

OECD Transfer Pricing Guidelines for
Multinational Enterprises and Tax Administrations



บทที่ 2

วิธีกำหนดราคาโอน
Transfer Pricing Methods

January 2020

เอกสารแปลนี้ใช้เป็นแนวทางเพื่อทำความเข้าใจเท่านั้น
ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

บทที่ 2 วิธีกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

เอกสารแปลฉบับนี้ ตลอดจนข้อมูลและแผนที่ใด ๆ ที่รวมอยู่ในเอกสารแปลฉบับนี้ จะไม่กระทบต่อสถานะหรืออำนาจอธิปไตยเหนือดินแดนใด ๆ ต่อการกำหนดเขตแดนและขอบเขตระหว่างประเทศ และต่อชื่อของดินแดน เมือง หรือพื้นที่ใด ๆ

This document, as well as any data and map included herein, are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city, or area.

เอกสารแปลฉบับนี้เป็นการแปลบางส่วนจากเอกสารต้นฉบับที่ตีพิมพ์โดย OECD เป็นภาษาอังกฤษภายใต้ชื่อ: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 © OECD 2022 , <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

เอกสารแปลฉบับนี้ไม่ได้จัดทำโดย OECD และไม่ควรถือเป็นคำแปลของ OECD อย่างเป็นทางการ คุณภาพของการแปลและความสอดคล้องกับข้อความภาษาต้นฉบับของงานถือเป็นความรับผิดชอบของผู้แปลหรือผู้จัดทำเอกสารแปลฉบับนี้แต่เพียงผู้เดียว ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างงานต้นฉบับและเอกสารแปลฉบับนี้ ให้ถือว่าข้อความของงานต้นฉบับถูกต้องเท่านั้น

© 2023 สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย (TFAC) สำหรับเอกสารแปลฉบับนี้



คณะกรรมการวางแผนทางการจัดเอกสารกำหนดราคาโอน
ภายใต้คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร วาระปี 2563 – 2566

1. นางสาวภาวณา ธรรมศิลา	ประธานคณะกรรมการ
2. ดร.จิรารักษ์ พิพัฒน์นราพงศ์	คณะกรรมการ
3. นางชลลดา พุวัฒนศิลป์	คณะกรรมการ
4. นายชุมพร เสนไสย	คณะกรรมการ
5. นางสาวพรเพ็ญ เอื้อปิยะชาติ	คณะกรรมการ
6. ดร.สมบูรณ์ เอื้ออัมภินันท์	คณะกรรมการ
7. ดร.สาธิต ผ่องธัญญา	คณะกรรมการ
8. นายสาโรช ทองประคำ	คณะกรรมการ
9. นางสาวันทนา ศักดิ์สุทธายาคม	คณะกรรมการ
10. นางสุภรณ์ ทิวากรพรรณราย	คณะกรรมการ
11. นางสาวสุชาดา กรวิทยาศิลป์	คณะกรรมการ
12. นางสาวโนรา โพธิ์มีจฉาย	คณะกรรมการ
13. นางสาวณัฐอรินทร พลภูงา	คณะกรรมการ

ผู้รับผิดชอบในการดำเนินการจัดทำเอกสารแปล

1. ดร.จิรารักษ์ พิพัฒน์นราพงศ์	ผู้แปล
2. นางสาวพรเพ็ญ เอื้อปิยะชาติ	ผู้อ่านทวน
3. นางสาวภาวณา ธรรมศิลา	ผู้อ่านทวน
4. นางชลลดา พุวัฒนศิลป์	ผู้อ่านทวน
5. นางสุภรณ์ ทิวากรพรรณราย	ผู้อ่านทวน



บทที่ 2 วิธีกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

ส่วนที่ 1: การเลือกวิธีกำหนดราคาโอน	1
A. การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดในแต่ละสถานการณ์	1
B. การใช้มากกว่าหนึ่งวิธี	3
ส่วนที่ 2: วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม	5
A. บทนำ	5
B. วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม	5
B.1 บททั่วไป	5
B.2 ตัวอย่างการใช้วิธี CUP	8
C. วิธีราคาขายต่อ	8
C.1 บททั่วไป	9
C.2 ตัวอย่างของการใช้วิธีราคาขายต่อ	12
D. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม	13
D.1 บททั่วไป	14
D.2 ตัวอย่างการใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม	18
ส่วนที่ 3 วิธีพิจารณาจากกำไรของธุรกรรม	19
A. บทนำ	19
B. วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม	19
B.1 บททั่วไป	19
B.2 จุดแข็งและจุดอ่อน	20
B.3 ข้อเสนอแนะการนำไปใช้	22
B.3.1 มาตรฐานการเปรียบเทียบที่ใช้ในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม	22
B.3.2 การเลือกตัวชี้วัดกำไรสุทธิ	25
B.3.3 การพิจารณากำไรสุทธิ	25
B.3.4 การถ่วงน้ำหนักกำไรสุทธิ	27
B.3.5 อัตราส่วน Berry	31
B.3.6 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ	32
B.4 ตัวอย่างการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม	32
C. วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม	33
C.1 บททั่วไป	33
C.2 เมื่อใดที่วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด	34

C.2.1.	จุดแข็งและจุดอ่อนของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม	34
C.2.2.	ลักษณะของธุรกรรมที่ถูกต้อง	36
C.2.3.	ความพร้อมใช้งานของข้อมูลที่เชื่อถือได้	40
C.2.4	บทสรุป	40
C.3	แนวทางในการนำไปปฏิบัติ - บททั่วไป	41
C.3.2	วิธีในการแบ่งกำไร	41
C.4	แนวปฏิบัติในการนำไปใช้ - การกำหนดกำไรที่จะถูกแบ่ง	43
C.4.1	กำไรที่เกิดขึ้นจริงหรือกำไรที่คาดการณ์	44
C.4.2	วิธีการที่แตกต่างกันในการวัดผลกำไร	45
C.5	การแบ่งผลกำไร	46
C.5.1.	การแบ่งกำไร/ผู้ดำเนินการ	47
C.5.2.	การพึ่งพาข้อมูลจากการดำเนินงานของผู้เสียภาษีเอง (ข้อมูลภายใน)	48
C.5.3.	ตัวอย่างเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งกำไร	49
D.	ข้อสรุปเกี่ยวกับวิธีกำไรจากการทำธุรกรรม	51

บทที่ 2 วิธีกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

ส่วนที่ 1: การเลือกวิธีกำหนดราคาโอน

A. การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดในแต่ละสถานการณ์

2.1. ส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 ของบทนี้จะมีการอธิบายถึง "วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม" และ "วิธีการกำหนดราคาโอนจากกำไรของธุรกรรม" ซึ่งเป็นวิธีที่ใช้เพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่ วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม มี 3 วิธี คือ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (The comparable uncontrolled price method) หรือวิธี CUP วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (The resale price method) และวิธีราคาขายต่อ (The cost plus method) สำหรับวิธีการกำหนดราคาโอนจากกำไรของธุรกรรม มี 2 วิธี คือ วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (The transactional net margin method) และวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (The transactional profit split method)

2.2. การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนมีจุดมุ่งหมายเพื่อการค้นหาวิธีการที่เหมาะสมที่สุดสำหรับกรณีใดกรณีหนึ่ง ดังนั้นกระบวนการคัดเลือกควรคำนึงถึงทั้งจุดแข็งและจุดอ่อนของวิธีการที่ OECD ยอมรับ ความเหมาะสมของวิธีการควรพิจารณาตามลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งถูกกำหนดขึ้นผ่านการวิเคราะห์หน้าที่งาน ความพร้อมใช้งานของข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งตัวเทียบเคียงที่ไม่ถูกควบคุม) ที่จำเป็นในการใช้วิธีการที่เลือก และ/หรือวิธีการอื่น ๆ และระดับความสามารถในการเปรียบเทียบระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม รวมถึงความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงตัวเปรียบเทียบที่ต้องทำเพื่อขจัดความแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญ ไม่มีวิธีใดที่เหมาะสมในทุกสถานการณ์ และไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ว่าทำไมวิธีการใดวิธีหนึ่งไม่เหมาะสมภายใต้สถานการณ์นั้น

2.3 วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมถือเป็นวิธีที่ตรงที่สุดในการกำหนดว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่ เนื่องจากความแตกต่างในราคาของธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับราคาในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมสามารถตรวจสอบได้โดยตรงกับความสัมพันธ์ทางการค้าที่กำหนดขึ้นระหว่างคู่สัญญา และเงื่อนไขตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับสามารถกำหนดได้โดยการแทนที่ราคาของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมด้วยราคาของธุรกรรมที่ถูกควบคุม ด้วยเหตุนี้เมื่อคำนึงถึงเกณฑ์ที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2.2 หากวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมและวิธีกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรมสามารถนำไปใช้ในลักษณะที่เชื่อถือได้เท่าเทียมกัน วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมจะดีกว่าวิธีการกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของ



ธุรกรรม และหากวิธีในกลุ่มวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมมีความน่าเชื่อถือเท่าเทียมกัน วิธีที่ควรนำไปใช้คือวิธี CUP ดังย่อหน้าที่ 2.14-2.26 สำหรับรายละเอียดเกี่ยวกับวิธี CUP

2.4 ในหลาย ๆ สถานการณ์ที่พบว่าวิธีการกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรมมีความเหมาะสมมากกว่าวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม ตัวอย่างเช่น กรณีที่แต่ละฝ่ายให้การสนับสนุนที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม หรือเมื่อคู่สัญญามีส่วนร่วมในกิจกรรมที่มีการผสมผสานอย่างมากอาจทำให้การแบ่งกำไรจากธุรกรรมมีความเหมาะสมมากกว่าวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม หรือในกรณีที่ไม่มีข้อมูลหรือมีข้อมูลจำกัดเกี่ยวกับอัตรากำไรขั้นต้นที่เปิดเผยต่อสาธารณะและเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ของบุคคลที่สาม วิธีการกำหนดราคาโอนแบบแบบดั้งเดิมอาจนำไปใช้ได้ยากในกิจการที่ไม่มีตัวเทียบเคียงภายใน และวิธีการกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรมอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดหากมีข้อมูลที่เปิดเผย

2.5 อย่างไรก็ตาม วิธีการกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรมไม่เหมาะสมที่จะใช้ด้วยเหตุผลเพียงเพราะข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมนั้นยากที่จะได้มา หรือข้อมูลที่ได้มาเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องไม่สมบูรณ์ เมื่อใช้เกณฑ์ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 2.2 แล้วได้ข้อสรุปเบื้องต้นว่าไม่มีวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมใดที่สามารถนำมาใช้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้ใช้เกณฑ์ดังกล่าวอีกครั้งในการประเมินความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรม

2.6 วิธีการที่ขึ้นอยู่กับผลกำไรสามารถยอมรับได้หากวิธีเหล่านั้นสอดคล้องกับมาตรา 9 ของแบบจำลองอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD (Article 9 of the OECD Model Tax Convention) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความสามารถในการเปรียบเทียบ ซึ่งทำได้โดยการใช้วิธีการที่มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับการกำหนดราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ที่โดยทั่วไปจะขึ้นอยู่กับเปรียบเทียบราคา ส่วนต่างกำไร หรือผลกำไรจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับราคา ส่วนต่างกำไร หรือผลกำไรจากธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบของกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน สำหรับวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจะขึ้นอยู่กับการประมาณของการแบ่งผลกำไรที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันคาดหวังจะได้รับจากการมีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมนั้น (ดูย่อหน้าที่ 2.114)

2.7 ไม่ว่าในกรณีใด วิธีการกำหนดราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรมไม่ควรถูกนำมาใช้เพื่อให้กิจการต้องเสียภาษีมากขึ้น โดยเฉพาะในกิจการที่ทำกำไรได้ต่ำกว่าค่าเฉลี่ย หรือส่งผลให้กิจการเสียภาษีน้อยลงทั้งที่ทำกำไรได้สูงกว่าค่าเฉลี่ย และไม่มีข้ออ้างใดภายใต้หลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ในการเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมสำหรับกิจการที่ประสบความสำเร็จน้อยกว่าค่าเฉลี่ย หรือทำให้กิจการเสียภาษิต่ำกว่าทั้งที่ประสบความสำเร็จมากกว่าค่าเฉลี่ย หากเหตุผลของความสำเร็จหรือไม่นั้นเป็นผลมาจากปัจจัยทางด้านการค้า

