ถือเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบบัญชีนั้น และยังไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิ

2.4.2 กรอบแนวคิดของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจากการจำหน่ายสินค้าคงเหลือ

จากหลักการของมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้นำเกณฑ์สิทธิมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง⁴ ของหลักการบัญชี อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 (แก้ไขโดย ท.ป.155/2549) ที่กำหนดให้กิจการและรายได้บางประเภทมีสิทธิรับรู้โดยใช้เกณฑ์อื่นตามที่กรมสรรพากรกำหนด เช่น การรับรู้รายได้ดอกเบี้ยของกิจการธนาคารให้นำดอกเบี้ยผิดนัดชำระเกิน 6 เดือนรับรู้ตามเกณฑ์เงินสด หรือ การให้ผู้ฝากสินค้า (Consignor) รับรู้รายได้และรายจ่ายของกิจการทันทีเมื่อส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากสินค้า (Consignee) โดยไม่ต้องรอให้ผู้รับฝากสินค้า ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อขั้นสุดท้าย (End user) หากรายการดังกล่าว ไม่ได้ทำสัญญาตัวแทนไว้ เป็นต้น

สำหรับการจำหน่ายหรือขายสินค้าคงเหลือ ไม่ได้มีเงื่อนไขอื่นใดที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 (แก้ไขโดย ท.ป.155/2549) จึงสรุปได้ว่ารายการดังกล่าว ให้รับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิแห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ รับรู้รายได้และรายจ่ายในรอบบัญชีที่มีการขายสินค้าคงเหลือ

2.5 หลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการจำหน่ายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2.5.1 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินตามหลักการบัญชี

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน เป็นกรอบแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเพื่อเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อใช้

⁴ เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) เป็นส่วนหนึ่งของข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่กำหนดให้กิจการรับรู้รายการค้าในระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันหรือต่างกับกรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

เป็นกรอบในการกำหนดเกณฑ์และหลักการในมาตรฐานการบัญชีรวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชี แต่ไม่ได้เป็นการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะ ดังนั้นกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินจึงไม่สามารถใช้หักล้างมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้เฉพาะเรื่องได้

2.5.2 นิยามขององค์ประกอบในงบการเงินตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

งบการเงิน คือ สิ่ง que แสดงถึงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์อื่นโดยการจัดประเภทรายการและเหตุการณ์อื่นตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ ประเภทของรายการดังกล่าวเรียกว่า องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบในงบการเงินแบ่งเป็น 2 องค์ประกอบใหญ่ คือ 1) องค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วน of เจ้าของ 2) องค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้ให้คำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินไว้ ดังนี้

1) สินทรัพย์ (Assets) หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

2) หนี้สิน (Liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

3) ส่วนของเจ้าของ (Equity) หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งสินออกแล้ว เช่น หุ้นสามัญ สำรองตามกฎหมาย และกำไรสะสม เป็นต้น

4) รายได้ (Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วน of เจ้าของเพิ่มขึ้น รวมถึงผลกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้ดังกล่าวรวมถึงรายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียมแรกเข้า และค่าบำรุงสมาชิก ดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผล รายได้ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและค่าสิทธิ และรายได้ค่าเช่า เป็นต้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วน of เจ้าของ

5) ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วน of เจ้าของลดลง รวมถึงผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของ

กิจการ ได้แก่ ต้นทุนการให้บริการ ค่าจ้างและค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายมักอยู่ในรูปกระแสออกหรือการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ เช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

2.5.3 การรับรู้รายการขององค์ประกอบในงบการเงิน

จากเรื่ององค์ประกอบของงบการเงิน กิจการต้องพิจารณาถึงประเด็นถัดมา คือ กิจการจะบันทึกองค์ประกอบของงบการเงิน (สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย) ในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน เมื่อใด และมีมูลค่าเท่าใด ซึ่งประเด็นดังกล่าว เรียกว่า การรับรู้รายการองค์ประกอบของงบการเงิน (Recognition of the Elements of Financial Statements) โดยกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินอนุญาตให้รับรู้รายการได้ เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

- 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากองค์ประกอบของงบการเงิน
- 2) องค์ประกอบของงบการเงินดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้ให้หลักเกณฑ์การรับรู้รายการแต่ละองค์ประกอบของงบการเงินไว้ดังนี้

(1) การรับรู้รายการของสินทรัพย์ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินจากรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากไม่น่าเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น แต่กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ซึ่งรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้มุ่งหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เพียงแต่มีระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันนั้นไม่เพียงพอที่กิจการจะรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

(2) การรับรู้รายการของหนี้สิน กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องไม่รับรู้ภาระผูกพันภายใต้สัญญาเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หากคู่สัญญายังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา แต่ในบางกรณีภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นหนี้สินตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยการรับรู้หนี้สินนั้นทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน

(3) การรับรู้รายการของรายได้ กล่าวคือ กิจกรรมต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน เมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน

(4) การรับรู้รายการของค่าใช้จ่าย กล่าวคือ กิจกรรมต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน เมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์

การรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนให้ใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน ซึ่งเรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ที่กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นเดียวกัน เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดขึ้นในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้ กิจกรรมต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล

2.5.4 ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี

ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี ถือเป็นหลักเกณฑ์การวัดมูลค่า (Measurement criteria)⁵ ซึ่งมีความสำคัญต่อการสร้างทฤษฎีการบัญชีและพัฒนาการทางบัญชี เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินและรวมถึงเป็นข้อตกลงของนักบัญชีเพื่อทำความเข้าใจ ในเบื้องต้นให้ตรงกันก่อนที่จะกำหนดกฎเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีต่อไป สำหรับเอกัตศึกษาฉบับนี้ ผู้เขียนขอกล่าวถึงข้อสมมติของหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องดังนี้

หลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept) เป็นแนวทางในการตัดสินใจว่า รายการใดบ้างที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น โดยกิจการจะบันทึกรายได้ตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ก่อน แล้วจึงนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดรายได้นั้นนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกัน กิจกรรมจะรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของกิจการในงวดหนึ่งตามเกณฑ์การรับรู้โดยไม่คำนึงถึงตัวเงินสด โดยจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน ซึ่งเรียกว่า “เกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย” (Matching Concept) เกณฑ์นี้กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางการบัญชีเดียวกัน

⁵ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี (เสนาานิคม: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส ,2559), หน้า 2-17

2.5.5 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานฉบับนี้ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ หรือ อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ อยู่ในรูปของวัตถุดิบ

2.5.5.1 การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดให้สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

2.5.5.2 ต้นทุนสินค้า

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้นประกอบด้วย ต้นทุนในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และ ต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

- 1) ต้นทุนในการซื้อ (Costs of purchase) ประกอบด้วย ราคาซื้อ อากรขาเข้า ภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) ค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการ หักด้วยส่วนลดการค้าหรือเงินที่ได้รับคืน
- 2) ต้นทุนแปลงสภาพ (Costs of conversion) ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิต ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ (production overheads) เช่น ค่าเสื่อมราคาและค่าบำรุงรักษาอาคาร โรงงานและอุปกรณ์โรงงาน
- 3) ต้นทุนอื่น ๆ (Other costs) สามารถนำไปรวมในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

2.5.5.3 การคำนวณต้นทุนสินค้า

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดว่า กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกัน อาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไปได้หากเหมาะสม โดยวิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือมีดังนี้

- 1) วิธีราคาเจาะจง (Specific identification)

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีราคาเจาะจง เป็นวิธีที่ใช้สำหรับสินค้าหรือบริการที่ซื้อหรือผลิตขึ้นเอง ซึ่งแต่ละรายการโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ วิธีราคาเจาะจงนี้จึงไม่เหมาะสมสำหรับสินค้าคงเหลือที่มีรายการจำนวนมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้

2) วิธีเข้าก่อน ออกก่อน (The first-in, first-out (FIFO))

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีเข้าก่อน ออกก่อน ถือเป็นเกณฑ์สมมติว่า สินค้าคงเหลือ รายการที่ซื้อหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้รายการสินค้าคงเหลือที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อหรือผลิตขึ้นในครั้งหลังสุดตามลำดับ วิธีนี้นิยมถือปฏิบัติเพราะสามารถคิดราคาทุนของสินค้าคงเหลือได้ใกล้เคียงความจริง ไม่ว่าจะราคาของสินค้าจะขึ้นหรือลง เพราะสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจะใกล้เคียงกับราคาตลาดในขณะนั้นมากที่สุด

3) วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (The weighted average cost)

การคำนวณต้นทุนสินค้าตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมีข้อสมมติว่า ต้นทุนสินค้าคงเหลือ แต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกันที่ซื้อหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีนี้อาจคำนวณเป็นงวด ๆ หรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

2.5.5.4 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net realizable value : NRV)

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วย ประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

2.5.5.5 การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดรายการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่สามารถรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายได้ ดังกรณีต่อไปนี้

- 1) เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง
- 2) มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น
- 3) จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว

- 4) สิ้นค้าคงเหลือบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น ตัวอย่างเช่น สิ้นค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สิ้นค้าคงเหลือที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

จากหลักการข้างต้นนั้น ปีโตรเลียมเป็นสินทรัพย์ที่จัดเป็นสินค้าคงเหลือรูปแบบหนึ่ง ดังนั้นเมื่อกิจการมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องหรือจ่ายไปเพื่อผลิตปีโตรเลียมนั้น จะต้องบันทึกรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือในงบการเงิน และรับรู้รายจ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนเมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป โดยมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ กิจการต้องนำหลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept) จากข้อสมมติมูลฐานทางบัญชีมาปรับใช้ โดยนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดรายได้มาเปรียบเทียบกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกัน เพื่อให้สอดคล้องกับเกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกันภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน สำหรับเงื่อนไขและรอบบัญชีที่กิจการควรรับรู้รายได้นั้น จะกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

2.5.6 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ได้กำหนดหลักการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้า การให้บริการและการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล ซึ่งการรับรู้รายได้แต่ละประเภทรายการดังกล่าวก็มีหลักเกณฑ์ เงื่อนไขที่แตกต่างกันออกไป นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงรายได้บางประเภทที่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดการรับรู้รายการไว้อยู่แล้ว เนื่องจากเอกัตศึกษานับนี้วิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาที่เกิดจากการจำหน่ายปีโตรเลียม ซึ่งการจำหน่ายปีโตรเลียมถือเป็นการขายสินทรัพย์รูปแบบหนึ่งในทางบัญชี ผู้เขียนจึงขอกล่าวถึงการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเท่านั้น

2.5.6.1 การขายสินค้า

การขายสินค้า หมายถึง การที่กิจการได้ขายสินค้าที่กิจการผลิตหรือที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ เช่น สินค้าที่ซื้อมาโดยกิจการค้าปลีก หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองไว้เพื่อขายต่อ

2.5.6.2 การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

รายได้จากการขายสินค้าจะต้องเข้าหลักเกณฑ์เงื่อนไขครบทุกข้อดังนี้

- 1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ
- 2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
- 3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
- 5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

นอกจากนี้ กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการในการพิจารณาว่าเมื่อใด กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ

โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อก็ได้

จากหลักการข้างต้น เนื่องจากปิโตรเลียมจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือรูปแบบหนึ่ง ดังนั้นเมื่อกิจการขายปิโตรเลียม จึงต้องนำหลักการตามมาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ มาใช้ นั่นคือ กิจการจะรับรู้รายได้จากขายได้ ต้องครบเงื่อนไข 5 ข้อ ดังกล่าว

2.5.7 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs)⁶ ซึ่งมีการพัฒนาหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 ซึ่งใช้แทนมาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้

- 1) มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- 2) มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้
- 3) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
- 4) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
- 5) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า และ
- 6) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับการบริการโฆษณา

สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ฉบับนี้ เนื่องจากมีการพัฒนาจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากล (IASB: International Accounting Standards Board) ร่วมกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB: Financial Accounting

⁶ กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs: Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการดังต่อไปนี้

- 1) กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชนไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่น และในภูมิภาคหรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน
- 2) กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
- 3) บริษัทมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
- 4) กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

Standards Board) โดยมีความมุ่งหมายในการที่ทำให้การรับรู้รายได้มีแบบแผนเดียวสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อพัฒนาและแก้ไขข้อจำกัดของหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอดีต เช่น ลดความไม่สอดคล้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ เป็นต้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น จะทำให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศและตลาดทุน มีความสอดคล้องและเปรียบเทียบกันได้

สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เนื้อหาสำคัญของมาตรฐานฉบับนี้คือกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้โอนการควบคุม (Transfer of control) ในสินค้าให้ลูกค้าแล้ว หรือมองในมุมกลับกันคือลูกค้าได้ควบคุมสินค้าแล้ว ซึ่งหลักการไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

นอกจากนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 18 เรื่อง รายได้ นั้นไม่ได้ถูกยกเลิกการบังคับใช้แต่อย่างใด ดังนั้นมาตรฐานฉบับดังกล่าวยังคงมีผลบังคับใช้ในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยกรบัญชีและกฎหมายอื่นในปัจจุบัน ซึ่งจากข้อมูลที่เผยแพร่ในตลาดหลักทรัพย์พบว่าบริษัทสำรวจและปิโตรเลียมในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ยกเว้น บริษัท ปตท. สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ดังนั้น โดยหลักการ กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนการควบคุมในสินค้าคงเหลือให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งก็สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ฉบับเดิม ส่วนรายจ่ายให้นำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดรายได้นั้นนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกันตามหลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept)

บทที่ 3

แนวความคิดของการรับรู้รายได้และรายจ่าย กรณีการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร

เนื่องจากแต่ละประเทศมีระบบพื้นฐานการคลังปิโตรเลียมที่แตกต่างกัน คือ ระบบสัมปทาน (Concessionary System) และ ระบบสัญญา (Contractual System) แล้วแต่ว่าระบบใดจะสอดคล้องกับเศรษฐกิจ ความสามารถในการบริหารแหล่งทรัพยากรปิโตรเลียม และสถานการณ์พลังงานปิโตรเลียมในประเทศนั้น เอกอัครราชทูตฯ จึงเลือกระบบภาษีปิโตรเลียมของสหราชอาณาจักรมาศึกษา เนื่องจากสหราชอาณาจักรนั้นใช้ระบบใบอนุญาต (Licensing system) ซึ่งใกล้เคียงกับระบบสัมปทานเช่นเดียวกับประเทศไทย อีกทั้ง สหราชอาณาจักรมีการพัฒนาทางด้านการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) มีเนื้อหาที่แปลมาจาก IFRS และจะมีผลบังคับใช้ภายใน 1 ปีนับจากวันที่ถือปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ จึงอาจกล่าวได้ว่า ทั้งประเทศไทยและสหราชอาณาจักรใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เหมือนกัน นอกจากนี้ ในด้านภาษีอากร สหราชอาณาจักรมีการนำหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมอีกด้วย

จากเหตุผลข้างต้น การเลือกสหราชอาณาจักรจึงเป็นตัวอย่งการศึกษาที่ดีต่อประเทศไทย สำหรับการนำมาซึ่งหลักการ แนวคิด และแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย กรณีการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม

3.1 โครงสร้างระบบภาษีปิโตรเลียมของสหราชอาณาจักร

3.1.1 ระบบการให้สิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรได้เลือกใช้ระบบใบอนุญาต (Licensing system)⁷ ในการให้สิทธิแก่บริษัทน้ำมันเพื่อสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ซึ่งสามารถแบ่งใบอนุญาตได้เป็น 2 ประเภทหลัก ๆ คือ ใบอนุญาตสำหรับกิจการบนแผ่นดิน (Landward) และ กิจการในทะเล (Seaward)

สำหรับใบอนุญาตปิโตรเลียม นั้น มีองค์ประกอบที่สำคัญอยู่สองประการ คือ

- 1) การกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและผู้รับใบอนุญาตในเชิงพาณิชย์ (Commercial Relationship) อันได้แก่ การให้สิทธิในการประกอบกิจการปิโตรเลียมให้แก่ผู้รับ

⁷ ปีติ เอี่ยมจรรย์อุบล, "บทบาทของกฎหมายในการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม: ระบบใบอนุญาตในสหราชอาณาจักร," วารสารนิติพัฒน์ ปีที่ 7, ฉบับที่ 1, (2562): หน้า 40

ใบอนุญาตดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมภายในพื้นที่และระยะเวลาที่ใบอนุญาตกำหนด และผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ต้องชำระค่าตอบแทนให้กับรัฐตามที่ใบอนุญาตกำหนด

- 2) เป็นเครื่องมือในการควบคุมและกำกับการประกอบกิจการ (Regulatory Instruments) โดยรัฐสามารถดำเนินการควบคุม กำกับ และตรวจสอบการดำเนินการของผู้รับใบอนุญาตได้ผ่านข้อกำหนดในใบอนุญาต เช่น ผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ต้องตรวจวัดปริมาณและจัดเก็บข้อมูลของปิโตรเลียมที่ผลิตได้ตามรูปแบบที่รัฐกำหนด เป็นต้น

3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้และภาษีที่เกี่ยวข้อง

สหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบกิจการสำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซ (Oil and gas) ทั้งการดำเนินการทั้งบนชายฝั่งและนอกชายฝั่ง โดยประกอบด้วย ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax) ภาษีเพิ่มเติม (Supplementary Charge) และ ภาษีรายได้ปิโตรเลียม (Petroleum Revenue Tax) โดยภาษีแต่ละประเภทจะกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี และ อัตราภาษี ดังนี้

3.1.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax)

กฎหมายกำหนดให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร (UK tax resident companies) มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผลกำไรที่ได้กระทำในสหราชอาณาจักรและหรือที่ได้กระทำในต่างประเทศทั่วโลก (Worldwide profit) รวมถึงกำไรที่เรียกเก็บได้เมื่อบริษัทขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์ธุรกิจ (Chargeable gain) ทั้งนี้ บริษัทสามารถขอเครดิตภาษีที่ได้เสียในต่างประเทศได้ สำหรับบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต่อเมื่อบริษัทได้ทำการค้าในสหราชอาณาจักรผ่านสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) เท่านั้น

โดยทั่วไป เขตการจัดเก็บภาษีในสหราชอาณาจักรสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง แผ่นดินและน่านน้ำ ของสหราชอาณาจักรเท่านั้น อย่างไรก็ตาม หากเป็นรายได้ที่มาจาก การขุดสำรวจ หรือแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติจะขยายขอบเขตไปถึงเขตแดนพื้นดินในทะเลและพื้นดินชั้นล่างของไหล่ทวีปด้วย ทำให้แม้บริษัทจะไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร แต่หากได้ขุดสำรวจหรือแสวงหาทรัพยากรใด ๆ ตามไหล่ทวีปแล้ว ก็ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในสหราชอาณาจักร ซึ่งผลกำไรที่ได้รับจะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้⁸

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรจะมีลักษณะที่เรื่องกันวงเงินของกำไรสุทธิ (Ring-fencing) ซึ่งสอดคล้องกับหลักกฎหมายไทย โดยกฎหมายของสหราชอาณาจักรเรียกว่า หลักการการกันวงเงิน (Ring Fence Corporation Tax) กล่าวคือ กิจการสำรวจและผลิตน้ำมันและ

⁸ Ernst & Young, *Global Oil and Gas Tax Guide* (London: EYGM, 2015), Page 633

ก๊าซ (companies involved in the exploration for, and production of, oil and gas) ต้องกันกำไรจากกิจกรรมดังกล่าวแยกออกมาจากกิจกรรมอื่น เช่น การกลั่น หรือ การตลาด เป็นต้น เพื่อนำมาคำนวณภาษีโดยเฉพาะ เพื่อป้องกันไม่ให้กำไรสุทธิจากการประกอบกิจการสำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซลดลงด้วยผลขาดทุนจากกิจการอื่น เนื่องจากมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน ดังนี้⁹

กิจการประกอบกิจการ	อัตราภาษี
ทั่วไป	19%
สำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซ	19%, สำหรับบริษัทที่มีอัตรากำไรเล็กน้อย (ผลกำไรต่ำกว่า 300,000 ปอนด์) 30% สำหรับบริษัทที่มีอัตรากำไรปกติ (ผลกำไรเกินกว่า 300,000 ปอนด์)

ตารางที่ 2 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักร ปี 2561

จากเรื่องอัตราภาษีที่แตกต่างกันข้างต้น ทำให้กฎหมายยังกำหนดว่าผลขาดทุนที่เกิดจากกิจการนอกปิโตรเลียม (Non Ring Fence Loss) ไม่สามารถนำมาหักกับกำไรที่เกิดขึ้นในกิจการปิโตรเลียม (Ring Fence Profit) แต่อย่างไรก็ตาม ผลขาดทุนที่เกิดจากกิจการปิโตรเลียม (Ring Fence Loss) ไม่มีข้อจำกัดดังกล่าว ทำให้สามารถนำผลขาดทุนดังกล่าว ไปหักกับกำไรในกิจการนอกปิโตรเลียมได้ (Non Ring Fence Profit)