2.8 คำแนะนำในย่อหน้าที่ 2.2 ที่ว่าการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนมักมุ่งหมายไปที่การค้นหาวิธีการที่เหมาะสมที่สุดสำหรับแต่ละกรณี แต่ไม่ได้หมายความว่าควรวิเคราะห์วิธีการกำหนดราคาโอนทั้งหมด



หรือทดสอบในแต่ละกรณีอย่างละเอียดในขั้นตอนการเลือก วิธีการที่เหมาะสมที่สุดตามแนวทางปฏิบัติที่ดี หมายถึงควรมีหลักฐานการเลือกวิธีการและตัวเทียบเคียงที่เหมาะสมที่สุด และสามารถเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการค้นหาทั่วไปตามที่เสนอแนะในย่อหน้าที่ 3.4

2.9 นอกจากนี้ กลุ่มกิจการข้ามชาติยังคงมีอิสระในการใช้วิธีการอื่นที่ไม่ได้อธิบายไว้ในแนวทางปฏิบัติที่กล่าวในบทนี้ (จากนี้ไปจะใช้คำว่า "วิธีการอื่น ๆ") ในการกำหนดราคาให้เป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ อย่างไรก็ตามไม่ควรใช้วิธีการอื่นแทนวิธีการที่ OECD ยอมรับหากวิธีที่ OECD แนะนำมีความเหมาะสมกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการมากกว่า ในกรณีที่มีการใช้วิธีการอื่น ๆ กิจการจะต้องอธิบายว่าเหตุใดวิธีการที่ได้รับการยอมรับจาก OECD มีความเหมาะสมน้อยกว่า หรือไม่ สามารถใช้ได้กับกิจการ และเหตุผลว่าทำไมวิธีการอื่น ๆ ที่เลือกไว้จึงเป็นวิธีที่ดีกว่า ผู้เสียภาษีควรเก็บรักษาและเตรียมเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเพื่อประกอบการเลือกวิธีการนั้น ๆ (สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับเอกสารการกำหนดราคาโอน ดูบทที่ 5)

2.10 กฎทั่วไปไม่สามารถทดแทนที่เพียงพอสำหรับการวิเคราะห์หน้าทำงานและการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามหลักการที่แนะนำในบทที่ 1 - 3 ดังนั้น กิจการจึงไม่สามารถใช้หลักทั่วไปเป็นเหตุผลว่ามีการกำหนดราคาหรือการแบ่งรายได้ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับแล้ว

2.11 เนื่องจากเป็นไปได้ที่จะกำหนดกฎเกณฑ์เฉพาะเพื่อให้สามารถครอบคลุมได้ทุกกรณี กรมสรรพากรไม่ควรเรียกร้องให้มีการปรับปรุงกับเรื่องเล็กน้อย โดยทั่วไป คู่สัญญาจึงควรเลือกวิธีที่สมเหตุสมผล โดยคำนึงถึงความไม่ชัดเจนของวิธีการต่าง ๆ และให้ความสำคัญกับระดับความสามารถในการเปรียบเทียบธุรกรรมที่มีความสัมพันธ์กัน ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ไม่ควรถูกเพิกเฉยเพียงเพราะมาตรฐานการเปรียบเทียบที่เข้มงวดบางอย่างไม่เป็นไปตามมาตรฐานทั้งหมด เช่น ข้อมูลธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมมีความเหมือนกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมไม่ครบถ้วนทุกประเด็น ในทำนองเดียวกัน หลักฐานจากคู่สัญญาที่มีส่วนร่วมในธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอาจเป็นประโยชน์ในการทำความเข้าใจธุรกรรมที่อยู่ระหว่างการตรวจสอบ หรืออาจเป็นตัวชี้ให้มีการตรวจสอบเพิ่มเติม นอกจากนี้ ควรอนุญาตให้สามารถใช้วิธีการใด ๆ ที่เป็นที่ยอมรับของบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ใช้วิธีการนี้ และรวมถึงการบริหารจัดเก็บภาษีในประเทศหรือเขตเศรษฐกิจของสมาชิกเหล่านั้นทั้งหมด

B. การใช้มากกว่าหนึ่งวิธี

2.12 ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับแล้ว ไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการมากกว่าหนึ่งวิธีสำหรับธุรกรรมหนึ่ง ๆ (หรือชุดของธุรกรรมที่มีการรวมกันตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 3.9) เพราะเป็นการสร้างภาระสำหรับผู้เสียภาษี ดังนั้น แนวปฏิบัตินี้จึงไม่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภาษีหรือผู้เสียภาษีต้องวิเคราะห์มากกว่าหนึ่งวิธี แม้ว่าในบางกรณี การเลือกวิธีการอาจไม่ได้มีความตรงไปตรงมาและอาจพิจารณาได้มากกว่าหนึ่ง



วิธีในตอนแรก โดยทั่วไปแล้วจะสามารถเลือกวิธีที่ดีที่สุดได้หนึ่งวิธีในการกำหนดราคาให้เป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีที่ยากและไม่มีแนวทางใดเป็นข้อสรุป แนวทางที่ยืดหยุ่นจะช่วยให้สามารถใช้หลักฐานของวิธีการต่าง ๆ ร่วมกันได้ ในกรณีเช่นนี้ควรพยายามหาข้อสรุปที่สอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ซึ่งเป็นที่น่าพอใจจากมุมมองในทางปฏิบัติของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง โดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ การผสมผสานของหลักฐานที่มีอยู่ และความน่าเชื่อถือของวิธีการต่าง ๆ ที่ใช้ในการพิจารณา ดูย่อหน้าที่ 3.58-3.59 สำหรับตัวอย่างกรณีที่ใช้วิธีการมากกว่าหนึ่งวิธี

ส่วนที่ 2: วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม (Traditional transaction methods)

A. บทนำ

2.13 ในส่วนนี้อธิบายถึงวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ซึ่งมีสามวิธีได้แก่ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม หรือวิธี CUP วิธีราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

B. วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable uncontrolled price method: CUP)

B.1 บททั่วไป

2.14 วิธี CUP จะเปรียบเทียบราคาสำหรับการขายทรัพย์สินหรือให้บริการที่เกิดจากรายการที่ถูกควบคุมกับราคาของธุรกรรมที่ไม่ได้ถูกควบคุมภายใต้สถานการณ์ที่เปรียบเทียบกันได้ ซึ่งถ้าราคาทั้งสองมีความแตกต่างกัน อาจแสดงถึงเงื่อนไขของรายการค้าและความสัมพันธ์ด้านการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน นั่นคือราคาไม่เป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ทำให้ต้องใช้ราคาที่เกิดจากกรณีของธุรกรรมที่ไม่ได้ถูกควบคุมมาใช้แทนราคาของธุรกรรมที่ถูกควบคุม

2.15 ตามหลักการในบทที่ 1 ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมจะเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม (กล่าวคือเป็นธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้) ตามวิธี CUP ได้ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งคือ: a) ไม่มีความแตกต่าง ระหว่างธุรกรรมหรือบริษัทที่ถูกเปรียบเทียบที่มีผลกระทบต่อราคาตลาดอย่างมีนัยสำคัญ หรือ b) สามารถทำการปรับปรุงได้ตามสมควรเพื่อขจัดผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญของความแตกต่างดังกล่าว และในกรณีที่สามารถระบุธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เปรียบเทียบกันได้ วิธี CUP จะเป็นวิธีที่ตรงและน่าเชื่อถือกว่าวิธีอื่นในการใช้หลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ

2.16 อาจเป็นเรื่องยากที่จะหาธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระที่คล้ายคลึงกันมากพอกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม โดยไม่มีความแตกต่างที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อราคา ตัวอย่างเช่น ความแตกต่างเล็กน้อยในทรัพย์สินที่โอนในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อราคาแม้ว่าลักษณะของกิจกรรมทางธุรกิจที่ดำเนินการอาจคล้ายกันมากพอที่จะสร้างอัตรากำไรโดยรวมที่เท่ากัน เมื่อเป็นเช่นนั้น อาจต้องมีการปรับปรุงรายการบ้างเพื่อให้การใช้วิธี CUP น่าเชื่อถือมากขึ้น ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2.17

2.17 ในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมนั้นสามารถเปรียบเทียบกันได้หรือไม่ ควรคำนึงถึงผลกระทบต่อราคาของหน้าที่งานทางธุรกิจมากกว่าความสามารถในการเปรียบเทียบที่ตัวผลิตภัณฑ์ (เช่น ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความสามารถในการเปรียบเทียบที่กล่าวไว้ในบทที่ 1) ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างธุรกรรมที่มีถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม หรือระหว่างกิจการที่ทำธุรกรรมเหล่านั้น อาจเป็นเรื่องยากที่จะกำหนดการปรับปรุงที่ถูกต้องเพื่อขจัดผลกระทบต่อราคา ปัญหาที่เกิดขึ้นในการปรับปรุงไม่ควรเป็นเหตุผลในการไม่ใช้วิธี CUP ในทางปฏิบัติควรพิจารณากำหนดแนวทางที่ยืดหยุ่น



เพื่อให้สามารถใช้วิธี CUP ได้ และใช้วิธีการที่เหมาะสมอื่น ๆ เพิ่มเติมตามความจำเป็น ควรใช้ความพยายามอย่างเต็มที่ในการปรับปรุงข้อมูลเพื่อให้สามารถใช้วิธี CUP ได้อย่างเหมาะสม ความน่าเชื่อถือของวิธี CUP จะได้รับผลกระทบจากระดับความแม่นยำของการปรับปรุงเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบได้เช่นเดียวกับวิธีอื่น ๆ

2.18 ตามคำแนะนำในย่อหน้าที่ 2.2 สำหรับการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดในสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง โดยทั่วไป วิธี CUP จะเป็นวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับสำหรับการโอนสินค้าระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เมื่อมีการกล่าวถึงคำว่า "สินค้าโภคภัณฑ์" จะต้องเข้าใจว่าหมายถึงสินค้าที่จับต้องได้ซึ่งมีการกำหนดราคากลางมาจากกิจการที่เป็นอิสระในอุตสาหกรรมหนึ่ง ๆ และคำว่า "ราคากลาง (quoted price)" หมายถึงราคาของสินค้าโภคภัณฑ์ในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องทั้งในตลาดแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศหรือในประเทศ ในบริบทนี้ ราคากลางยังรวมถึงราคาซึ่งกำหนดโดยหน่วยงานทางสถิติที่เป็นที่ยอมรับและโปร่งใส หรือจากหน่วยงานกำหนดราคาของรัฐบาล โดยราคาดังกล่าวจะถูกใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงโดยกิจการที่เป็นอิสระเพื่อกำหนดราคาสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างกัน

2.19 การกำหนดราคาให้เป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับสำหรับธุรกรรมสินค้าโภคภัณฑ์ด้วยวิธี CUP อาจถูกกำหนดโดยการอ้างอิงธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ และโดยการอ้างอิงกระบวนการกำหนดราคาของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ซึ่งอ้างอิงจากราคากลาง โดยทั่วไป ราคากลางของสินค้าโภคภัณฑ์จะสะท้อนถึงข้อตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระในตลาด สำหรับประเภทและปริมาณของสินค้าโภคภัณฑ์หนึ่ง ๆ ซึ่งซื้อขายภายใต้เงื่อนไขเฉพาะ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาความเหมาะสมของการใช้ราคากลางสำหรับสินค้าโภคภัณฑ์หนึ่ง ๆ คือขอบเขตที่ราคากลางที่ใช้กันอย่างแพร่หลายและเป็นประจำในธุรกิจปกติในอุตสาหกรรมเพื่อต่อรองราคาสำหรับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้กับธุรกรรมที่ถูกควบคุม ดังนั้น ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของแต่ละกรณี ราคากลางสามารถถือเป็นข้อมูลอ้างอิงสำหรับธุรกรรมกำหนดราคาสินค้าระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรควรมีความสอดคล้องกันในการใช้ราคากลาง

2.20 สำหรับวิธี CUP ที่จะใช้กับธุรกรรมสินค้าโภคภัณฑ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้องคำนึงถึงคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องทางเศรษฐกิจของธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม หรือกระบวนการของการกำหนดราคากลางของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ คุณลักษณะที่เกี่ยวข้องทางเศรษฐกิจของสินค้าโภคภัณฑ์ ได้แก่ ลักษณะทางกายภาพและคุณภาพของสินค้าโภคภัณฑ์ เงื่อนไขตามสัญญาของธุรกรรมที่ถูกควบคุม เช่น ปริมาณการซื้อขาย ระยะเวลาของการเตรียมการ ระยะเวลาและเงื่อนไขในการส่งมอบ การขนส่ง การประกันภัย และเงื่อนไขสกุลเงินตราต่างประเทศ สำหรับสินค้าบางชนิดอาจมีเงื่อนไขบางอย่าง (เช่น การจัดส่งทันที) ที่ทำให้ได้รับส่วนลด หากมีการกำหนดราคาตามหลักการ