3.1.2.2 ภาษีเพิ่มเติม (Supplementary Charge)

เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกิจการสำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซในสหราชอาณาจักรโดยเฉพาะ¹⁰ การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจะเก็บจากกำไรสุทธิที่กิจการปิโตรเลียมได้รับโดยคำนวณเป็นไปในแนวทางเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการปิโตรเลียม (Ring Fence Corporation Tax) แต่ไม่สามารถนำต้นทุนทางการเงิน (Finance Cost) มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ อย่างไรก็ตามกฎหมายมีการกำหนดค่าลดหย่อนเพิ่มเติมให้กับบริษัท คือ ค่าลดหย่อนแปลงชุดเจาะ (Field Allowance) ค่าลดหย่อนลงทุนสำหรับค่าใช้จ่ายลงทุนของบริษัท (Investment allowance)

⁹ HM Revenue & Customs, Ring fence companies [Online], [15 March 2019] Available URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>

¹⁰ HM Revenue & Customs, Supplementary Charge [Online], [15 March 2019] Available URL: <https://www.gov.uk/guidance/oil-gas-and-mining-supplementary-charge>, March 2019

ค่าลดหย่อนสำหรับพื้นที่ที่มีอนุภูมิและแรงดันสูง (Cluster area allowance) และ ค่าลดหย่อนบนบก (Onshore allowance) หากแปลงขุดเจาะนั้นมีคุณสมบัติตรงตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมก็สามารถนำค่าลดหย่อนต่าง ๆ นั้นไปลดผลกำไรในการเสียภาษีเพิ่มเติมนี้ได้

อัตราภาษีของภาษีเพิ่มเติม สำหรับรอบบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป คือร้อยละ 10 ทั้งนี้ การชำระภาษีเพิ่มเติมนี้ ไม่สามารถนำไปหักลดหย่อนในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกิจการปิโตรเลียมภายใต้หลักการการกั้นวงเงิน (Ring Fence Corporation Tax)

3.1.2.3 ภาษีรายได้ปิโตรเลียม (Petroleum Revenue Tax)

เป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากกิจการปิโตรเลียมแต่มีหลักการจัดเก็บที่แตกต่างไปจากภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บจากยอดรวมของกำไรที่เกิดขึ้นจากแปลงน้ำมันทั้งหมดของบริษัท แต่ภาษีรายได้ปิโตรเลียมจะจัดเก็บบนฐานกำไรแยกเป็นรายแปลง (Taxable fields) และใช้สำหรับแปลงน้ำมันที่ได้รับอนุญาตในการพัฒนาพื้นที่ก่อนวันที่ 16 มีนาคม ค.ศ. 1993 (พ.ศ. 2536)¹¹

ในการคำนวณภาษีรายได้ปิโตรเลียม กฎหมายกำหนดให้นำส่วนแบ่งรายได้จากแปลงน้ำมันแต่ละแปลงหักด้วยค่าลดหย่อนที่ได้รับอนุญาตตามที่กฎหมายกำหนด

อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีรายได้ปิโตรเลียม สำหรับรอบบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2559 ได้ลดอัตราเหลือร้อยละศูนย์เป็นการถาวร

3.2 หลักการและแนวคิดที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมตามกฎหมายภาษีอากรของสหราชอาณาจักร

การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม กฎหมายกำหนดให้ใช้วิธีการรับรู้ในแนวทางเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax) สำหรับกิจการทั่วไป แต่ให้ใช้หลักการการกั้นวงเงิน (Ring Fence Corporation Tax) กล่าวคือ สำหรับกิจการโดยทั่วไป รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิตามภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ รายได้จากการจัดหางบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard หรือ IFRS) ปรับปรุงด้วยข้อกำหนดบางอย่างตามที่กฎหมายกำหนด ส่วนรายจ่ายที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิ

¹¹ HM Revenue & Customs, **Petroleum Revenue Tax** [Online], [16 March 2019] Available URL: <https://www.gov.uk/guidance/oil-gas-and-mining-petroleum-revenue-tax>

โดยทั่วไปจะเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของกิจการเท่านั้น¹² สำหรับกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ต้องกันกำไรจากกิจกรรมดังกล่าวแยกออกมาจากกิจกรรมอื่น และปรับปรุงด้วยรายจ่ายหรือค่าลดหย่อนเพิ่มเติมตามที่กฎหมายกำหนด

จากหลักกฎหมายดังกล่าว สามารถสรุปรายละเอียดการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการปิโตรเลียมได้ ดังนี้¹³

3.2.1 รายได้และรายจ่าย

รายได้ที่เกิดจากกิจการขุดเจาะน้ำมัน (Oil Extraction Activities) หรือสิทธิน้ำมัน (Oil Rights) มีข้อกำหนดว่า รายได้จากการขายน้ำมันและก๊าซนั้น หากเป็นไปตามราคาขายปกติของตลาดแล้ว (Arm's Length Sales) จะนำราคาที่มีการขายจริงนั้นมาเป็นรายได้ในคำนวณภาษี แต่หากการขายนั้นไม่เป็นไปตามราคาขายปกติของตลาดแล้ว (Non-arm's Length Sales) จะต้องถูกประเมินราคาขายจากกรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs—HMRC) โดยเฉพาะ

สำหรับรายจ่ายนั้น จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเฉพาะในกิจการของบริษัท แต่จะนำรายจ่ายมาหักลดหย่อนได้ต่อเมื่อบริษัทได้เริ่มมีการค้า (Commenced trading) เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งโดยทั่วไป กิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมจะถือว่าเริ่มมีการค้าก็ต่อเมื่อมีการตัดสินใจพัฒนาพื้นที่ขุดเจาะ ทั้งนี้ การเจาะสำรวจหรือการจำหน่ายปิโตรเลียมในปริมาณเล็กน้อยเนื่องจากการเจาะสำรวจที่ไม่ประสบความสำเร็จนั้น จะไม่ถือว่าเริ่มมีการค้าเกิดขึ้น สำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้น สามารถแบ่งได้ 2 ประเภท คือรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure หรือ CAPEX) และ รายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue expenditure หรือ OPEX) กล่าวคือ โดยทั่วไปรายจ่ายในระหว่างการสำรวจพื้นที่ขุดเจาะ (Exploration phase) จะเกี่ยวข้องกับรายจ่ายฝ่ายทุนเป็นหลัก ซึ่งรวมถึงรายจ่ายในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible asset) เช่น รายจ่ายเพื่อได้ใบอนุญาตในสิทธิน้ำมัน (Oil license) และรายจ่ายเพื่อการขุดเจาะสำรวจและประเมินหลุมน้ำมัน เป็นต้น ในขณะที่รายจ่ายในระหว่างการผลิต (Production phase) นั้นอาจเป็นทั้งรายจ่ายฝ่ายทุนและรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ เมื่อสิ้นสุดโครงการ รายจ่ายในการรื้อถอนจะถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน สำหรับรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการนั้น สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด ในขณะที่รายจ่ายฝ่ายทุนจะนำมาเป็นรายจ่ายได้ ผ่านทางค่าเสื่อมราคาเท่านั้น

¹² HM Revenue & Customs, **FRS 101 overview paper - tax implications** [Online], [16 March 2019] Available URL: <https://www.gov.uk/government/publications/accounting-standards-the-uk-tax-implications-of-new-uk-gaap/frs-101-overview-paper#background>

¹³ Ernst & Young, *Global Oil and Gas Tax Guide* (London: EYGM, 2015), Page 634

3.2.2 ผลขาดทุน

ผลขาดทุนตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร ได้แบ่งความแตกต่างของการขาดทุนเป็น 3 ประเภท คือ ผลขาดทุนจากการค้า (Trading loss) ผลขาดทุนทางการเงิน (Finance loss) และผลขาดทุนฝ่ายทุน (Capital loss)

ผลขาดทุนจากการค้า บริษัทสามารถนำผลการขาดทุนจากการค้าไปหักลบกับผลกำไรได้ทุกประเภทที่ต้องนำไปคำนวณภาษีของบริษัทในช่วงเวลาที่มีการขาดทุนเกิดขึ้น อีกทั้งผลการขาดทุนจากการค้านั้นสามารถนำไปคิดหักลบกับผลกำไรย้อนหลังในรอบระยะเวลาหนึ่งปีได้ นอกจากนี้ผลขาดทุนจากการค้าสามารถโอนให้กับบริษัทอื่น ๆ ในกลุ่มกิจการเพื่อชดเชยผลกำไรที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาเดียวกันได้อีกด้วย หากว่าผลการขาดทุนดังกล่าวไม่ได้ถูกนำไปใช้โดยบริษัทในรอบระยะเวลาปัจจุบัน รอบระยะเวลาก่อนหน้านั้น หรือไม่ได้โอนไปให้กับบริษัทอื่นในกลุ่มกิจการ ผลการขาดทุนดังกล่าวจะถูกยกไปเพื่อใช้ชดเชยกับผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการค้าของบริษัทที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

ผลการขาดทุนทางการเงิน ซึ่งเกิดจากการกู้ยืมนั้นสามารถนำไปหักลบกับผลกำไรได้ในหลาย ๆ แนวทาง โดยสามารถนำไปหักลบกับผลกำไรของรอบบัญชีเดียวกัน หรือผลกำไรที่ไม่ได้มาจากการค้า (Non-trading profit) ของรอบระยะเวลาก่อนหรือหลังจากนั้น หรืออาจโอนให้กับบริษัทอื่น ๆ ในกลุ่มกิจการเดียวกันในช่วงเวลาเดียวกันได้ อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายทางการเงิน (Financing Costs) นั้น ตามปกติแล้วไม่สามารถนำไปหักลดหย่อนสำหรับการเสียภาษีเพิ่มเติม (Supplementary Charge) หรือภาษีรายได้ปิโตรเลียม (Petroleum Revenue Tax)

ผลขาดทุนฝ่ายทุน สามารถนำไปหักลบกับส่วนของกำไรที่เรียกเก็บได้จากการขายสินทรัพย์ (Chargeable gain) ที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีเดียวกัน รวมถึงสามารถยกไปเพื่อหักลบกับกำไรที่เรียกเก็บได้จากการขายสินทรัพย์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ผลขาดทุนฝ่ายทุนนั้นไม่สามารถนำไปใช้เพื่อหักลบผลกำไรทางการค้าหรือรายได้อื่นใดนอกเหนือไปจากรายได้ในส่วนของฝ่ายทุนได้