ผลตอบแทนที่พึงได้รับโดยอ้างอิงราคากลาง ควรมีการพิจารณาเงื่อนไขที่กำหนดในสัญญามาตรฐานที่มีการแลกเปลี่ยนสินค้าโภคภัณฑ์ เนื่องจากอาจมีผลต่อราคากลาง ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างเงื่อนไขของธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับเงื่อนไขของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหรือเงื่อนไขที่ใช้กำหนดราคากลางส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อราคาของธุรกรรมสินค้าที่กำลังตรวจสอบ ควรทำการปรับปรุงตามสมควรเพื่อให้มั่นใจว่า ลักษณะที่เกี่ยวข้องทางเศรษฐกิจเหล่านั้นสามารถเปรียบเทียบกันได้ การวิเคราะห์หน้าที่งาน ทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในภาพรวมขององค์กรต่าง ๆ ในห่วงโซ่อุปทานจะต้องนำมาพิจารณาประกอบด้วย

2.21 เพื่อช่วยให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีควรจัดเตรียมหลักฐานและเอกสารที่เชื่อถือได้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารการกำหนดราคาโอน นโยบายการกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมสินค้าโภคภัณฑ์ ข้อมูลที่จำเป็นในการปรับราคาให้เหมาะสมตามธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมที่เปรียบเทียบได้หรือข้อตกลงที่ไม่มีการควบคุมที่เทียบเคียงได้ซึ่งแสดงโดยราคากลางและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น สูตรการกำหนดราคาที่ใช้ เงื่อนไขการขายกับบุคคลที่สาม การส่งเสริมการขาย วันที่ที่กำหนดราคา ข้อมูลห่วงโซ่อุปทาน และข้อมูลที่อธิบายเพิ่มเติมแม้อาจไม่ใช่เรื่องภาษีโดยตรง

2.22 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับธุรกรรมสินค้าโภคภัณฑ์ที่กำหนดโดยการอ้างอิงถึงราคากลาง คือวันที่กำหนดราคา ซึ่งอ้างอิงถึงเวลา วันที่ หรือช่วงเวลาโดยเฉพาะเจาะจง (เช่น ช่วงวันที่ที่ระบุ ซึ่งมีการกำหนดราคาเฉลี่ย) ที่คู่สัญญาเลือกกำหนดราคาสำหรับการทำธุรกรรมสินค้า ผู้เสียภาษีสามารถแสดงหลักฐานที่เชื่อถือได้ของวันที่กำหนดราคาที่ตั้งโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในธุรกรรมที่ถูกควบคุม ณ เวลาที่มีการทำธุรกรรม (เช่น ข้อเสนอและการยอมรับ สัญญา หรือสัญญาจดทะเบียน หรือเอกสารอื่น ๆ ที่กำหนดเงื่อนไขของข้อตกลง อาจเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้) และแนวทางนี้สอดคล้องกับการดำเนินการของคู่สัญญาหรือกับข้อเท็จจริงอื่น ๆ ของแต่ละกรณี ตามคำแนะนำในส่วน D ของบทที่ 1 ซึ่งอธิบายเกี่ยวกับการวิเคราะห์ธุรกรรมจริงอย่างถูกต้อง กรมสรรพากรควรกำหนดราคาสำหรับการทำธุรกรรมการขายสินค้าโดยอ้างอิงจากวันที่กำหนดราคาที่ตั้งโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หากวันที่กำหนดราคาที่ตั้งในข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่สอดคล้องกับการดำเนินการที่แท้จริงของคู่สัญญาหรือกับข้อเท็จจริงอื่น ๆ กรมสรรพากรอาจกำหนดวันที่กำหนดราคาที่แตกต่างกันโดยสอดคล้องกับข้อเท็จจริงอื่น ๆ และทางเลือกกิจการที่เป็นอิสระจะตกลงกันได้ในฐานะการที่เทียบเคียงกัน (โดยคำนึงถึงแนวทางปฏิบัติของอุตสาหกรรม) เมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้แสดงหลักฐานที่เชื่อถือได้เกี่ยวกับวันที่กำหนดราคาที่ตั้งโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในธุรกรรมที่ถูกควบคุม และกรมสรรพากรไม่สามารถกำหนดวันที่กำหนดราคาอื่นได้ภายใต้คำแนะนำในส่วน D ของบทที่ 1 กรมสรรพากรอาจถือว่าวันที่กำหนดราคาสำหรับการทำธุรกรรมตามหลักฐานที่มี ซึ่งอาจเป็นวันที่จัดส่งตามใบขนส่งหรือเอกสารอื่น ๆ ที่เทียบเท่า ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับวิธีการขนส่ง ซึ่งหมายความว่าราคาของสินค้าที่

ทำธุรกรรมจะถูกกำหนดโดยการอ้างอิงจากราคากลางเฉลี่ย ณ วันที่จัดส่ง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับ การปรับปรุงความสามารถในการเปรียบเทียบที่เหมาะสมตามข้อมูลที่มีให้กับกรมสรรพากร สิ่งสำคัญคือต้องอนุญาตให้มีการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดจากการกำหนดวันที่กำหนดราคาโดยผ่านขั้นตอนข้อตกลงร่วมกันภายใต้สนธิสัญญาที่เกี่ยวข้อง

B.2 ตัวอย่างการใช้วิธี CUP

2.23 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นถึงการใช้วิธี CUP และสถานการณ์ที่อาจจำเป็นต้องมีการปรับปรุงธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมเพื่อให้เทียบเคียงได้

2.24 วิธี CUP เป็นวิธีการที่เชื่อถือได้โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกิจการที่เป็นอิสระขายผลิตภัณฑ์เดียวกันกับที่ขายระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตัวอย่างเช่น กิจการที่เป็นอิสระแห่งหนึ่งขายเมล็ดกาแฟโคลอมเบียที่ไม่มีหีบห่อซึ่งมีประเภท คุณภาพ และปริมาณที่ใกล้เคียงกับที่ขายระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยสมมติว่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน ในขั้นตอนเดียวกันในการผลิต/ห่วงโซ่การจัดจำหน่าย และภายใต้เงื่อนไขที่คล้ายคลึงกัน หากการทำธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่มีอยู่เพียงอย่างเดียวเกี่ยวข้องกับเมล็ดกาแฟบราซิลที่ไม่มีตราสินค้า จะเป็นการเหมาะสมที่จะสอบถามว่าความแตกต่างของเมล็ดกาแฟมีผลกระทบต่อราคามี นัยสำคัญต่อราคาหรือไม่ ตัวอย่างเช่น อาจพิจารณาว่าแหล่งที่มาของเมล็ดกาแฟมีผลต่อราคาตลาดหรือไม่ ข้อมูลดังกล่าวอาจหาได้จากตลาดสินค้าโภคภัณฑ์หรือจากตัวแทนจำหน่าย หากความแตกต่างนี้มีผลกระทบต่อราคามี นัยสำคัญต่อราคา ควรมีการปรับปรุงอย่างเหมาะสม เพราะหากไม่สามารถทำการปรับปรุงได้อย่างสมเหตุสมผล ความน่าเชื่อถือของวิธี CUP จะลดลง และอาจจำเป็นต้องเลือกใช้วิธีอื่นแทน

2.25 กรณีที่สถานการณ์โดยรอบของการขายที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมมีลักษณะเหมือนกัน เว้นแต่ราคาขายที่ถูกควบคุมเป็นราคาที่รวมค่าขนส่ง ในขณะที่การขายที่ไม่ถูกควบคุมเป็นราคาหน้าโรงงาน โดยทั่วไป ความแตกต่างในแง่ของค่าขนส่งและค่าประกันภัยย่อมมีผลต่อราคา ดังนั้น ในการกำหนดราคาขายที่ไม่ถูกควบคุม ควรทำการปรับปรุงราคาสำหรับส่วนต่างที่เกิดจากเงื่อนไขการขนส่ง

2.26 อีกตัวอย่างหนึ่ง คือ สมมติว่าผู้เสียภาษีขายสินค้า 1,000 ตันในราคา 80 ดอลลาร์สหรัฐฯ ต่อตันให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกลุ่มกิจการข้ามชาติ และในขณะเดียวกันก็ขายสินค้าชนิดเดียวกัน 500 ตันในราคา 100 ดอลลาร์สหรัฐฯ ต่อตันให้กับกิจการที่เป็นอิสระ กรณีนี้ต้องมีการประเมินว่าปริมาณที่แตกต่างกันนี้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงราคาหรือไม่ โดยการวิเคราะห์ธุรกรรมซื้อขายสินค้าที่คล้ายคลึงกันเพื่อกำหนดส่วนลดตามปริมาณหากเป็นการซื้อขายในตลาดทั่วไป

C. วิธีราคาขายต่อ (Resale price method)



C.1 บททั่วไป

2.27 วิธีราคาขายต่อเริ่มต้นจากราคาขายสินค้าที่ซื้อจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้แก่งานที่เป็นอิสระ จากนั้น ราคา (ราคาขายต่อ) จะลดลงตามอัตรากำไรขั้นต้นที่เหมาะสมของราคาดังกล่าว ("ส่วนต่างราคาขายต่อ") ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ผู้ขายต่อต้องการเพื่อให้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายในการขายและการดำเนินงานอื่น ๆ และทำกำไรได้อย่างเหมาะสม เมื่อพิจารณาในแง่ของงานที่ทำ (คำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) ราคาที่เหลืออยู่หลังจากหักอัตรากำไรขั้นต้น ต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับการซื้อสินค้า ถือเป็นราคาสำหรับการโอนทรัพย์สินระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน วิธีนี้น่าจะมีประโยชน์มากที่สุดเมื่อนำไปใช้กับการดำเนินการทางการตลาด

2.28 อัตรากำไรขั้นต้นของผู้ขายต่อในธุรกรรมที่ถูกควบคุมอาจกำหนดโดยการอ้างอิงถึงอัตรากำไรขั้นต้นที่ผู้ขายต่อรายเดียวกันได้รับจากสินค้าที่ซื้อและขายในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ ("การเปรียบเทียบภายใน") นอกจากนี้ อาจอ้างอิงถึงอัตรากำไรขั้นต้นที่ได้รับจากกิจการที่เป็นอิสระในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ ("การเปรียบเทียบภายนอก") สำหรับกรณีที่ผู้ขายต่อดำเนินธุรกิจขายหน้าทั่วไป อัตรากำไรขั้นต้นอาจเป็นเพียงค่านายหน้า ซึ่งโดยปกติจะคำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์ของราคาขายของสินค้า การกำหนดอัตรากำไรขั้นต้นในกรณีดังกล่าวควรพิจารณาว่าผู้ขายต่อทำหน้าที่เป็นตัวแทนหรือตัวการ นั่นคือเป็นเพียงนายหน้าหรือมีการลงทุนซื้อสินค้าเพื่อขายต่อ

2.29 ตามหลักการที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมเปรียบได้กับธุรกรรมที่ถูกควบคุม (กล่าวคือเป็นธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้) ที่จะนำมาใช้กับวิธีราคาขายต่อต้องเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งจากสองข้อ: a) ไม่มีข้อแตกต่างใด ๆ (ถ้ามี) ระหว่างธุรกรรมที่กำลังเปรียบเทียบหรือระหว่างกิจการที่ทำธุรกรรมเหล่านั้นที่อาจส่งผลกระทบต่ออัตรากำไรขั้นต้นในตลาดเปิด หรือ b) สามารถปรับปรุงได้อย่างถูกต้องตามสมควรเพื่อขจัดผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญของความแตกต่างดังกล่าว โดยปกติแล้วการปรับปรุงความแตกต่างของสินค้าเพื่อให้เป็นธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ตามวิธีราคาขายต่อจะน้อยกว่าวิธี CUP ทั้งนี้เนื่องจากความแตกต่างเพียงเล็กน้อยของสินค้าจะมีผลกระทบต่ออัตรากำไรขั้นต้นอย่างน้อยสำคัญน้อยกว่าเมื่อเทียบกับผลกระทบต่อราคาสินค้า

2.30 ในระบบเศรษฐกิจแบบตลาด ค่าตอบแทนสำหรับการทำหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันมีแนวโน้มที่จะเท่ากัน ในทางตรงกันข้าม ราคาของสินค้าที่แตกต่างกันมีแนวโน้มที่จะเท่ากันก็ต่อเมื่อสินค้านั้นสามารถใช้แทนกันได้ และเนื่องจากอัตรากำไรขั้นต้นแสดงถึงค่าตอบแทนขั้นต้น หลังจากหักต้นทุนขายสำหรับหน้าที่งานที่มีลักษณะเฉพาะ (โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) ความแตกต่างของสินค้าจึงมีความสำคัญไม่มากนัก ตัวอย่างเช่น บริษัทจัดจำหน่ายทำหน้าที่เดียวกัน (โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับมา) ขายเครื่องปิ้งขนมปังและขายเครื่องปั่น ดังนั้น ในระบบเศรษฐกิจแบบตลาด บริษัทควรมีค่าตอบแทนที่ใกล้เคียงกันสำหรับกิจกรรมการขายสินค้าทั้งสองประเภท อย่างไรก็ตาม ลูกค้านำไม่ได้



มองว่าเครื่องปั้นดินเผาและเครื่องปั้นเป็นสินค้าที่ทดแทนกันได้ ดังนั้นจึงไม่มีเหตุผลที่จะคาดหวังว่าราคาของสินค้าทั้งสองอย่างนี้จะเท่ากัน

2.31 แม้ว่าวิธีราคาขายต่อจะสามารถใช้ได้กับสินค้าที่มีความแตกต่าง แต่การเปรียบเทียบสินทรัพย์ในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมยังมีความจำเป็น ความแตกต่างที่เกิดขึ้นมีแนวโน้มที่จะสะท้อนให้เห็นถึงความแตกต่างของหน้าที่ที่ท่าระหว่างคู่สัญญาในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม แม้ว่าอาจต้องใช้ความสามารถในการเปรียบเทียบตัวสินค้าน้อยลงในการใช้วิธีราคาขายต่อ แต่หากสินค้ามีความคล้ายกันด้วยก็จะให้ผลลัพธ์ที่ดีกว่า ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าหรือมีลักษณะเฉพาะในการทำธุรกรรม ความคล้ายคลึงกันของสินค้าอาจถือว่ามีความสำคัญมากขึ้นและควรให้ความสนใจเป็นพิเศษเพื่อให้แน่ใจว่าการเปรียบเทียบนั้นถูกต้อง

2.32 เราควรให้น้ำหนักกับคุณลักษณะอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการเปรียบเทียบที่กล่าวถึงในบทที่ 1 ด้วย (เช่น หน้าที่งานที่ทำ สภาพเศรษฐกิจ ฯลฯ) หากอัตรากำไรขั้นต้นมีความเกี่ยวข้องกับคุณลักษณะเหล่านั้นมากกว่าเกี่ยวข้องกับลักษณะของสินค้าที่กำลังถ่ายโอน สถานการณ์นี้มักจะเกิดขึ้นเมื่อมีการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งไม่ได้ใช้สินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะ (เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าและมีลักษณะเฉพาะ) เพื่อเพิ่มมูลค่าที่มีนัยสำคัญให้กับสินค้าที่ถูกถ่ายโอน ดังนั้น ในกรณีที่ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมและถูกควบคุมสามารถเทียบเคียงได้ในทุกลักษณะ นอกเหนือจากตัวสินค้าเอง วิธีราคาขายต่ออาจเป็นวิธีที่กำหนดผลตอบแทนที่พึงได้รับที่น่าเชื่อถือมากกว่าวิธี CUP เว้นแต่จะสามารถปรับปรุงความแตกต่างในสินค้าที่โอนได้อย่างถูกต้องตามสมควร ประเด็นเดียวกันนี้เกิดขึ้นในวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไป

2.33 เมื่ออัตรากำไรขั้นต้นที่ใช้เป็นราคาของธุรกรรมที่เทียบเคียงกันในกิจการที่เป็นอิสระ ความน่าเชื่อถือของวิธีราคาขายต่ออาจถูกกระทบจากความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในวิธีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและกิจการที่เป็นอิสระดำเนินธุรกิจของแต่ละฝ่าย ความแตกต่างดังกล่าวอาจรวมถึงสิ่งที่ส่งผลกระทบต่อระดับต้นทุนที่นำมาพิจารณา (เช่น ประสิทธิภาพการจัดการระดับและขอบเขตของการบำรุงรักษาสินค้าคงคลัง) ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการทำกำไรของกิจการ แต่อาจไม่ส่งผลกระทบต่อราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการในตลาด ลักษณะเช่นนี้ควรได้รับการวิเคราะห์เพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมสามารถเทียบเคียงได้ตามวัตถุประสงค์ในการใช้วิธีราคาขายต่อหรือไม่

2.34 วิธีราคาขายต่อยังขึ้นอยู่กับความสามารถในการเปรียบเทียบหน้าที่งานที่ทำ (โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) ความน่าเชื่อถืออาจน้อยลงเมื่อมีความแตกต่างระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมและคู่สัญญาในการทำธุรกรรม และความแตกต่างเหล่านั้นมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณลักษณะที่ใช้ในการตรวจสอบราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ในกรณีที่มีความแตกต่างที่มีสาระสำคัญซึ่งส่งผลกระทบต่ออัตรากำไรขั้นต้นที่ได้รับจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม (เช่น ลักษณะของหน้าที่งานที่ทำของคู่สัญญาในการทำธุรกรรม) กิจการควรปรับปรุงความแตกต่าง



ดังกล่าว โดยขอบเขตและความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงเหล่านั้นจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์ด้วยวิธีราคาขายต่อเป็นกรณี ๆ ไป

2.35 อัตรากำไรขั้นต้นของวิธีราคาขายต่อที่เหมาะสมจะพิจารณาได้ง่ายในกรณีที่ผู้ขายต่อไม่ได้ทำการเพิ่มมูลค่าของสินค้ามากนัก ในทางตรงกันข้าม อาจเป็นเรื่องยากที่จะใช้วิธีราคาขายต่อเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาขายต่อ หากก่อนการขายต่อ สินค้าถูกผลิตเพิ่มเติมหรือถูกนำไปรวมสินค้าอื่นที่มีความซับซ้อนมากขึ้น และทำให้ลักษณะเฉพาะของสินค้านั้นสูญหายหรือถูกเปลี่ยนรูปไป (เช่น ในกรณีที่น่าส่วนประกอบต่าง ๆ ไปรวมกันเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือกึ่งสำเร็จรูป) อีกตัวอย่างหนึ่งที่อัตรากำไรขั้นต้นต้องมีการพิจารณาเป็นพิเศษ คือ การที่ผู้ขายต่อซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มีส่วนอย่างมากในการสร้างหรือบำรุงรักษาทรัพย์สินไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับสินค้า (เช่น เครื่องหมายการค้าหรือชื่อทางการค้า) และในการประเมินการมีส่วนร่วมของสินค้าเดิมก่อนถูกโอนไปเป็นมูลค่าของสินค้าขั้นสุดท้ายนั้น ไม่ใช่เรื่องง่ายที่จะทำได้

2.36 อัตรากำไรขั้นต้นมีความแม่นยำมากขึ้นหากถูกรับรู้หลังจากการซื้อของผู้ขายต่อภายในระยะเวลาอันสั้น เพราะหากเวลาระหว่างการซื้อครั้งแรกกับการขายต่อยิ่งผ่านไปนาน จะต้องนำปัจจัยอื่น เช่น การเปลี่ยนแปลงในตลาด การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน และการเปลี่ยนแปลงของต้นทุน ฯลฯ มาพิจารณาในการเปรียบเทียบด้วย

2.37 อัตรากำไรขั้นต้นจะได้รับอิทธิพลจากระดับของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยผู้ขายต่อ ซึ่งกิจกรรมที่ทำนั้นครอบคลุมตั้งแต่กรณีที่ผู้ขายต่อให้บริการเพียงเล็กน้อยในฐานะนายหน้าส่งต่อสินค้า ไปจนถึงกรณีที่ผู้ขายต่อรับความเสี่ยงทั้งหมดในการเป็นเจ้าของสินค้า ที่รวมถึงความรับผิดชอบทั้งหมดและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณา การตลาด การจัดจำหน่าย การรับประกันสินค้า การจัดหาเงินทุน และบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกัน หากผู้ขายต่อไม่ได้ดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่สำคัญในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมเพียงแต่โอนสินค้าไปยังบุคคลที่สามเท่านั้น อัตรากำไรขั้นต้นไม่ควรสูงมากเมื่อพิจารณาในแง่ของหน้าที่งานที่ทำ อัตรากำไรขั้นต้นอาจสูงขึ้นหากสามารถแสดงให้เห็นว่าผู้ขายต่อมีความเชี่ยวชาญพิเศษบางอย่างในการจัดการด้านตลาดของสินค้า ซึ่งมีผลทำให้เกิดความเสี่ยงมากขึ้น หรือแสดงให้เห็นว่าผู้ขายต่อมีส่วนอย่างมากในการสร้างหรือบำรุงรักษาทรัพย์สินไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับสินค้า อย่างไรก็ตาม ระดับของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยผู้ขายต่อ ไม่ว่าจะน้อยหรือมาก จะต้องมียุทธศาสตร์ที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ ซึ่งอาจรวมถึงเหตุผลที่ทำให้ค่าใช้จ่ายทางการตลาดสูงเกินสมควร ตัวอย่างเช่น เมื่อค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขายบางส่วนหรือส่วนใหญ่เกิดขึ้นอย่างชัดเจนว่าเป็นบริการที่ดำเนินการเพื่อประโยชน์ของเจ้าของตามกฎหมายของเครื่องหมายการค้า ในกรณีเช่นนี้ อาจใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มเพื่อเสริมการใช้วิธีราคาขายต่อ

2.38 อาจเป็นไปได้ที่อัตรากำไรขั้นต้นอาจสูงขึ้นอย่างสมเหตุสมผลในกรณีที่ผู้ขายต่อดำเนินกิจกรรมเชิงพาณิชย์ที่สำคัญอย่างชัดเจนนอกเหนือจากกิจกรรมการขายต่อ หากผู้ขายต่อมีการใช้สินทรัพย์บางอย่าง



(ตัวอย่างเช่น มีแผนการตลาด) และอาจไม่เหมาะสมที่จะประเมินเงื่อนไขตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับในธุรกรรมที่ถูกควบคุมโดยใช้อัตรากำไรขั้นต้นที่ยังไม่ได้มีการปรับปรุงซึ่งได้มาจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งผู้ขายต่อไม่ได้มีการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายกัน หากผู้ขายต่อครอบครองสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทางการตลาดที่มีค่า อัตรากำไรขั้นต้นในการทำธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอาจต่ำเกินไปที่ผู้ขายต่อในธุรกรรมที่ถูกควบคุมจะนำมาใช้ เว้นแต่ว่าธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้จะเกี่ยวข้องกับผู้ขายต่อรายเดียวกันหรือผู้ขายต่อที่มีมูลค่าทางการตลาดที่จับต้องไม่ได้ที่มีค่าใกล้เคียงกัน

2.39 ในกรณีที่มีการจำหน่ายสินค้าผ่านบริษัทตัวกลาง กรมสรรพากรต้องไม่พิจารณาเพียงแต่ราคาขายต่อของสินค้าที่ซื้อจากบริษัทตัวกลางเท่านั้น แต่ยังรวมถึงราคาที่บริษัทดังกล่าวจ่ายให้กับผู้จำหน่ายของตนเองและหน้าที่ที่บริษัทตัวกลางทำด้วย ซึ่งอาจมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติที่จะได้รับข้อมูลนี้ และการระบุหน้าที่งานที่แท้จริงของบริษัทตัวกลางก็เป็นเรื่องยากที่จะระบุได้ หากไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบริษัทตัวกลางรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจหรือทำหน้าที่ทางเศรษฐกิจใดที่ทำให้มูลค่าของสินค้าเพิ่มขึ้น องค์ประกอบใด ๆ ในราคาที่ถูกอ้างว่ามีสาเหตุมาจากกิจกรรมของบริษัทตัวกลางก็จะระบุแหล่งที่มาได้จากที่อื่นในกลุ่มกิจการข้ามชาติ เนื่องจากโดยปกติแล้วกิจการที่เป็นอิสระจะไม่ยอมแบ่งปันกำไรในธุรกรรมให้บริษัทตัวกลาง