กล่าวโดยสรุป คือ เมื่อบริษัทไม่ได้นำผลขาดทุนจากการค้า (Trading loss) ผลขาดทุนทางการเงิน (Finance loss) และผลขาดทุนฝ่ายทุน (Capital loss) ไปใช้หักลบกับผลกำไรในรอบระยะเวลาก่อน (Carried Back) หรือโอนผลขาดทุนให้บริษัทในกลุ่มได้ใช้ (Group Relief) ผลขาดทุนดังกล่าว จะถูกยกไปใช้ในรอบระยะเวลาปีถัดไป (Carried Forward) เพื่อไปหักกับกำไรที่เกิดขึ้นในปีต่อไป อย่างไรก็ตาม ผลขาดทุนที่ยกไปในปีถัดนั้น มีเงื่อนไขว่า บริษัทจะต้องไม่มีการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของนิติบุคคล เพื่อไม่ให้ผลขาดทุนนอกหลักการกันวงเงินค่าใช้จ่ายในกิจการปิโตรเลียม (Non Ring Fence Losses) ในทางการค้าถูกนำไปใช้หักกับผลกำไรที่อยู่ในหลักการกันวงเงินค่าใช้จ่ายในกิจการปิโตรเลียม (Ring Fence Profit)

3.3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรเป็นประเทศที่มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard หรือ IFRS) มาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่มีการปรับปรุงข้อกำหนดบางอย่างตามที่กฎหมายภายในกำหนด

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสินค้าคงเหลือ มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers)¹⁴ มาถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป

3.3.1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ รวมถึงกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

3.3.2 การวัดมูลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การวัดมูลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าจะพิจารณาในขั้นตอนการกำหนดราคาของรายการ (Determine the transaction price) เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติ¹⁵เสร็จสิ้นแล้วกิจการจะต้องรับรู้รายได้ตามส่วนที่ได้ปันให้กับภาระที่ต้องปฏิบัตินั้น

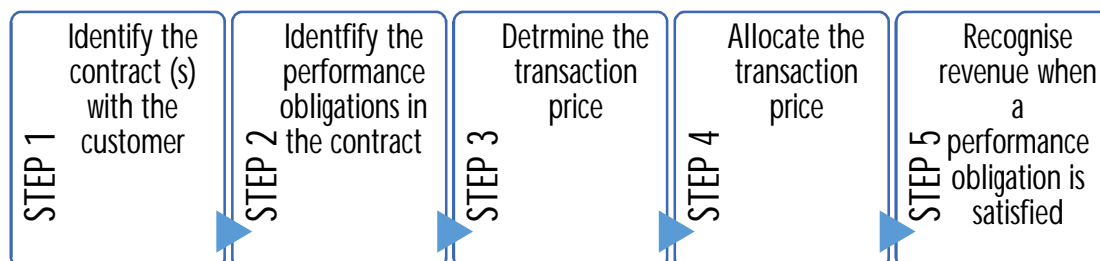
¹⁴ IFRS, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers [Online], [16 March 2019] Available URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>

¹⁵ ภาระที่ต้องปฏิบัติ หมายถึง ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ไปให้กับลูกค้า

- 1) สินค้าหรือบริการ (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ
- 2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกัน แต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้า แบบเดียวกัน

3.3.3 การรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ามี 5 ขั้นตอน (Five-Step Model) ดังนี้¹⁶



ภาพที่ 1 ขั้นตอนการพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Identify the contract with a customer)

กล่าวคือรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) มีคู่สัญญาในการทำสัญญาและมีการอนุมัติสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจา หรือ ประเพณีปฏิบัติอื่นทางธุรกิจ และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามข้อผูกพันในสัญญา
- 2) สามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ
- 3) สามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
- 4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เช่น ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนของกระแสเงินสด ในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา และ
- 5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่มีสิทธิที่จะได้รับตามสัญญา เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา (Identify the performance obligations in the contract) หมายถึง ภาระที่กิจการต้องโอนสินค้าหรือบริการ หรืออาจจะเป็นชุดของสินค้าหรือบริการตามที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยในสัญญาอาจมีภาระตั้งแต่ 1 ภาระขึ้นไป บางกรณีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการจะต้องพิจารณาการรับรู้รายได้ของภาระมากกว่า 1 ภาระร่วมกัน เนื่องจากไม่สามารถแยกภาระดังกล่าวออกจากกันได้

¹⁶ PKF, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers [Online], [16 March 2019] Available URL: <https://www.pkf.com/media/10031241/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-summary.pdf>, Page 2

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ (Determine the transaction price)

หมายถึง จำนวนเงินหรือมูลค่าของสิ่งตอบแทน ซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ (Allocate the transaction price) หมายถึง การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยให้มีความสัมพันธ์กับราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

ขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น (Recognize revenue when each performance obligation is satisfied) หมายถึง กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องกระทำตามสัญญานั้นแล้ว (ส่งมอบสินค้าหรือบริการ) โดยให้ถือตามเวลาที่ลูกค้าสามารถควบคุมสินค้าหรือบริการนั้นได้ จำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้คือจำนวนเงินที่ปันส่วนให้แต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) ซึ่งต้องรับรู้รายได้ตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าว ซึ่งจะกล่าวรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

จากขั้นตอนที่ 1 - 5 สามารถยกตัวอย่างประกอบความเข้าใจได้ดังนี้¹⁷

ตัวอย่าง บริษัท ก ขายเครื่องจักรพร้อมให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี ราคารวม 200,000 บาท โดยมีรายละเอียดเพิ่มเติมดังนี้ ราคาขายปกติของเครื่องจักร 200,000 บาท ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปีปกติราคา 30,000 บาท และการคิดราคาไม่ได้มีดอกเบี้ยรวมอยู่ด้วย

จากตัวอย่างข้างต้น สามารถสรุป 5 ขั้นตอนการพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า

คือ สัญญาขายเครื่องจักรพร้อมให้บริการบำรุงรักษา 3 ปี

¹⁷ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี. IFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน, หน้า 2. สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา

คือ 1) ส่งมอบเครื่องจักร และ 2) บริการบำรุงรักษาเครื่องจักร 3 ปี เนื่องจากเป็นภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามแยกต่างหาก

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ

คือ ราคาขายเครื่องจักรและบริการบำรุงรักษา 3 ปีตามใบแจ้งหนี้เท่ากับ 200,000 บาท

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	ราคาขายที่เป็นเอกเทศ (บาท)
1) ราคาเครื่องจักร	200,000
2) ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี	30,000
รวม	230,000

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

ภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา	ราคาขายที่เป็นเอกเทศ (บาท)	ราคาที่ได้รับการปันส่วนโดยอิงกับราคาขายเอกเทศ (บาท)	วิธีการคำนวณ
1) ราคาเครื่องจักร	200,000	173,913	$[(200,000 \div 230,000) \times 200,000]$
2) ค่าบริการบำรุงรักษา 3 ปี	30,000	26,087	$[(30,000 \div 230,000) \times 200,000]$
รวม	230,000	200,000	

ขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น

คือ รับรู้รายได้จากการขายเครื่องจักรเมื่อส่งมอบสินค้า (ณ จุดเวลาใดเวลาหนึ่ง) มูลค่า 173,913 บาท และ รับรู้รายได้ค่าบริการบำรุงรักษาในแต่ละปีตลอดระยะเวลา 3 ปี $(26,087 \div 3)$ มูลค่า 8,695.66 บาทต่อปี

3.3.4 การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการขายสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การพิจารณาการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการต้องพิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามลำดับ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model) อย่างไรก็ตาม สำหรับขั้นตอนที่ 5 เรื่อง การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น (Recognize revenue when each performance obligation is satisfied) กิจการต้องพิจารณาว่ารายได้ที่ได้นั้นเกิดจากภาระที่ต้องปฏิบัติประเภทใด โดยสามารถแบ่งภาระที่ต้องปฏิบัติได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) และ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time)

เงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณา Over time มี 3 ข้อ และจะจัดภาระดังกล่าวเป็น Over time ทันทีเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

- 1) ลูกค้าได้รับและได้ใช้ประโยชน์จากงานที่ต้องกระทำให้ตามสัญญาทันทีที่ได้ปฏิบัติงาน เช่น การให้บริการทำความสะอาด
- 2) กิจการได้สร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น เช่น งานระหว่างก่อสร้างตามสัญญาก่อสร้าง
- 3) การทำงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ และกิจการมีสิทธิบังคับให้ชำระสิ่งตอบแทนสำหรับงานที่ได้ทำเสร็จสิ้นจนถึงปัจจุบัน เช่น งานบริการติดตั้งระบบเครือข่ายของกิจการ ที่หากมีการเลิกสัญญากิจการสามารถเรียกให้ลูกค้าชำระเงินสำหรับงานที่ทำจนถึงปัจจุบันได้

หากกิจการมีภาระที่เข้าเงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่งข้างต้น กิจการจะต้องรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาที่ปฏิบัติงานโดยวัดระดับความก้าวหน้าของภาระงาน หรืออาจวัดจากวิธีปัจจัยนำเข้า (Input Method) หรือวิธีผลลัพธ์ (Output Method) ซึ่งใช้ในการวัดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

เงื่อนไขที่ใช้ในการพิจารณา A point in time คือ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ในการโอนอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กิจการมีสิทธิที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ ลูกค้ามีกรรมสิทธิทางกฎหมายในสินทรัพย์ กิจการได้ส่งมอบสินทรัพย์และได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญให้ลูกค้า หรือลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้จากการโอนการควบคุมสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ณ เวลานั้นได้ เช่น กรณีการขายสินค้าทั่วไป ที่กิจการก็ส่งมอบสินค้าและลูกค้ายอมรับสินค้านั้นแล้ว กิจการจึงสามารถรับรู้รายได้ได้ แต่หากกิจการได้รับชำระเงินมาก่อนแต่ยังไม่ได้ส่งมอบสินค้าให้ลูกค้า กิจการก็ยังไม่สามารถรับรู้รายได้จนกว่าจะทำการส่งมอบสินค้าให้อยู่ในการควบคุมของลูกค้า