2.40 ความผันแปรในอัตรากำไรขั้นต้นควรขึ้นกับว่าผู้ขายต่อมีสิทธิ์แต่เพียงผู้เดียวในการขายต่อหรือสิทธิ์ผูกขาดการขายต่อหรือไม่ ข้อตกลงแบบนี้พบได้ในการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระและอาจส่งผลต่อกำไรขั้นต้น ดังนั้นในการเปรียบเทียบควรคำนึงถึงสิทธิ์ผูกขาดประเภทนี้ด้วย โดยมูลค่าที่เกิดจากสิทธิ์ผูกขาดดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับขอบเขตทางภูมิศาสตร์ การมีอยู่และความสามารถในการแข่งขันของสินค้าทดแทน ข้อตกลงนี้อาจมีประโยชน์ต่อทั้งผู้จำหน่ายและผู้ขายต่อในการทำธุรกรรมระยะยาว ตัวอย่างเช่น อาจเป็นการกระตุ้นให้ผู้ขายพยายามมากขึ้นในการขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งของผู้จำหน่าย ในทางกลับกัน ข้อตกลงดังกล่าวอาจทำให้ผู้ขายต่อมีการผูกขาดในลักษณะซึ่งส่งผลให้ผู้ขายต่อสามารถขายสินค้าได้จำนวนมากโดยไม่ต้องใช้ความพยายามมากนัก ดังนั้น ผลกระทบของปัจจัยนี้ต่ออัตรากำไรขั้นต้นจะต้องได้รับการตรวจสอบอย่างระมัดระวังในแต่ละกรณี ดูย่อหน้าที่ 6.118 และย่อหน้าที่ 6.120 ด้วย

2.41 ในกรณีที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีแตกต่างกันระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม ควรปรับปรุงข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณอัตรากำไรขั้นต้นอย่างเหมาะสมเพื่อให้แน่ใจว่าแต่ละกรณีใช้ต้นทุนประเภทเดียวกันเพื่อให้ได้มาซึ่งอัตรากำไรขั้นต้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุน R&D อาจรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน หรือเป็นต้นทุนขายก็ได้ อัตรากำไรขั้นต้นจะไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้หากไม่มีการปรับปรุงที่เหมาะสมเสียก่อน

C.2 ตัวอย่างของการใช้วิธีราคาขายต่อ



2.42 สมมติว่ามีผู้จัดจำหน่าย 2 รายที่ขายสินค้าเดียวกันในตลาดเดียวกันภายใต้ชื่อแบรนด์เดียวกัน ผู้จัดจำหน่าย A เสนอการรับประกัน ผู้จัดจำหน่าย B ไม่มีข้อเสนอใด ๆ แต่ผู้จัดจำหน่าย A ไม่รวมการรับประกันเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้า และขายสินค้าในราคาที่สูงกว่า ซึ่งส่งผลให้มีอัตรากำไรขั้นต้น (หากไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการให้บริการการรับประกัน) มากกว่าของผู้จัดจำหน่าย B ที่ขายในราคาที่ต่ำกว่า กำไรขั้นต้นของผู้จัดจำหน่ายทั้งสองไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้จนกว่าจะมีการปรับปรุงที่ถูกต้องตามสมควรเพื่อขจัดความแตกต่างนี้เสียก่อน

2.43 สมมติว่ามีการรับประกันสินค้าทั้งหมดเพื่อให้ราคาเท่ากัน แม้ผู้จัดจำหน่าย C ทำหน้าที่งานที่ให้บริการการรับประกันเอง แต่ในความเป็นจริงแล้วผู้จัดจำหน่าย C ได้รับการชดเชยจากผู้จำหน่ายด้วยการขายให้ในราคาที่ต่ำลง ในขณะที่ผู้จัดจำหน่าย D ไม่ได้ทำหน้าที่เกี่ยวกับบริการรับประกัน แต่จะดำเนินการโดยผู้จำหน่ายเอง (สินค้าจะถูกส่งกลับไปที่โรงงาน) อย่างไรก็ตาม ผู้จำหน่ายของผู้จัดจำหน่าย D ก็มีการเรียกเก็บเงินค่าสินค้าจาก D ในราคาที่สูงกว่าที่เรียกเก็บจากผู้จัดจำหน่าย C เช่นนี้ หากผู้จัดจำหน่าย C คิดค่าใช้จ่ายในการรับประกันเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย อัตรากำไรขั้นต้นสำหรับส่วนต่างจะถูกปรับปรุงไปโดยอัตโนมัติ อย่างไรก็ตาม หากค่าใช้จ่ายในการรับประกันถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก็จะทำให้ผลต่างมีความผิดเพี้ยนไป ซึ่งต้องทำการแก้ไขก่อน สำหรับเหตุผลในกรณีนี้อาจเพราะหาก D ดำเนินการรับประกันเอง ผู้จำหน่ายจะลดราคาขายให้ ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นของ D ก็จะสูงขึ้น

2.44 บริษัทขายสินค้าผ่านผู้จำหน่ายอิสระใน 5 ประเทศและเขตเศรษฐกิจ ซึ่งไม่มีบริษัทย่อยตั้งอยู่ ผู้จัดจำหน่ายเพียงทำการตลาดให้สินค้านั้นและไม่ได้ทำงานเพิ่มเติมใด ๆ แต่ในประเทศหนึ่งได้มีการจัดตั้งบริษัทลูก เนื่องจากเป็นตลาดเฉพาะที่มีความสำคัญเชิงกลยุทธ์ บริษัทจึงกำหนดให้บริษัทในเครือขายเฉพาะสินค้าของตนและให้บริการด้านเทคนิคให้แก่ลูกค้าด้วย แม้ว่าข้อเท็จจริงและสถานการณ์อื่น ๆ ทั้งหมดจะคล้ายคลึงกัน แต่หากกำไรขั้นต้นที่ได้มาจากกิจการที่เป็นอิสระที่ไม่มีการจัดการขายแบบผูกขาดหรือใช้งานด้านเทคนิคเหมือนกับที่บริษัทในเครือดำเนินการ ก็จำเป็นต้องพิจารณาว่าจะต้องมีการปรับปรุงใด ๆ เพื่อให้ธุรกรรมมีความสามารถในการเปรียบเทียบ

D. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost plus method)



D.1 บททั่วไป

2.45 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มเริ่มต้นด้วยต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ขายสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้ซื้อที่มีความสัมพันธ์กัน จากนั้นต้นทุนจะถูกบวกกำไรส่วนเพิ่มเข้าไปเพื่อให้ผู้ขายมีกำไรที่เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจและสถานะตลาด การบวกกำไรส่วนเพิ่มดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับของธุรกรรมที่ถูกควบคุม วิธีนี้อาจมีประโยชน์มากที่สุดเมื่อมีการขายสินค้าสำเร็จรูประหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ในกรณีที่คู่สัญญาได้สรุปข้อตกลงการใช้สิ่งอำนวยความสะดวกร่วมกัน หรือข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดซื้อและจัดหาระยะยาว หรือในกรณีที่ธุรกรรมที่ถูกควบคุม คือ การให้บริการ

2.46 ต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มของผู้จำหน่ายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมควรกำหนดโดยการเทียบเคียงกับต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มที่ผู้จำหน่ายรายเดียวกันได้รับจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม นอกจากนี้ต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มที่จะได้รับการทำธุรกรรมเทียบเคียงโดยกิจการที่เป็นอิสระอาจใช้เป็นแนวทางเพื่อใช้ในการอ้างอิงได้ (“การเปรียบเทียบภายนอก”)

2.47 ตามหลักการในบทที่ 1 ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมจะเทียบเคียงได้กับธุรกรรมที่ถูกควบคุม (กล่าวคือ เป็นธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้) ตามวิธีต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งจากสองเงื่อนไข: a) ไม่มีความแตกต่างใด ๆ ระหว่างธุรกรรมที่ถูกเปรียบเทียบหรือระหว่างคู่สัญญาที่ทำธุรกรรมส่งผลกระทบต่อต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มในตลาดเปิด หรือ b) สามารถทำการปรับปรุงตามสมควรเพื่อกำจัดผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญของความแตกต่างดังกล่าว ในการพิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้สำหรับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มหรือไม่นั้น จะใช้หลักการเดียวกันกับที่อธิบายไว้ในข้อที่ 2.29-2.34 สำหรับวิธีราคาขายต่อ ดังนั้นการปรับปรุงความแตกต่างของสินค้าภายใต้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มจะเกิดขึ้นน้อยกว่าวิธี CUP และจะให้น้ำหนักกับปัจจัยอื่น ๆ ในการเปรียบเทียบดังที่อธิบายไว้ในบทที่ 1 ซึ่งบางส่วนอาจมีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไรส่วนเพิ่มมากกว่าผลกระทบต่อราคา เช่นเดียวกับวิธีราคาขายต่อ (ดูย่อหน้าที่ 2.34) หากมีความแตกต่างที่ส่งผลกระทบต่อวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม เช่น ลักษณะของหน้าที่งานที่ทำโดยคู่สัญญา ควรมีการปรับปรุงเพื่อจัดการกับความแตกต่างดังกล่าว ซึ่งขอบเขตและความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงเหล่านั้นจะส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์ภายใต้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มแตกต่างกันไปตามแต่ละกรณี

2.48 ตัวอย่างเช่น สมมติว่า บริษัท A ผลิตและจำหน่ายเครื่องปิ้งขนมปังให้กับตัวแทนจำหน่ายที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน บริษัท B ผลิตและจำหน่ายเตารีดให้กับตัวแทนจำหน่ายให้กิจการที่เป็นอิสระต่อกัน และโดยทั่วไปส่วนต่างกำไรจากการผลิตเครื่องปิ้งขนมปังและเตารีดนั้นจะเหมือนกันในอุตสาหกรรมเครื่องใช้ในครัวเรือนขนาดเล็ก (ในที่นี่ถือว่าไม่มีผู้ผลิตเครื่องปิ้งขนมปังอิสระที่คล้ายคลึงกัน) หากมีการนำวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มมาใช้ กำไรส่วนเพิ่มที่นำมาเปรียบเทียบ

ในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมก็คือ ผลต่างระหว่างราคาขายกับต้นทุนในการผลิตสินค้า แล้วหารด้วยต้นทุนในการผลิตสินค้า อย่างไรก็ตาม บริษัท A อาจมีประสิทธิภาพในกระบวนการผลิตมากกว่าบริษัท B มาก จึงทำให้มีต้นทุนที่ต่ำกว่า ด้วยเหตุนี้แม้ว่าบริษัท A จะผลิตเตารีดแทนเครื่องปั่นนมปังและขายในราคาเดียวกับราคาเตารีดที่ขายโดยบริษัท B (นั่นคือ ไม่มีเงื่อนไขพิเศษใด ๆ) กำไรของบริษัท A ที่สูงกว่ากำไรของบริษัท B อาจมีความเหมาะสม ดังนั้น หากไม่มีการปรับปรุงเพื่อลดความแตกต่างที่มีต่อกำไร การใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มจะไม่น่าเชื่อถือในบริบทนี้

2.49 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มมีปัญหาบางประการในการใช้โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัญหาในการกำหนดต้นทุน แม้ว่ากิจการจะต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อดำเนินธุรกิจ แต่ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นอาจไม่ได้เป็นตัวกำหนดผลกำไรที่เหมาะสมในบางกรณีสำหรับปีใดปีหนึ่ง ในขณะที่ในหลายบริษัทได้รับแรงหนุนจากการแข่งขันเพื่อลดราคาโดยอ้างอิงจากต้นทุนในการผลิตสินค้า หรือการให้บริการ แต่ก็มีสถานการณ์อื่น ๆ ที่ไม่มีความเชื่อมโยงที่ชัดเจนระหว่างระดับต้นทุนที่เกิดขึ้นและราคาตลาด (เช่นในกรณีที่มีการคิดค้น หรือค้นพบที่สำคัญ แต่กิจการเสียค่าใช้จ่ายในการวิจัยเพียงเล็กน้อยเท่านั้น)