จากหลักการข้างต้น เมื่อมีรายได้ กิจการจะต้องนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ามาใช้ และพิจารณาว่ารายได้ที่เกิดขึ้นเกิดจากภาระที่ต้องปฏิบัติตามใด ระหว่าง ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) และเนื่องจากหลักการตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.5.5 ปีโตรเลียมถือเป็นสินค้าคงเหลือรูปแบบหนึ่งตาม International Accounting Standard ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ (IAS 2 - Inventories) ซึ่งเนื้อหาและสาระสำคัญเหมือนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ของประเทศไทย ดังนั้นเมื่อกิจการขายสินค้าคงเหลือดังกล่าวจึงถือว่า กิจการมีภาระที่ต้องปฏิบัติตาม A point in time ซึ่งจะรับรู้รายได้เมื่อมีการโอนอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

สำหรับค่าใช้จ่ายนั้น เมื่อกิจการมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องหรือจ่ายไปเพื่อผลิตปีโตรเลียม ก็จะต้องบันทึกการจ่ายเป็นสินค้าคงเหลือในงบการเงิน และค่อยรับรู้รายจ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนเมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป โดยมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ กิจการต้องนำหลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept) จากข้อสมมติฐานทางบัญชีมาปรับใช้ โดยนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดรายได้มาเปรียบเทียบกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกัน เพื่อให้สอดคล้องกับเกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกันภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

บทที่ 4

ปัญหาการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงปัญหาการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่มาของแต่ละปัญหา และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าว ดังนี้

4.1 ความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กรณีการรับรู้รายจ่ายจากการผลิตปิโตรเลียม

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ได้วางหลักไว้ว่า กำไรสุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีเงินได้นั้น ให้นำรายได้หักรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ในจำนวนไม่เกินสมควรและได้จ่ายไปในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร สำหรับมาตราที่เกี่ยวข้องในการคำนวณสุทธินั้นประกอบด้วย

- 1) มาตรา 22 กล่าวถึง เรื่องรายได้
- 2) มาตรา 24 กล่าวถึง รายจ่ายตามปกติและจำเป็น
- 3) มาตรา 25 กล่าวถึง รายการที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น
- 4) มาตรา 26 กล่าวถึง การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ

สำหรับประเด็นปัญหาที่นำมาศึกษานั้น เนื่องจากมาตรา 24 (2) ที่กำหนดว่า รายจ่ายตามปกติและจำเป็นให้รวมถึง ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต ซึ่งรายจ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายในการปฏิบัติงาน (OPEX) แต่ในขณะเดียวกัน อาจเป็นได้ทั้งรายจ่ายที่เป็นทุนตามมาตรา 26 (8) ก็ได้ หรือ รายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือก็ได้ แต่กฎหมายไม่ได้ระบุว่าหากรายจ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือจะให้บันทึกเป็นรายจ่ายดังกล่าวได้ในรอบบัญชีใด ซึ่งผู้เขียนให้ข้อสังเกตว่า พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ได้อธิบายถึงวิธีคำนวณกำไรสุทธิของรายจ่ายที่เป็นทุนไว้ชัดเจน ในขณะที่รายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ พระราชบัญญัติดังกล่าว ยังไม่มีความชัดเจนในเรื่องดังกล่าว ซึ่งสรุปความแตกต่างได้ดังนี้

4.1.1 รายจ่ายที่เป็นทุน

รายจ่ายที่เป็นทุน หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม โดยทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้นมีผลต่อกิจการเป็นเวลาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี¹⁸

รายจ่ายอันมีลักษณะที่เป็นทุนสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในรูปของการคิดค่าเสื่อมราคา¹⁹ของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากทรัพย์สินที่บริษัทได้นำมาใช้ นั้นย่อมมีการเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลาการใช้งาน จึงต้องมีการนำรายจ่ายดังกล่าวนี้มาทยอยตัดจำหน่ายตามอายุการใช้งานของทรัพย์สินตามประเภท อัตรา และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 26 (8) ที่กำหนดว่า ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายนั้นก็ได้ หมายความว่า หากรายจ่ายดังกล่าว จ่ายไปเพื่อให้ได้ทรัพย์สินที่มีประโยชน์เกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี กิจการสามารถเลือกได้ว่าจะถือรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หรือ รายจ่ายในงบกำไรขาดทุนก็ได้ หากกิจการเลือกปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ให้ปฏิบัติตาม มาตรา 25 (1) ที่กำหนดว่ารายจ่ายที่เป็นทุนมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น และ มาตรา 24 (6) ที่กำหนดว่าค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุนถือเป็นรายจ่ายปกติและจำเป็น ซึ่งสรุปขั้นตอนการคำนวณรายจ่ายที่เป็นทุน ได้ดังนี้

¹⁸ มาตรา 65 สัตต (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

¹⁹ มาตรา 24 (6) และ มาตรา 26 (7) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เรียกว่า ค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุน

ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม				
ขั้นตอน	แนวทางที่ 1 (รายจ่ายในงบกำไรขาดทุน)		แนวทางที่ 2 (รายจ่ายที่เป็นทุน)	
ขั้นตอนที่ 1	ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น	มาตรา 24 (2)	ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน	มาตรา 26 (8)
ขั้นตอนที่ 2	-	-	มิให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น	มาตรา 25 (1)
ขั้นตอนที่ 3	-	-	ทยอยตัดแบบค่าขาดขายรายจ่ายที่เป็นทุนและถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น	มาตรา 24 (6)

ตารางที่ 3 แนวปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน

ซึ่งจะเห็นได้ว่ากรณีรายจ่ายประเภทค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมีการบัญญัติวิธีและการปฏิบัติหากกิจการเลือกถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนอย่างชัดเจน

4.1.2 รายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้านำไปขาย

รายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้านำไปขาย พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดนิยามไว้ชัดเจน แต่อาจเทียบเคียงได้กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้านำไปขาย ที่ระบุว่า สินค้านำไปขาย คือ สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ หรือ อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ อยู่ในรูปของวัตถุดิบ โดยคาดว่าจะขายหรือจำหน่ายได้ภายใน 1 รอบบัญชี และให้รับรู้รายจ่ายเป็นต้นทุนขายในรอบบัญชีเดียวกับการขายนั้น

สำหรับค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต ตามมาตรา 24 (2) ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้น ตามหลักการบัญชี กิจการต้องปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินค้านำไปขาย เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าว

ก่อให้เกิดสินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ในกรณีนี้ หมายถึง ก่อให้เกิดปิโตรเลียม สำหรับต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้นประกอบด้วย ต้นทุนในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่น ๆ ในกรณีนี้ รายจ่ายตามมาตรา 24 (2) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับปิโตรเลียมที่ผลิต จะถือเป็นต้นทุนแปลงสภาพ (Cost of conversion) ซึ่งต้องบันทึกเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ และให้ถือราคานี้ หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ตามมาตรา 26 (11)

อย่างไรก็ตาม มาตรา 26 (2) ได้กำหนดว่า การคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าว ได้สร้างความไม่ชัดเจนว่า กิจการปิโตรเลียมนั้นจะต้องถือรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับปิโตรเลียมที่ผลิตเป็นสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี หรือ อ้างอิงจากวิธีปฏิบัติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม

นอกจากนี้ หากอ้างอิงจาก มาตรา 26 (8) ที่กำหนดว่า ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุ สิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายนั้นก็ได้ โดยมาตราดังกล่าว ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่ารายจ่ายข้างต้นนั้น สามารถเลือกปฏิบัติเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หรือ รายจ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ แต่มาตราดังกล่าว รวมถึงมาตราอื่นของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า รายจ่ายดังกล่าวสามารถเลือกปฏิบัติเป็นสินค้าคงเหลือได้

จากการศึกษาพบว่า กิจการในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมมีวิธีปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) ที่แตกต่างกัน คือ

- 1) ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีที่จ่าย
 - 2) ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าว เป็นสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชี
- โดยสามารถสรุปแนวคิดดังกล่าวและอ้างอิงหลักการ ดังนี้

ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม				
หลักการและเหตุผล	แนวทางที่ 1 ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น		แนวทางที่ 2 ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าว เป็นสินค้าคงเหลือ	
1	กฎหมายกำหนดให้ปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมตามอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมมีแนวปฏิบัติที่ต่างกัน	มาตรา 26 (2)	กฎหมายกำหนดให้ปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมตามอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งตามหลักการบัญชีแล้ว รายจ่ายดังกล่าวที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียมต้องถือเป็นสินค้าคงเหลือ	มาตรา 26 (2)
2	กฎหมายกำหนดให้รายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น	มาตรา 24 (2)	กฎหมายกำหนดให้รายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น แต่ไม่ได้กำหนดว่าให้ เป็นรายจ่ายในรอบบัญชีใด	มาตรา 24 (2)
3	กฎหมายกำหนดว่า รายจ่ายตามมาตรา มาตรา 24 (2) ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนก็ได้ แต่ไม่ได้ระบุว่าให้ถือเป็นสินค้าคงเหลือก็ได้	มาตรา 26 (8)	กฎหมายกำหนดวิธีคิดราคาทุนของสินค้าคงเหลือว่าจะใช้ราคาทุนก็ได้ หรือจะคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า	มาตรา 26(11)

**ตารางที่ 4 แนวปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่
เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ**

จากตารางดังกล่าวจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมยังมีการบัญญัติวิธีการปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียมยังไม่ชัดเจนว่าจะให้กิจการถือรายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในรอบบัญชีนั้น หรือ เป็นสินค้าคงเหลือ

ผู้เขียนเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรที่ดี ต้องมีความเข้าใจง่ายและชัดเจน เพื่อไม่ให้เกิดการตีความกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐที่จะไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในกลุ่ม

อุตสาหกรรมเดียวกัน ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

4.2 ความไม่เหมาะสมจากการรับรู้ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่ผลิต และความเหมาะสมจากการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิต ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จากกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน องค์ประกอบของงบการเงินประกอบด้วย สินทรัพย์ (Assets) หนี้สิน (Liabilities) ส่วนของเจ้าของ (Equities) รายได้ (Revenues) และค่าใช้จ่าย (Expenses) ซึ่งประเด็นที่ศึกษานั้น จะเป็นการอธิบายถึงความเหมาะสมของการรับรู้ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นสินค้าคงเหลือ ซึ่งเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งในรอบบัญชีที่ผลิต มากกว่าที่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีที่เกิดรายจ่ายดังกล่าว

จากที่กล่าวมาในบทที่ 2 ลักษณะสำคัญและความแตกต่างของสินทรัพย์ (Assets) และค่าใช้จ่าย (Expenses) สามารถสรุปได้ดังนี้