2.50 นอกจากนี้ เมื่อใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม กิจการควรให้ความสำคัญกับการเทียบเคียงกำไรส่วนเพิ่มนั้นกับต้นทุนที่เทียบเคียงได้ ตัวอย่างเช่น หากผู้จำหน่ายที่ถูกใช้อ้างอิงในการใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มมีการใช้สินทรัพย์ที่เข้ามาในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ อาจเทียบเคียงไม่ได้กับผู้จำหน่ายที่เป็นเจ้าของสินทรัพย์เอง วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มขึ้นอยู่กับเปรียบเทียบกำไรส่วนเพิ่มของธุรกรรมที่ถูกควบคุมและกำไรส่วนเพิ่มของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้หนึ่งรายการขึ้นไป ดังนั้นจึงต้องมีการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมที่มีผลกระทบต่อขนาดของกำไรส่วนเพิ่มเพื่อพิจารณาว่าควรทำการปรับปรุงอย่างไร

2.51 สิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาคือความแตกต่างในระดับและประเภทของค่าใช้จ่าย – ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานรวมถึงค่าใช้จ่ายทางการเงิน – ซึ่งเกี่ยวข้องกับหน้าที่งานและความเสี่ยงที่รับไว้ของคู่สัญญาที่นำมาเปรียบเทียบ ต่อไปนี้คือตัวอย่างการพิจารณาความแตกต่างดังกล่าว:

a) หากค่าใช้จ่ายสะท้อนถึงความแตกต่างของหน้าที่งาน (โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) ซึ่งไม่ได้นำวิธีการเข้ามาพิจารณาร่วมด้วย เช่นนี้อาจต้องมีการปรับปรุงราคาตามวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

b) หากค่าใช้จ่ายสะท้อนถึงหน้าที่งานเพิ่มเติมซึ่งแตกต่างจากกิจกรรมที่ทดสอบโดยวิธีนี้อาจต้องกำหนดค่าตอบแทนแยกต่างหากสำหรับหน้าที่งานเหล่านั้น ตัวอย่างเช่น หน้าที่งานที่เป็นประโยชน์ต่อการให้บริการซึ่งอาจทำให้มีการกำหนดราคาสูงขึ้น ในทำนองเดียวกันค่าใช้จ่ายที่เป็นผลมาจากโครงสร้างเงินทุนที่ไม่ได้สะท้อนราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับอาจต้องมีการปรับปรุง

c) หากความแตกต่างของค่าใช้จ่ายของฝ่ายที่ถูกเปรียบเทียบเป็นเพียงการสะท้อนถึงประสิทธิภาพหรือความไร้ประสิทธิภาพในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่นนี้ไม่จำเป็นต้องมีการปรับปรุงอัตรากำไรขั้นต้น

d) สถานการณ์ที่กล่าวข้างต้นอาจใช้วิธีการอื่น ๆ ร่วมด้วยเมื่อกิจการใช้วิธีการราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มและวิธีการขายต่อ โดยพิจารณาจากผลที่ได้รับจากการใช้วิธีการอื่น ๆ (ดูย่อหน้าที่ 2.12)

2.52 ประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่งในขั้นตอนของการเปรียบเทียบ คือความสอดคล้องทางบัญชี ในกรณีที่แนวปฏิบัติทางบัญชีแตกต่างกันในธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม กิจการควรทำการปรับปรุงข้อมูลที่ใช้เหมาะสมเพื่อให้แน่ใจว่ามีการใช้ต้นทุนประเภทเดียวกันในการเปรียบเทียบในแต่ละกรณี กำไรส่วนที่บวกเพิ่มจะต้องมีการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน นอกจากนี้อาจมีความแตกต่างระหว่างคู่สัญญาในแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวกับต้นทุนที่ส่งผลกระทบต่อกำไรส่วนที่บวกเพิ่ม และกิจการจำเป็นที่จะต้องนำมาพิจารณาเพื่อให้เกิดความสามารถในการเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้ ในบางกรณีอาจจำเป็นต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานบางอย่างเพื่อให้เกิดความสอดคล้องและเปรียบเทียบได้ ในสถานการณ์เหล่านี้ วิธีการราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มอาจเริ่มวิเคราะห์จากกำไรสุทธิมากกว่าการเริ่มวิเคราะห์จากกำไรขั้นต้น สำหรับการวิเคราะห์ที่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถืออาจได้รับผลกระทบในทางลบด้วยเหตุผลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 2.70 - 2.73 ดังนั้น วิธีการป้องกันที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2.74 - 2.81 อาจเกี่ยวข้องในการประเมินความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์ดังกล่าว

2.53 แม้ว่ามาตรฐานและข้อกำหนดทางบัญชีอาจแตกต่างกันไป แต่โดยทั่วไปแล้วต้นทุนและค่าใช้จ่ายของกิจการนั้นแบ่งออกเป็นสามประเภทกว้าง ๆ ประเภทแรกคือต้นทุนโดยตรงในการผลิตสินค้าหรือบริการ เช่น ต้นทุนวัตถุดิบ ประเภทที่สองคือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมซึ่งยังเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิตสินค้าและบริการ แต่จะเป็นค่าใช้จ่ายร่วมกันสำหรับการผลิตสินค้าหรือบริการหลายอย่าง (เช่น ค่าใช้จ่ายของแผนกซ่อมที่ให้บริการซ่อมอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตสินค้าต่าง ๆ) ประเภทสุดท้ายคือ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการโดยรวม เช่น ค่าใช้จ่ายในการกำกับดูแล ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายในการบริหาร

2.54 ความแตกต่างระหว่างการวิเคราะห์กำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิสามารถเข้าใจได้จากเงื่อนไขต่อไปนี้ โดยทั่วไปวิธีการราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มจะใช้กำไรส่วนเพิ่มที่คำนวณหลังจากต้นทุนการผลิตทางตรงและทางอ้อม ในขณะที่วิธีการกำไรสุทธิจะใช้ผลกำไรที่คำนวณหลังจากหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ต้องยอมรับว่าเนื่องจากความแตกต่างในทางปฏิบัติของแต่ละประเทศ จึงเป็นเรื่องยากที่จะแยกประเภทค่าใช้จ่ายทั้งสามประเภทที่อธิบายไว้ข้างต้นได้อย่างแม่นยำ ตัวอย่างเช่น การใช้วิธีการราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มในบางกรณีอาจรวมถึงการพิจารณาค่าใช้จ่ายบางส่วนที่อาจถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2.52 อย่างไรก็ตามความถูกต้องในการคำนวณทางคณิตศาสตร์เพื่อแบ่งแยกค่าใช้จ่ายทั้งสาม

ประเภทไม่สามารถเปลี่ยนความแตกต่างพื้นฐานในทางปฏิบัติสำหรับแนวทางในการคำนวณกำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิ

2.55 โดยหลักการแล้วราคาทุนเดิมควรนำมาประกอบกันเป็นต้นทุนการผลิตแต่ละหน่วย แม้ว่าวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มให้ความสำคัญกับราคาทุนเดิมอย่างมาก แต่ค่าใช้จ่ายบางอย่าง เช่น ต้นทุนวัสดุ แรงงานและการขนส่งอาจจะแตกต่างกันไปในแต่ละช่วงเวลา ในกรณีนี้ต้นทุนดังกล่าวควรจะเฉลี่ยเป็นต้นทุนตลอดช่วงเวลานั้น ค่าเฉลี่ยต้นทุนในลักษณะดังกล่าวอาจเหมาะสมกับกลุ่มสินค้าหรือในสายการผลิตบางสาย การเฉลี่ยดังกล่าวอาจเหมาะสมกับการเฉลี่ยต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือแปรรูปสินค้าหลายชนิดพร้อมกัน และปริมาณของกิจกรรมนั้น ๆ มีความผันผวน นอกจากนี้ ค่าใช้จ่าย เช่น ต้นทุนการเปลี่ยนแทนและต้นทุนส่วนเพิ่มก็อาจต้องได้รับการพิจารณาหากสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้และข้อมูลนั้นส่งผลให้สามารถประมาณการกำไรที่เหมาะสมได้แม่นยำยิ่งขึ้น

2.56 ต้นทุนที่อาจนำมาพิจารณาในการใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มนั้นจำกัดเฉพาะผู้จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการเท่านั้น ข้อจำกัดนี้อาจทำให้เกิดปัญหาในการจัดสรรต้นทุนบางส่วนระหว่างผู้จำหน่ายและผู้ซื้อ มีความเป็นไปได้ที่ผู้ซื้อจะต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายบางส่วนเพื่อลดต้นทุนของผู้จำหน่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรส่วนเพิ่ม ในทางปฏิบัติสิ่งนี้อาจทำได้โดยการไม่จัดสรรส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายในการผลิตและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เหมาะสมให้กับผู้ซื้อ (ซึ่งมักจะเป็นบริษัทแม่) เพื่อประโยชน์ของผู้จำหน่าย (มักเป็นบริษัทย่อย) การจัดสรรควรดำเนินการโดยอาศัยการวิเคราะห์หน้าที่งาน (โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) โดยฝ่ายต่างๆ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 1 ปัญหาที่เกี่ยวข้องคือ ค่าใช้จ่ายการผลิตควรปันส่วนอย่างไร ใช้เกณฑ์การหมุนเวียนของสินทรัพย์ หรือค่าใช้จ่ายของพนักงาน หรือเกณฑ์อื่น ๆ ประเด็นเกี่ยวกับการจัดสรรต้นทุนมีการอธิบายอยู่ในบทที่ 8

2.57 ในบางกรณีอาจมีการใช้เฉพาะต้นทุนผันแปรหรือต้นทุนส่วนเพิ่ม เนื่องจากธุรกรรมดังกล่าวแสดงถึงการจัดการการผลิตส่วนเพิ่ม (Marginal Production) การกระทำดังกล่าวอาจมีเหตุผลหากไม่สามารถขายสินค้าในราคาที่สูงขึ้นในตลาดต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง (ดูการอธิบายเกี่ยวกับการเจาะตลาดในบทที่ 1) ปัจจัยที่สามารถนำมาพิจารณาในการประเมินการปฏิบัติดังกล่าวก็คือ ข้อมูลที่ระบุว่าผู้เสียภาษีมีการขายสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันในตลาดต่างประเทศนั้นหรือไม่ ร้อยละของการผลิตของผู้เสียภาษี (ทั้งในแง่ปริมาณและมูลค่า) สำหรับ "การผลิตส่วนเพิ่ม" ที่อ้างอิง ระยะเวลาของข้อตกลง และรายละเอียดของการวิเคราะห์การตลาดที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีหรือกลุ่มกิจการข้ามชาติ ซึ่งนำไปสู่ข้อสรุปว่าสินค้าไม่สามารถขายในราคาที่สูงกว่านี้ได้ในตลาดต่างประเทศนั้น

2.58 เนื่องจากไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ที่สามารถใช้ได้กับทุกกรณี วิธีการต่าง ๆ ในการกำหนดต้นทุนควรสอดคล้องกันระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม และสอดคล้องกันตลอดเวลาที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ในการกำหนดต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสมอาจจำเป็นต้องพิจารณาว่าสามารถจัดหาสินค้าจากแหล่งต่าง ๆ โดยมีต้นทุนที่แตกต่างกันอย่างมากหรือไม่



บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอาจเลือกคำนวณต้นทุนบวกตามเกณฑ์มาตรฐานกิจการที่เป็นอิสระอาจไม่ยอมรับที่จะจ่ายในราคาที่สูงขึ้นซึ่งเป็นผลมาจากความไร้ประสิทธิภาพของอีกฝ่าย ในทางกลับกันหากอีกฝ่ายมีประสิทธิภาพมากกว่าที่จะคาดหวังได้ภายใต้สถานการณ์ปกติ อีกฝ่ายควรได้รับประโยชน์จากข้อได้เปรียบนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอาจตกลงล่วงหน้าว่าต้นทุนอะไรที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณราคาตามวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

D.2 ตัวอย่างการใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

2.59 บริษัท A เป็นผู้ผลิตชิ้นส่วนจับเวลาสำหรับนาฬิกาที่เป็น Mass market ในประเทศ บริษัท A ขายสินค้านี้ให้กับบริษัทย่อยในต่างประเทศ B บริษัท A ได้รับกำไรขั้นต้น 5% จากการดำเนินการผลิต ส่วนบริษัท X, Y และ Z เป็นผู้ผลิตชิ้นส่วนจับเวลาสำหรับนาฬิกาที่เป็น Mass market ในประเทศ X, Y และ Z ตามลำดับ ทั้งสามบริษัทขายสินค้าให้กับผู้ซื้ออิสระในต่างประเทศ และบริษัท X, Y และ Z ได้รับผลกำไรขั้นต้นตั้งแต่ 3% ถึง 5% บริษัท A รับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการกำกับดูแลทั่วไปและการบริหารเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะไม่ถูกรวมอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ขาย อย่างไรก็ตามหากบริษัท X, Y และ Z คำนวณกำไรขั้นต้นโดยจัดค่าใช้จ่ายในการกำกับดูแลทั่วไปและการบริหารเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ขาย เช่นนี้ บริษัท X, Y และ Z ต้องมีการปรับปรุงกำไรขั้นต้นเพื่อให้มีความสอดคล้องกันทางบัญชี ก่อนนำไปเปรียบเทียบกับกำไรขั้นต้นของบริษัท A

2.60 บริษัท C ในประเทศ D เป็นบริษัทย่อย 100% ของบริษัท E ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ F เมื่อเทียบกับประเทศ F ค่าจ้างในประเทศ D จะต่ำมาก โทรศัพท์ถูกประกอบโดยบริษัท C แต่ค่าใช้จ่าย ความเสี่ยง ส่วนประกอบที่จำเป็น องค์ความรู้และส่วนประกอบอื่น ๆ ทั้งหมดเป็นภาระของบริษัท E การซื้อโทรศัพท์ที่ประกอบขึ้นจะได้รับการรับประกันโดยบริษัท E ในกรณีที่เครื่องรับโทรศัพท์ไม่ผ่านมาตรฐานคุณภาพที่กำหนด หลังจากการตรวจสอบคุณภาพเครื่องรับโทรศัพท์จะถูกลำ (เป็นค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงของบริษัท E) ไปยังศูนย์กระจายสินค้าที่บริษัท E มีอยู่ในหลายประเทศ เช่นนี้ หน้าที่งานของบริษัท C สามารถอธิบายได้ว่าเป็นหน้าที่การผลิตตามสัญญาเท่านั้น ความเสี่ยงที่บริษัท C อาจแบกรับไว้คือความแตกต่างในคุณภาพและปริมาณที่ตกลงกัน พื้นฐานสำหรับการใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มจะเกิดขึ้นจากต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการประกอบโทรศัพท์

2.61 บริษัท A ตกลงกับบริษัท B ซึ่งอยู่ในกลุ่มกิจการข้ามชาติเดียวกัน ในการดำเนินการวิจัยให้บริษัท B ความเสี่ยงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยจะเป็นภาระของบริษัท B นอกจากนี้บริษัท B ยังเป็นเจ้าของสิทธิบัตรไม่มีตัวตนทั้งหมดที่พัฒนาผ่านการวิจัยนี้ ดังนั้นจึงมีโอกาสในการทำกำไรที่เกิดจากการวิจัย กรณีเช่นนี้มักใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม เนื่องจากกำไรที่บวกเพิ่มอาจสะท้อนให้เห็นความซับซ้อนและผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย

ส่วนที่ 3 วิธีพิจารณาจากกำไรของธุรกรรม (Transactional profit methods)

A. บทนำ

2.62 ในส่วนนี้เป็นคำอธิบายเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนจากกำไรของธุรกรรมที่อาจใช้เพื่อกำหนดเงื่อนไขราคาโอนตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับที่เหมาะสมที่สุดในแต่ละวิธี โดยย่อหน้า 2.1-2.12 วิธีการกำหนดราคาโอนจากกำไรของธุรกรรมจะพิจารณากำไรที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมเฉพาะระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งต้องเป็นกำไรที่สอดคล้องกับมาตรา 9 ของแบบจำลองอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD (OECD Model Tax Convention) และเป็นไปตามข้อกำหนดสำหรับการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่อธิบายไว้ในแนวทางปฏิบัตินี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง จะใช้ "วิธีกำไรที่เปรียบเทียบได้" หรือ "วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม/วิธีราคาขายต่อ ที่มีการปรับปรุง" เฉพาะในขอบเขตที่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัตินี้เท่านั้น

2.63 วิธีการกำหนดราคาโอนจากกำไรของธุรกรรมจะวิเคราะห์เฉพาะกำไรจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมโดยในแนวปฏิบัตินี้จะกล่าวถึงวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม และวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมกำไรที่เกิดจากการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมสามารถเป็นตัวชี้วัดว่าการทำธุรกรรมนั้นได้รับผลกระทบจากเงื่อนไขที่แตกต่างไปจากเงื่อนไขที่กิจการที่เป็นอิสระจะสร้างขึ้นในสถานการณ์อื่นที่เทียบเคียงได้หรือไม่

B. วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional net margin method)

B.1 บททั่วไป

2.64 วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมจะวิเคราะห์กำไรสุทธิเมื่อเทียบกับฐานที่เหมาะสม (เช่น ต้นทุน การขาย สินทรัพย์) ที่ผู้เสียภาษีรับรู้จากธุรกรรมที่ถูกควบคุม (หรือธุรกรรมที่เหมาะสมในการรวมตามหลักการของย่อหน้าที่ 3.9-3.12) ดังนั้นวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมจึงมีลักษณะที่คล้ายกับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มและวิธีราคาขายต่อ ซึ่งหมายความว่าเพื่อให้การนำวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอย่างน่าเชื่อถือ จะต้องสอดคล้องกับวิธีราคาขายต่อหรือวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม นั่นคือตัวชี้วัดกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม (หรือธุรกรรมที่เหมาะสมในการรวมภายใต้หลักการของย่อหน้าที่ 3.9-3.12) ควรสร้างขึ้นโดยอ้างอิงจากตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ผู้เสียภาษียุติเดียวกันได้รับในรายการเปรียบเทียบที่ถูกควบคุม ซึ่งก็คือ "ตัวเทียบเคียงภายใน" (ดูย่อหน้าที่ 3.27-3.28) ในกรณีที่ไม่สามารถหารายการเปรียบเทียบภายในได้ อาจใช้อัตรากำไรสุทธิที่จะได้รับจากธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ของกิจการที่เป็นอิสระ "ตัวเทียบเคียงภายนอก" (ดูย่อหน้าที่ 3.29-3.35) และจำเป็นจะต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานของธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมเพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมนั้นสามารถเทียบเคียงกันได้ และควรมีการปรับปรุงใดที่จำเป็นเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่เชื่อถือได้หรือไม่ นอกจากนี้ จะต้อง

พิจารณาข้อกำหนดอื่น ๆ ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจะต้องนำข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 2.74-2.81 มาใช้ด้วย

2.65 วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมจะไม่นำเชื่อถือหากแต่ละฝ่ายที่ทำธุรกรรมมีส่วนร่วมในกิจกรรมที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า (ดูย่อหน้าที่ 2.4) ซึ่งในกรณีดังกล่าววิธีที่เหมาะสมที่สุดคือวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (ดูย่อหน้าที่ 2.119) อย่างไรก็ตาม อาจนำวิธีซึ่งเป็นการวิเคราะห์ด้านเดียว (วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมหรือวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม) มาใช้ได้ หากฝ่ายหนึ่งมีส่วนร่วมในกิจกรรมทั้งหมดที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า ในขณะที่อีกฝ่ายหนึ่งไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น ในกรณีเช่นนี้ ฝ่ายที่ถูกทดสอบควรเป็นฝ่ายที่มีความซับซ้อนน้อยกว่า ดูคำอธิบายในย่อหน้าที่ 3.18-3.19

2.66 นอกจากนี้ยังมีหลายกรณีที่คู่สัญญามีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมซึ่งไม่มีลักษณะเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่มีมีลักษณะเฉพาะ เช่น กระบวนการทางธุรกิจหรือความรู้ทางการตลาดทั่วไป ในกรณีดังกล่าวอาจเข้าใจเงื่อนไขข้อกำหนดในการเปรียบเทียบเพื่อนำวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมหรือวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมมาใช้ เพราะตัวเทียบเคียงจะสามารถใช้การมีส่วนร่วมที่ไม่มีลักษณะเฉพาะได้

2.67 ประการสุดท้าย การที่กิจการมีส่วนร่วมที่ไม่มีลักษณะเฉพาะหรือไม่มีมูลค่าในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหนึ่ง ๆ ไม่ได้หมายความว่าอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด

B.2 จุดแข็งและจุดอ่อน¹

2.68 จุดแข็งประการหนึ่งของวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมคือตัวชี้วัดกำไรสุทธิ (เช่น ผลตอบแทนจากสินทรัพย์ รายได้จากการดำเนินงานต่อยอดขาย และการวัดกำไรสุทธิด้วยวิธีอื่น) จะได้รับผลกระทบจากความแตกต่างของธุรกรรมน้อยกว่าดังตัวอย่างที่แสดงเกี่ยวกับความอ่อนไหวของการใช้กำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิเป็นตัวชี้วัด ซึ่งถูกอธิบายอยู่ในภาคผนวก 1 ของบทที่ 2 กรณีการกำหนดราคาโอนด้วยวิธี CUP นอกจากนี้ ตัวชี้วัดจากกำไรสุทธิอาจไม่ถูกกระทบจากความแตกต่างในหน้าที่งานบางอย่างระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม ในขณะที่การใช้ตัวชี้วัดที่เป็นอัตรากำไรขั้นต้นอาจถูกกระทบจากความแตกต่างดังกล่าว ความแตกต่างในหน้าที่ที่ดำเนินการระหว่างกิจการมักจะสะท้อนให้เห็นจากการจัดประเภทค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่แตกต่างกัน ซึ่งด้วยเหตุนี้จึงทำให้อัตรากำไรขั้นต้นของแต่ละกิจการแตกต่างกัน แต่ความแตกต่างดังกล่าวไม่กระทบกำไรสุทธิจากการดำเนินงานจึงยังคงทำให้ตัวชี้วัดกำไรสุทธิจากการดำเนินงานมีระดับใกล้เคียงกัน นอกจากนี้ ในบางประเทศหรือบางเขต

¹ ตัวอย่างเกี่ยวกับความอ่อนไหวของตัวชี้วัดอัตรากำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิแสดงอยู่ในภาคผนวก 1 ของบทที่ 2



เศรษฐกิจ ความไม่ชัดเจนของข้อมูลที่เปิดเผยสาธารณะเกี่ยวกับการจำแนกค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรขั้นต้นหรือกำไรจากการดำเนินงานอาจทำให้ประเมินความสามารถในการเปรียบเทียบของอัตรากำไรขั้นต้นได้ยาก ดังนั้นการใช้ตัวชี้วัดจากกำไรสุทธิอาจทำให้สามารถหลีกเลี่ยงปัญหานี้ได้

2.69 จุดแข็งในทางปฏิบัติอีกประการหนึ่งของวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมคือ วิธีนี้มีการตรวจสอบตัวชี้วัดทางการเงินบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพียงแห่งเดียว (ก็คือฝ่ายที่ถูกทดสอบ) เช่นเดียวกับวิธีอื่น ๆ ที่เป็นการวิเคราะห์ด้านเดียว และบ่อยครั้งที่ไม่จำเป็นต้องระบุสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชีของผู้ที่มีส่วนร่วมในธุรกรรมทางธุรกิจทุกรายสำหรับเรื่องทั่วไป หรือไม่ต้องมีการจัดสรรค่าใช้จ่ายให้ผู้มีส่วนร่วมทั้งหมด ดังที่ต้องทำในวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม วิธีนี้จึงเป็นประโยชน์ในทางปฏิบัติเมื่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่มีส่วนร่วมในธุรกรรมมีความซับซ้อนและมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมาก หรือเมื่อเป็นการยากที่จะได้รับข้อมูลที่เชื่อถือได้เกี่ยวกับฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาโอนด้วยวิธีนี้ก็ยังคงต้องมีการวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบ (รวมถึงการวิเคราะห์หน้าที่งาน) เสมอ เพื่อระบุลักษณะของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาอย่างเหมาะสม และเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด และโดยทั่วไปแล้วการวิเคราะห์นี้จำเป็นต้องมีข้อมูลบางอย่างเกี่ยวกับปัจจัยเปรียบเทียบทำประการที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งจะต้องรวบรวมจากทั้งฝ่ายที่ถูกทดสอบและฝ่ายไม่ได้ถูกทดสอบ ดูย่อหน้าที่ 3.20-3.23

2.70 อย่างไรก็ตาม วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมก็มีจุดอ่อนหลายประการ ตัวชี้วัดกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยบางอย่างที่อาจไม่มีผลกระทบหรือมีผลน้อยกว่าหรือมีผลโดยตรงต่อราคาหรืออัตรากำไรขั้นต้นระหว่างกิจการที่เป็นอิสระ ปัจจัยเหล่านั้นอาจทำให้การกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับได้แม่นยำและเชื่อถือเป็นเรื่องยาก ดังนั้น สิ่งสำคัญคือต้องให้รายละเอียดเกี่ยวกับความสามารถในการเปรียบเทียบอย่างชัดเจนเมื่อใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมในการกำหนดราคาโอน ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า 2.74-2.81