สินทรัพย์ (Assets) หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต คำว่า ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้น หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดแก่กิจการ เช่น กิจการอาจใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือบริการที่จะนำไปก่อให้เกิดรายได้ (ตัวอย่างของสินทรัพย์นั้น เช่น เครื่องจักร อาคาร อุปกรณ์) หรือ กิจการอาจนำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น (ตัวอย่างของสินทรัพย์นั้น เช่น สินค้าคงเหลือแลกกับเงินสด) หรือ กิจการอาจนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน (ตัวอย่างของสินทรัพย์นั้น เช่น สินค้าคงเหลือแลกกับลดยอดเจ้าหนี้การค้า) เป็นต้น

ส่วนค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง เช่น ต้นทุนขาย ค่าเสื่อมราคา และ เงินเดือนพนักงาน

จากลักษณะสำคัญข้างต้น โดยทั่วไปกิจการจะสามารถแยกสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายได้อย่างชัดเจน เพราะ ค่าใช้จ่ายมักจะเป็นสิ่งที่กิจการจ่ายไปจากการทำกิจกรรมใด ๆ เช่น ค่าโฆษณา ค่าทำความสะอาด ค่าการตลาด เป็นต้น ส่วนสินทรัพย์ มักเป็นสิ่งที่กิจการจ่ายไปเพื่อได้ใช้ประโยชน์ในอนาคต อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายในบางกรณีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ก็อาจถือเป็นสินทรัพย์ได้ ถ้า

มาตรฐานการบัญชีกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ เช่น ค่าดอกเบี้ยจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน ถือเป็น ต้นทุนของสินทรัพย์²⁰ หรือ ค่าแรงงานที่จ่ายไปเพื่อให้ได้สินทรัพย์ ถือเป็น ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ เรียกว่าสินค้ำคงเหลือ²¹ เป็นต้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ความแตกต่างที่สำคัญ ของ สินทรัพย์และค่าใช้จ่าย คือ การได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นในอนาคต ดังนั้น ค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่กิจการจ่ายไปแล้วก่อให้เกิด ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะถือเป็นสินทรัพย์ หากมีมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้น กำหนดไว้

ปิโตรเลียม ถือเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่ง ที่เรียกว่า สินค้ำคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้ำคงเหลือ ที่กำหนดว่า สินค้ำคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมี ลักษณะถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ หรือ อยู่ในระหว่าง กระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้ำสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ อยู่ในรูปของวัตถุดิบ โดยต้นทุนของสินค้ำ คงเหลือนั้นประกอบด้วย ต้นทุนในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และ ต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้ำ คงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดว่า ต้นทุนแปลงสภาพ (Costs of conversion) ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้ำที่ผลิต ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และ ค่าใช้จ่ายการผลิตที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ (production overheads) เช่น ค่าเสื่อมราคาและ ค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงานเพื่อผลิตสินค้ำ ดังนั้น ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุ สิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จึงถือเป็นต้นทุนของสินค้ำคงเหลือในรอบบัญชีที่ ผลิตได้ และกิจการจะรับรู้เป็นรายจ่ายได้ก็ต่อเมื่อมีการขายสินค้ำคงเหลือออกไป โดยมูลค่าตามบัญชี ของสินค้ำคงเหลือนั้นต้องรับรู้เป็นต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

การบันทึกรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นต้นทุน ของสินค้ำคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี จะทำให้รายจ่ายและรายได้มีความสัมพันธ์กันตามหลักการ รับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept) กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์โดยตรงกับรายได้จะต้อง รับรู้ในงวดบัญชีเดียวกับที่มีการรับรู้รายได้ เพื่อทำให้กำไรสุทธิในรอบบัญชีนั้นถูกต้อง เหมาะสมและ สะท้อนตามความเป็นจริง ทำให้ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบไปด้วย ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้บริหาร ลูกจ้าง ลูกค้ำ และ รัฐบาล สามารถประเมินความสามารถในการทำรายได้ และประสิทธิผลในการดำเนินงาน ที่แท้จริงของกิจการในรอบบัญชีนั้น เพื่อประกอบการตัดสินใจได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เช่น ผู้ถือหุ้นเป็น เจ้าของเงินทุน ซึ่งเป็นผู้รับได้ผลตอบแทนจากการลงทุน รวมทั้งยังต้องรับความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น งบ

²⁰ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (2560) เรื่อง ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ [ออนไลน์], 23 มีนาคม 2562. แหล่งที่มา :<http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67220>

²¹ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (2560) เรื่อง สินค้ำคงเหลือ [ออนไลน์], 23 มีนาคม 2562. แหล่งที่มา :<http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67220>

การเงินทำให้ผู้ถือหุ้นทราบถึงผลการดำเนินงานธุรกิจของกิจการว่าเป็นอย่างไร และสามารถคาดการณ์ถึงมูลค่าของกิจการในอนาคต หรือ งบการเงิน ทำให้รัฐบาลสามารถวิเคราะห์ฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานเพื่อช่วยประเมินความสามารถในการชำระภาษีของกิจการนั้น เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่บันทึกค่าใช้จ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดให้เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ แต่บันทึกเป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน จะทำให้กำไรสุทธิของงบการเงินผิดเพี้ยนและไม่สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริง

จากหลักการดังกล่าว การปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ที่แตกต่างกัน จะส่งผลกระทบต่อการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

ตัวอย่าง การคำนวณรายจ่ายแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ที่จ่ายไปในปีที่ 1 และ 2 มูลค่าปีละ 100 บาท โดยมีรายได้จากการขายปิโตรเลียมดังกล่าวในปีที่ 2 และ 3 มูลค่าปีละ 150 บาท นอกจากนี้ยังมีรายได้อื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการปิโตรเลียม ปีละ 30 บาท และ รายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการปิโตรเลียม ปีละ 20 บาท

องค์ประกอบใน งบการเงิน	แนวทางที่ 1 เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีที่ผลิต			แนวทางที่ 2 เป็นสินค้ำคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิต		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
สินทรัพย์						
สินค้ำคงเหลือ (ปีโตรเลียม)	-	-	-	100	100	-
งบกำไรขาดทุน						
รายได้จากการขายปีโตรเลียม	-	150	150	-	150	150
ต้นทุนขาย	(100)	(100)	-	-	(100)	(100)
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	(100)	50	150	-	50	50
รายได้อื่น	30	30	30	30	30	30
รายจ่ายอื่น	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(90)	60	160	10	60	60
ผลขาดทุนยกมา	-	(90)	(30)	-	-	-
กำไร (ขาดทุน) เพื่อคำนวณ ภาษีเงินได้ปีโตรเลียม	(90)	(30)	130	10	60	60
ภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (อัตรา 50%)	-	-	65	5	30	30

**ตารางที่ 5 แนวทางปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้และ
ผลกระทบต่อการคำนวณกำไรสุทธิ**

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามวิธีที่ 1 หากกิจการรับรู้รายจ่ายตามมาตรา 24 (2) เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีที่จ่าย จะทำให้ในปีที่ 1 ที่กิจการผลิตปีโตรเลียมนั้น จะมีรายจ่ายที่สูงเกินไป ทำให้กิจการไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียม แต่จะมีรายได้ที่สูงเกินไปในปีที่ 3 เมื่อกิจการมีการขายปีโตรเลียมแต่ไม่มีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมาตัดรายได้ ซึ่งทำให้กิจการต้องเสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียมเป็นจำนวนเงินที่สูงเกินไปในปีนี้อีกด้วย

ส่วนในแนวทางที่ 2 หากกิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี คือ ในปีที่ 1 และ 2 บันทึกรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) เป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิต และ ถือเป็นต้นทุนขายในปีที่ขาย คือ ปีที่ 2 และ 3 จะทำให้กำไรสุทธิของทั้ง 3 ปี สะท้อนผลประกอบการที่แท้จริงมากกว่าแนวทางที่ 1

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการจะปฏิบัติต่อรายจ่ายแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียมที่ต่างกัน แต่เมื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่กิจการต้องนำส่งรัฐตลอดการประกอบกิจการ ทั้ง 2 แนวทางสามารถคำนวณได้เท่ากัน เพียงแต่จำนวนภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่นำส่งรัฐในแต่ละปีไม่เท่ากัน โดยแนวทางที่ 1 นั้น จำนวนภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่นำส่งรัฐนั้นจะไม่มี ความสม่ำเสมอ เนื่องจากกิจการมีทั้งผลขาดทุนสูงไปและกำไรสูงไป ในขณะที่แนวทางที่ 2 นั้น จำนวนภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่นำส่งรัฐจะมีความสม่ำเสมอมากกว่า เนื่องจากกำไรของกิจการมีความสอดคล้องกับผลประกอบการ

ดังนั้น การปฏิบัติต่อรายจ่ายแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม เป็นสินค้าคงเหลือตามแนวทางที่ 2 จะทำให้ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่กิจการคำนวณได้นั้น เป็นมูลค่าที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่รัฐและกิจการ เนื่องจากการคำนวณตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีของกิจการในรอบบัญชีนั้น

จากที่กล่าวมา ผู้เขียนจึงเห็นว่า เพื่อความเหมาะสม และสะท้อนความเป็นจริง ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ควรถือเป็นต้นทุนสินค้าในรอบบัญชีที่ผลิต และรับรู้เป็นรายจ่ายหรือต้นทุนขายในรอบบัญชีที่ขายปิโตรเลียม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จะมีความเหมาะสมมากกว่ารับรู้รายจ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีที่ผลิต ตามเหตุผลที่ไว้ข้างต้น

4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างในการบัญชีกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยและสหราชอาณาจักร กรณีการรับรู้รายจ่ายจากการจำหน่ายปิโตรเลียมเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ

สหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax) จากผู้ประกอบกิจการสำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซ โดยภาษีเงินได้นั้นอาจเทียบได้กับภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทย

ภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรมี หลักการการกั้นวงเงิน (Ring Fence Corporation Tax) กล่าวคือ กิจการสำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซต้องกันกำไรจากกิจกรรมดังกล่าว แยกออกมาจากแยกออกมาจากกิจกรรมอื่น เช่น การกลั่น หรือ การตลาด เป็นต้น เพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมโดยเฉพาะ ซึ่งสอดคล้องกับหลักการกั้น

วงเงินของประเทศไทยที่ว่า เมื่อบริษัทผู้ประกอบการปิโตรเลียมได้เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจากฐานกำไรสุทธิตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไปแล้ว จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิในส่วนนั้นตามประมวลรัษฎากร และ หากกำไรสุทธิในส่วนใดไม่ได้เป็นฐานภาษีสำหรับเงินได้ปิโตรเลียม ก็จะต้องถือเป็นฐานภาษีตามประมวลรัษฎากร เพียงแต่กฎหมายของสหราชอาณาจักรจะใช้กฎหมายฉบับเดียวกัน ในขณะที่ประเทศไทย ภาษีเงินได้สำหรับบริษัทที่ประกอบการกิจการปิโตรเลียมจะอยู่ภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ 2 ฉบับคือ ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในสหราชอาณาจักร กฎหมายกำหนดให้ใช้วิธีการรับรู้ในแนวทางเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax) สำหรับกิจการทั่วไป กล่าวคือ รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ รายได้จากการจัดทํางบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard หรือ IFRS) ปรับปรุงด้วยข้อกำหนดบางอย่างตามที่กฎหมายกำหนด ส่วนรายจ่ายที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปจะเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของกิจการเท่านั้น และให้ใช้หลักการการกั้นวงเงิน (Ring Fence Corporation Tax) สำหรับกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยต้องกันกำไรจากกิจกรรมดังกล่าวแยกออกมาจากกิจกรรมอื่น และปรับปรุงด้วยรายจ่ายหรือค่าลดหย่อนเพิ่มเติมตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับ ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม

จากการศึกษาพบว่า กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจการปิโตรเลียม (Corporation tax ring fence)²² ของสหราชอาณาจักร จะกำหนดวิธีคิด วิธีปฏิบัติ การคำนวณ หรือเงื่อนไขบางอย่างเป็นการเฉพาะ เช่นเดียวกับ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทย แต่ไม่ได้กำหนดว่า รายจ่ายใดให้ถือเป็นรายจ่ายได้ หรือ รายจ่ายใดถือเป็นรายจ่ายไม่ได้เช่นที่กำหนดไว้ตาม มาตรา 24 และ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน นอกจากนี้จากการศึกษาพบว่า Corporation tax ring fence ไม่ได้กำหนดว่า ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือต้องปฏิบัติอย่างไร จึงสามารถสรุปได้ว่า หากกฎหมายไม่ได้กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมไว้ ก็ให้ปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ นั่นคือ ต้องถือรายจ่ายดังกล่าว เป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิต และรับรู้เป็นต้นทุนขายในรอบบัญชีที่ขาย

²² HM Revenue & Customs, **Corporate Tax** [Online], 16 March 2019, Available URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/oil-taxation-manual/ot21000>

สำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทย มาตรา 26 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กำหนดว่า การคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งคำว่า “การปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม” นั้นมีความหมายไม่ชัดเจนว่า หมายถึง ให้คำนวณกำไรสุทธิตามมาตรฐานทางการเงิน หรือ ให้เปรียบเทียบกับกิจการในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมที่มีการปฏิบัติทางบัญชีอย่างไร นอกจากนี้ มาตรา 24 และมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ยังกำหนดแต่เพียงว่า รายจ่ายใดสามารถถือเป็นรายจ่ายได้และเป็นรายจ่ายไม่ได้ แต่ไม่ได้กำหนดว่า หากเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นได้ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีใด หากในมาตรา 26 ไม่ได้กำหนดไว้ ซึ่งส่งผลให้มีความไม่ชัดเจนในการปฏิบัติต่อรายจ่ายบางประเภทที่มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ได้ เช่น ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า มาตรา 26 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยควรกำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิให้ชัดเจนเหมือนของประเทศสหราชอาณาจักร ที่ให้คำนวณกำไรสุทธิตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน เพื่อที่จะไม่ให้เกิดการต้องตีความถึงวิธีปฏิบัติตามบัญชีต่อรายจ่ายบางประเภทที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ นอกจากนี้ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า มาตรา 24 (2) และ มาตรา 26 (2) ซึ่งเป็นมาตราที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิแห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ไม่ได้ถูกปรับปรุงแก้ไขตั้งแต่ปี พ.ศ. 2514 ในขณะที่แนวคิดการรับรู้องค์ประกอบตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นเปลี่ยนแปลงตลอด ดังนั้น หากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ต้องการใช้กำไรสุทธิตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นฐานในการเริ่มต้นคำนวณก่อนจะมีการปรับปรุงด้วยข้อกำหนดต่าง ๆ ก็ควรแก้ไขมาตรา 26 (2) ให้ชัดเจน โดยกำหนดว่าเป็นกำไรสุทธิตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน และกิจการอาจยกเลิกตัวอย่างรายจ่ายตามปกติและจำเป็นตามมาตรา 24 โดยกำหนดแต่เพียงรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 25 และเพิ่มเติมหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณรายได้ หรือ รายจ่าย ในมาตรา 26 ให้มีความละเอียดชัดเจนยิ่งขึ้น

4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างในการบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศไทยระหว่างประมวลรัษฎากร และ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กรณีการคำนวณกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากร ได้วางหลักไว้ว่า กำไรสุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีเงินได้นั้นให้นำรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี โดยในมาตรา 65 ทวิ (1) ได้บัญญัติว่า รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย และมาตรา 65 ทวิ ในข้ออื่น ๆ เป็นการอธิบายถึงเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ได้วางหลักไว้ว่า กำไรสุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีเงินได้นั้น ให้นำรายได้หักรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควรและได้จ่ายไปในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร โดยในมาตรา 22 กล่าวถึงเรื่องรายได้ มาตรา 24 จะยกตัวอย่างรายจ่ายตามปกติและจำเป็น มาตรา 25 กล่าวถึง รายการที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น และมาตรา 26 กล่าวถึง การคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ

จากที่กล่าวมาข้างต้น ลักษณะการการบัญญัติเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิของกฎหมายทั้ง 2 ฉบับ สามารถสรุปได้ดังนี้

กฎหมายภาษีเงินได้ และ องค์ประกอบของกำไรสุทธิ	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
รายได้	มาตรา 65	มาตรา 22
รายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี	-	มาตรา 24
รายจ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี	มาตรา 65 ตรี	มาตรา 25
เงื่อนไข วิธีการคำนวณกำไรสุทธิ	มาตรา 65 ทวิ	มาตรา 26

ตารางที่ 6 ลักษณะการบัญญัติกฎหมายและมาตราที่เกี่ยวข้อง เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิของประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่า ความแตกต่างระหว่างประมวลรัษฎากร และ พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ที่สำคัญ คือ ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่า รายจ่ายใดถือเป็นรายจ่ายทาง ภาษีได้ เพราะใช้หลักที่ว่า ทุกรายจ่ายสามารถเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ทั้งหมดหากรายจ่ายนั้นไม่ได้ถูก บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ตรี ส่วนวิธีปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวนี้ ให้พิจารณาเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 65 ทวิ ในขณะที่พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ได้กำหนดลักษณะรายจ่ายถือเป็น รายจ่ายทางภาษีไว้ในมาตรา 24 และได้ยกตัวอย่างรายจ่ายนั้นในมาตรา 24 (1) – (10) ส่วนเงื่อนไข และวิธีปฏิบัติให้พิจารณาจากมาตรา 26

ผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติรายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี ในมาตรา 24 พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อาจสร้างความสับสนให้แก่กิจการในการตีความว่า หากรายจ่ายดังกล่าวถือเป็น รายจ่ายทางภาษีได้ตามมาตรา 24 แต่มาตรา 26 ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขที่ชัดเจนไว้ จะให้ถือปฏิบัติต่อ รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีใด เช่น ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่าย

ทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) ที่ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ซึ่งตามหลักการบัญชี รายจ่ายดังกล่าวต้องถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือที่ต้องรับรู้รายจ่ายในรอบบัญชีเดียวกับการขาย แต่มาตรา 26 ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขให้รายจ่ายดังกล่าวถือเป็นสินค้าคงเหลือ โดยมาตรา 26 (8) กำหนดแต่เพียงว่า รายจ่ายดังกล่าว ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนก็ได้ ทำให้กิจการต้องตีความว่า รายจ่ายตามมาตรา 24 (2) ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่ผลิตปิโตรเลียมตามมาตรา 24 หรือไม่ ผู้เขียนจึงเห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมควรแก้ไขการกำหนดตัวอย่างรายจ่ายตามปกติและจำเป็นตามมาตรา 24 โดยให้มาตรา 24 บัญญัติแต่เพียงหลักการที่ว่า รายจ่ายที่นำมาใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้น ต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควร และได้จ่ายไปทั้งหมดเฉพาะในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร และเพิ่มเติมหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณรายได้ หรือ รายจ่าย ในมาตรา 26 ให้มีความละเอียดชัดเจนยิ่งขึ้น นอกจากนี้อาจกำหนดรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีตามมาตรา 25 เพิ่มเติม ซึ่งเป็นวิธีเดียวกับการบัญญัติวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของประมวลรัษฎากร

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม โดยมีการคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้ รายจ่าย และค่าลดหย่อนตามที่ได้กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งมีข้อแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ได้ประกาศใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2514 และได้มีการปรับปรุงแก้ไขหลายครั้งเพื่อให้เข้ากับสภาพเศรษฐกิจและสถานการณ์พลังงานของประเทศ โดยพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมฉบับล่าสุด คือ ฉบับที่ 9 พ.ศ. 2562 แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 24 (2) และมาตรา 26 (2) ซึ่งเป็นมาตราที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิ ไม่ได้ถูกปรับปรุงแก้ไขเลยตั้งแต่ปี พ.ศ. 2514 ในขณะที่แนวความคิดการรับรู้องค์ประกอบตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นมีการเปลี่ยนแปลงตลอด จึงส่งผลให้เกิดการไม่ชัดเจนต่อการคำนวณรายจ่ายสำหรับการผลิตปิโตรเลียม

สำหรับประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น คือ กิจการปิโตรเลียมจะปฏิบัติต่อรายจ่ายตามมาตรา 24 (2) ที่กำหนดว่าค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น หรือ เป็นสินค้าคงเหลือสามารถสรุปแนวคิดและวิธีปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวได้เป็น 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่ 1. เมื่อผลิตปิโตรเลียมได้ กิจการจะบันทึกการจ่ายตามมาตรา 24 (2) คือ ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกัน ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีนั้น (Treated as expenses) ในงบกำไรขาดทุน โดยอ้างถึงมาตรา 24 (2) ที่กำหนดว่า ต้นทุนข้างต้นเหล่านั้นสามารถบันทึกเป็นรายจ่ายได้หากกิจการพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น มาตรา 26 (8) ที่กำหนดว่า รายจ่ายตามมาตรา มาตรา 24 (2) ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนก็ได้ แต่ไม่ได้รับระบุว่าให้ถือเป็นสินค้าคงเหลือก็ได้ เมื่อกฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ จึงไม่อาจถือเป็นสินค้าคงเหลือได้ และอ้างถึงมาตรา 26 (2) ที่กำหนดว่า รายได้ รายจ่าย และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมตามอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมบางกิจการ มีแนวปฏิบัติที่รับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทันทีในรอบบัญชีนั้น

แนวทางที่ 2. เมื่อผลิตปิโตรเลียมไม่ได้ กิจการจะบันทึกการจ่ายตามมาตรา 24 (2) คือ ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกัน ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตปิโตรเลียม เป็นสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีนั้น (Treated as inventory) ในงบแสดงฐานะทางการเงิน โดยอ้างถึงมาตรา 26 (2) ที่กำหนดว่า รายได้ รายจ่ายและการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งขึ้นอยู่กับปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งหลักการบัญชีตามมาตรฐานการ

บัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ระบายดังกล่าวถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ รวมถึงมาตรา 26 (11) ที่ได้กล่าวถึงวิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือไว้ว่า ให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ดังนั้น เมื่อกฎหมายกำหนดวิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือไว้ จึงควรถือระบายดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ มาตรา 24 (2) กฎหมายกำหนดแต่เพียงว่า ให้ระบายดังกล่าว เป็นระบายตามปกติและจำเป็น แต่ไม่ได้กำหนดว่าให้เป็นระบายในรอบบัญชีใด จึงจะสรุปว่า ให้เป็นระบายในรอบบัญชีที่ผลิตไม่ได้

การปฏิบัติต่อระบายตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ที่แตกต่างกันตาม 2 วิธีนั้น ส่งผลให้กำไรสุทธิเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของกิจการไม่เท่ากัน กล่าวคือ หากกิจการบันทึกต้นทุนการผลิตปิโตรเลียมเป็นระบายทันทีในรอบบัญชีที่ยังไม่มีการจำหน่ายปิโตรเลียม จะทำให้ในรอบบัญชีที่กิจการผลิตปิโตรเลียมได้นั้นมีระบายที่มากเกินไป ส่งผลให้มีภาษีที่ชำระลดลง ในขณะที่รอบบัญชีถัดไปที่กิจการมีการจำหน่ายปิโตรเลียมจะมีรายได้ที่มากเกินไป ส่งผลให้มีภาระภาษีที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น แต่หากกิจการบันทึกระบายตามมาตรา 24 (2) เป็นสินค้าคงเหลือ จะทำให้ในรอบบัญชีที่กิจการผลิตปิโตรเลียมนั้นไม่มีระบายในงบกำไรขาดทุน แต่ระบายจะเกิดขึ้นผ่านต้นทุนขายในรอบบัญชีที่กิจการมีการขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียม ซึ่งในรอบบัญชีนั้นจะมีรายได้และต้นทุนขายที่เกี่ยวข้องกันเพื่อชำระภาษี

จากการศึกษาประเด็นปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงเห็นว่า ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุ สิ้นเปลือง และระบายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ตามมาตรา 24 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ควรปฏิบัติตามแนวทางที่ 2 คือ ถือเป็นต้นทุนสินค้าในรอบบัญชีที่ผลิต และรับรู้เป็นระบายหรือต้นทุนขายในรอบบัญชีที่ขายปิโตรเลียม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จะมีความเหมาะสมมากกว่ารับรู้ระบายดังกล่าว เป็นระบายทันทีในรอบบัญชีที่ผลิต เนื่องจากการปฏิบัติต่อระบายดังกล่าวตามแนวทางที่ 2 นั้น จะทำให้รายได้มีความสัมพันธ์กันตามหลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept) กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์โดยตรงกับรายได้จะต้องรับรู้ในงวดบัญชีเดียวกับที่มีการรับรู้รายได้ เพื่อให้กำไรสุทธิในรอบบัญชีนั้นถูกต้อง เหมาะสม ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความสามารถในการทำรายได้และประสิทธิผลในการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการในรอบบัญชีนั้น เพื่อประกอบการตัดสินใจได้ชัดเจนยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่กิจการคำนวณได้นั้น จะเป็นมูลค่าที่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่รัฐและกิจการปิโตรเลียม เนื่องจากเป็นการคำนวณตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีของกิจการในรอบบัญชีนั้น

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ทำให้การปฏิบัติต่อค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และระบายทำนองเดียวกันที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม แบ่งได้เป็น 2 แนวทาง คือ เป็นระบายตามปกติและจำเป็นในรอบบัญชีที่ผลิต หรือ เป็น

สินค้าคงเหลือในรอบบัญชีที่ผลิต ผู้เขียนเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรที่ดี ต้องมีความเข้าใจง่ายและชัดเจน เพื่อไม่ให้เกิดการตีความกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐที่จะไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกัน ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น ดังนี้

1) เสนอให้มีการแก้ไขมาตรา 26 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จาก “ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ วิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม” ให้มีข้อความดังนี้ “ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ วิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” เนื่องจากคำว่า การปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ตามบทบัญญัติเดิมนั้น มีความหมายไม่ชัดเจนว่า จะให้ปฏิบัติต่อการคำนวณ รายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือ ให้ปฏิบัติทางบัญชีตามที่กลุ่มอุตสาหกรรมปิโตรเลียมปฏิบัติ ซึ่งในปัจจุบันมีวิธีปฏิบัติที่ต่างกันไปตามการตีความ

2) เสนอให้มีการแก้ไขตัวอย่างรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ที่กำหนดว่า “และภายในข้อจำกัดดังกล่าวให้รวมถึง (1) – (10)” เนื่องจากรายจ่ายบางประเภทตาม (1) – (10) ดังกล่าว อาจถือปฏิบัติได้หลายประเภท ว่าเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีนั้น หรือ ให้ถือเป็นสินทรัพย์ เช่น ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ดังนั้น การที่มาตรา 24 กำหนดตัวอย่าง (1) – (10) อาจทำให้เกิดการตีความว่า ตัวอย่างรายจ่ายตามมาตรา 24 นั้น ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่เกิดรายจ่ายขึ้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรแก้ไขมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้มีข้อความ ดังนี้ “ภายใต้บังคับมาตรา 25 และมาตรา 26 รายจ่ายตามปกติและจำเป็นให้จำกัดอยู่เฉพาะแต่รายจ่ายที่บริษัทสามารถพิสูจน์ได้ว่า เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควร และได้จ่ายไปทั้งหมดเฉพาะในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร” ส่วนรายละเอียดการคำนวณรายได้ รายจ่าย และกำไรสุทธิ ที่เป็นลักษณะเฉพาะให้บัญญัติเพิ่มในมาตรา 26 แทน

3) เสนอให้มีการแก้ไขมาตรา 26 (8) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จาก “ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายนั้นก็ได้” ให้มีข้อความดังนี้ “ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม ให้บริษัทถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนหรือ ถือเป็นต้นทุนของสินค้าในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายนั้นตามที่มาตรฐานการรายงานทาง

การเงินกำหนดไว้” เนื่องจากการบัญญัติข้อความแบบเดิมเป็นการเปิดช่องให้กิจการเลือกวิธีปฏิบัติ
อีกทั้งยังกำหนดให้กิจการเลือกถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนได้อย่างเดียว ทั้งที่มาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 2
(ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดว่า รายจ่ายดังกล่าว ต้องถือเป็นสินค้าคงเหลือด้วย
ดังนั้น การแก้ไขข้อความข้างต้น จะทำให้การปฏิบัติต่อรายจ่ายดังกล่าวของกิจการปีต่อปี
มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

หนังสือ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด อรุณการพิมพ์, 2558.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. ทฤษฎีการบัญชี. เสนานิคม: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2559.

ศิริพงษ์ ศุภกิจจานุสรณ์. ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537.

สุจินต์ สุทธิกาธณัญญ์. ภาษีอากรกับการประกอบกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กัธร สิริชุตินวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภิรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2560. บางกอกน้อย: ห้างหุ้นส่วนเรือนแก้วการพิมพ์, 2560.

เอกสารอื่น ๆ

กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ. จากอดีตสู่ปัจจุบัน และ การสำรวจและผลิตปิโตรเลียม. ใน รายงานประจำปี : 40 ปี ของกฎหมายปิโตรเลียมไทย, หน้า 24 - 104. กระทรวงพลังงาน, 2554

ปิติ เอี่ยมจำรูญลาภ. บทบาทของกฎหมายในการส่งเสริมการลงทุนในกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม: ระบบใบอนุญาตในสหราชอาณาจักร. วารสารนิติพัฒน์ ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 (2562): หน้า 40

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี. TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน, หน้า 2. สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560

หมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2561

Ernst & Young, Global Oil and Gas Tax Guide (London: EYGM, 2015)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. ประมวลรัษฎากร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/674.0.html> [24 มีนาคม 2562]

กรมสรรพากร. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/24237.0.html> [24 มีนาคม 2562]

กระทรวงพลังงาน. ถาม-ตอบยอดฮิตจากการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://dmf.go.th/public/list/data/index/menu/952> [2 มีนาคม 2562]

กระทรวงพลังงาน. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://law.dmf.go.th/public/law/index/detail/id/12> [24 มีนาคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 (2561) เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/78326> [24 มีนาคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66977> [2 มีนาคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (2560) เรื่อง ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67220> [2 มีนาคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (2560) เรื่อง รายได้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67220> [3 มีนาคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (2560) เรื่อง สินค้าคงเหลือ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67220> [3 มีนาคม 2562]

HM Revenue & Customs. Corporate Tax. [Online], Available URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/oil-taxation-manual/ot21000> [16 March 2019]

HM Revenue & Customs. FRS 101 overview paper - tax implications. [Online]. Available URL: <https://www.gov.uk/government/publications/accounting-standards-the-uk-tax-implications-of-new-uk-gaap/frs-101-overview-paper#background> [16 March 2019]

HM Revenue & Customs. Petroleum Revenue Tax. [Online]. Available URL: <https://www.gov.uk/guidance/oil-gas-and-mining-petroleum-revenue-tax>. [16 March 2019]

HM Revenue & Customs. Ring fence companies. [Online]. Available URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax> [15 March 2019]

HM Revenue & Customs. Supplementary Charge. [Online]. Available URL: <https://www.gov.uk/guidance/oil-gas-and-mining-supplementary-charge> [15 March 2019]