2.71 การใช้วิธีกำหนดราคาโอนตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับจำเป็นต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งข้อมูลดังกล่าวอาจไม่มีอยู่ในช่วงเวลาที่ธุรกรรมที่ถูกควบคุมเกิดขึ้น และปัญหานี้ อาจทำให้เป็นเรื่องที่ยากมากขึ้นสำหรับผู้เสียภาษีที่จะใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมในขณะที่มีการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม (แม้ว่าจะมีการใช้ข้อมูลหลายปีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3.75-3.79 อาจจะช่วยลดปัญหานี้ได้ก็ตาม) นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับผลกำไรที่เป็นของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้อย่างเพียงพอ และยังเป็นเรื่องยากที่จะระบุรายได้และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมเพื่อกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ใช้เป็นตัววัดกำไรสำหรับการทำธุรกรรม อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรอาจมีข้อมูลเพิ่มเติมได้จากการตรวจสอบผู้เสียภาษีรายอื่น ดูย่อหน้าที่ 3.36 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับข้อมูลที่มีให้สำหรับกรมสรรพากรที่อาจไม่ถูกเปิดเผยต่อผู้เสียภาษี และย่อหน้าที่ 3.67-3.79 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับปัญหาเรื่องระยะเวลา

2.72 เช่นเดียวกับวิธีราคาขายต่อและวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมจะถูกนำไปใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพียงแห่งเดียว ข้อเท็จจริงที่ว่าปัจจัยหลายอย่างที่ไม่เกี่ยวข้องกับราคาโอนอาจส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิ ประกอบกับลักษณะการวิเคราะห์ที่เป็นการวิเคราะห์ด้านเดียวของวิธีนี้ อาจส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือโดยรวมของวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหากไม่มีมาตรฐานการเปรียบเทียบที่เพียงพอ คำแนะนำโดยละเอียดเกี่ยวกับความสามารถในการเปรียบเทียบสำหรับวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมมีอธิบายอยู่ในส่วนที่ B.3.1

2.73 นอกจากนี้เมื่อใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมยังอาจมีความยุ่งยากในเรื่องการปรับปรุงที่เหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ไม่สามารถย้อนกลับไปหาราคาโอนได้ เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีทำข้อตกลงกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทั้งในฝั่งซื้อและฝั่งขายของธุรกรรมที่ถูกควบคุม ในกรณีเช่นนี้ หากวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมบ่งชี้ว่าควรปรับกำไรของผู้เสียภาษีให้สูงขึ้น อาจมีความไม่แน่นอนว่าผลกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันรายใดที่ควรปรับลดลง

B.3 ข้อเสนอแนะการนำไปใช้

B.3.1 มาตรฐานการเปรียบเทียบที่ใช้ในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

2.74 การวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบจะต้องดำเนินการในทุกกรณีเพื่อเลือกและใช้วิธีกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด และกระบวนการในการเลือกและใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมไม่ควรมีความน่าเชื่อถือน้อยกว่าวิธีอื่น ๆ ตามหลักปฏิบัติที่ดีแล้วกระบวนการทั่วไปในการระบุธุรกรรมที่เปรียบเทียบได้และการใช้ข้อมูลที่ได้รับ ซึ่งอธิบายไว้ในย่อหน้า 3.4 หรือกระบวนการที่เทียบเท่าซึ่งได้รับการออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจว่าการวิเคราะห์มีความแข็งแกร่ง ควรปฏิบัติตามเมื่อใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเช่นเดียวกับวิธีการอื่น ๆ ดังที่กล่าวไว้ และเป็นที่ยอมรับกันดีว่าในทางปฏิบัติแล้ว ระดับของข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ภายนอกมักจะถูกจำกัด การพิจารณาค่าประมาณที่เชื่อถือได้ของผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับนั้นต้องการความยืดหยุ่นและการใช้วิจารณญาณที่ดี ดูย่อหน้าที่ 1.13

2.75 ราคามีแนวโน้มที่จะได้รับผลกระทบจากความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ และอัตรากำไรขั้นต้นมีแนวโน้มที่จะได้รับผลกระทบจากความแตกต่างของหน้าที่งาน แต่ตัวชี้วัดกำไรสุทธิจะได้รับผลกระทบน้อยกว่าจากความแตกต่างทั้งสอง ที่กล่าวว่าวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมมีลักษณะคล้ายคลึงกับวิธีราคาขายต่อและวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม ไม่ได้หมายความว่าเพียงความคล้ายคลึงกันของหน้าที่งานระหว่างสองกิจการเท่านั้นที่จะนำไปสู่การเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้ สมมติว่ากิจการสามารถแยกหน้าที่งานที่คล้ายคลึงกันออกจากหน้าที่งานอื่น ๆ เพื่อใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่งานดังกล่าวก็อาจยังไม่สามารถเปรียบเทียบได้โดยอัตโนมัติ ตัวอย่างเช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทำหน้าที่งานเหล่านั้นในภาคเศรษฐกิจหรือในตลาดที่

แตกต่างกันและกลุ่มดังกล่าวมีระดับความสามารถในการทำกำไรที่แตกต่างกัน เมื่อธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ที่ถูกนำมาใช้เป็นธุรกรรมของกิจการที่เป็นอิสระ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและกิจการที่เป็นอิสระที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมจำเป็นต้องมีความคล้ายคลึงกันในระดับสูงในหลายแง่มุม เพื่อให้ธุรกรรมที่ถูกควบคุมสามารถเปรียบเทียบได้ นั่นคือมีปัจจัยหลายอย่างนอกเหนือจากผลิตภัณฑ์และหน้าที่งานที่สามารถมีอิทธิพลอย่างมากต่อตัวชี้วัดกำไรสุทธิ

2.76 การใช้ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอาจทำให้เกิดความผันผวนในการกำหนดราคาโอนด้วยเหตุผลสองประการ ประการแรก ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยบางอย่างที่ไม่มีผลกระทบ (หรือมีผลกระทบน้อยกว่าหรือมีผลโดยตรง) ต่ออัตรากำไรขั้นต้นและราคา เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอาจจะมีโอกาสแตกต่างกันระหว่างกิจการ ประการที่สอง ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยเดียวกับที่ส่งผลต่ออัตรากำไรขั้นต้นหรือราคา เช่น ตำแหน่งการแข่งขันที่มีอิทธิพลต่อราคาและอัตรากำไรขั้นต้น แต่ผลกระทบจากปัจจัยเหล่านี้อาจไม่สามารถตัดออกได้อย่างง่าย แต่ผลกระทบของปัจจัยเหล่านี้ อาจถูกกำจัดไปเนื่องจากความคล้ายคลึงกันของผลิตภัณฑ์และหน้าที่งานหากใช้วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอาจมีความอ่อนไหวในเรื่องของความแตกต่างของขอบเขตและความซับซ้อนของหน้าที่งานและความแตกต่างในระดับของความเสี่ยง (โดยสมมติว่าการจัดสรรความเสี่ยงตามสัญญาสอดคล้องกับขอบเขตตามข้อ D.1.2.1 ของบทที่ 1) น้อยกว่าอัตรากำไรขั้นต้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของแต่ละกรณีและโดยเฉพาะอย่างยิ่งกับผลกระทบของความแตกต่างในหน้าที่งานต่อโครงสร้างต้นทุนและรายได้ของตัวเทียบเคียง ในทางกลับกัน วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอาจมีความอ่อนไหวมากกว่าวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มหรือวิธีราคาขายต่อต่อความแตกต่างของการใช้กำลังการผลิต เนื่องจากความแตกต่างในระดับการคิดเข้างานต้นทุนคงที่ทางอ้อม (เช่น ต้นทุนการผลิตคงที่หรือต้นทุนการจัดจำหน่ายคงที่) จะส่งผลต่อตัวชี้วัดกำไรสุทธิ แต่อาจไม่ส่งผลกระทบต่ออัตรากำไรขั้นต้นหรือส่วนเพิ่มขั้นต้นของต้นทุนหากไม่สะท้อนให้เห็นในความแตกต่างของราคา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของแต่ละกรณีและโดยเฉพาะอย่างยิ่งสัดส่วนของต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร ดูภาคผนวก 1 ของบทที่ 2 "ความอ่อนไหวของตัวชี้วัดกำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิ"

2.77 ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอาจได้รับผลกระทบโดยตรงจากอิทธิพลจากการดำเนินการในอุตสาหกรรมดังต่อไปนี้: การคุกคามของผู้เข้ามาใหม่ ตำแหน่งการแข่งขัน ประสิทธิภาพการจัดการและกลยุทธ์ส่วนบุคคล การคุกคามของผลิตภัณฑ์ทดแทน โครงสร้างต้นทุนที่แตกต่างกัน (ดังที่สะท้อนให้เห็น เช่น อายุการให้ประโยชน์ของอาคารและอุปกรณ์) ความแตกต่างของต้นทุนของเงินทุน (เช่น การจัดหาเงินทุนเองกับการกู้ยืม) และระดับของประสบการณ์ทางธุรกิจ (เช่น ธุรกิจอยู่ในช่วงเริ่มต้นหรือเติบโตเต็มที่แล้ว) แต่ละปัจจัยเหล่านี้ก็ยังสามารถได้รับอิทธิพลจากองค์ประกอบอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น ระดับของภัยคุกคามของผู้เข้ามาใหม่จะถูกกำหนดโดยองค์ประกอบต่าง ๆ เช่น ความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ ความต้องการเงินทุน และการอุดหนุนและกฎระเบียบจากรัฐบาล นอกจากนี้องค์ประกอบเหล่านี้ก็อาจส่งผลต่อการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิม

2.78 ตัวอย่างเช่น สมมติว่าผู้เสียภาษีขายเครื่องเล่นเสียงคุณภาพสูงให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และข้อมูลกำไรเพียงอย่างเดียวที่มีในกิจกรรมทางธุรกิจที่เปรียบเทียบได้คือการขายเครื่องเล่นเสียงคุณภาพปานกลางทั่วไป สมมติว่าตลาดเครื่องเล่นเสียงคุณภาพสูงมียอดขายเพิ่มขึ้น มีอุปสรรคในการเข้าสู่ตลาดสูง มีคู่แข่งจำนวนน้อย และมีความเป็นไปได้สูงในการสร้างความแตกต่างของผลิตภัณฑ์ ความแตกต่างทั้งหมดมีแนวโน้มที่จะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถในการทำกำไรของกิจกรรมที่ตรวจสอบและกิจการที่นำมาเปรียบเทียบ และในกรณีเช่นนี้จะต้องมีการปรับปรุงความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงที่จำเป็นจะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์เช่นเดียวกับวิธีการอื่น ๆ จากตัวอย่างสังเกตได้ว่า แม้ว่ากิจการสองแห่งจะอยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน ความสามารถในการทำกำไรอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการตลาด ตำแหน่งการแข่งขัน เป็นต้น

2.79 ความไม่ถูกต้องที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเป็นผลมาจากปัจจัยประเภทต่าง ๆ ข้างต้นสามารถสะท้อนให้เห็นในช่วงราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับได้ ซึ่งการใช้ช่วงราคาอาจลดระดับความไม่ถูกต้องลงได้บ้าง แต่อาจไม่คำนึงถึงสถานการณ์ที่กำไรของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามปัจจัยเฉพาะของผู้เสียภาษีนั้น ในกรณีเช่นนี้ ช่วงราคาอาจไม่รวมราคาที่แสดงถึงผลกำไรของกิจการที่เป็นอิสระที่ได้รับผลกระทบในลักษณะเดียวกันจากปัจจัยเฉพาะ ดังนั้นการใช้ช่วงราคาอาจไม่สามารถแก้ปัญหาที่กล่าวถึงข้างต้นได้เสมอไป ดูการอธิบายเกี่ยวกับช่วงราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับได้ในย่อหน้าที่ 3.55-3.66

2.80 วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอาจช่วยแก้ปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับปัญหาการกำหนดราคาโอนที่แก้ไม่ได้ในกรณีอื่น ๆ หากนำมาใช้และมีการปรับปรุงอย่างเหมาะสมกรณีที่มีความแตกต่างเกิดขึ้นตามที่กล่าวถึงข้างต้น แต่วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมไม่ควรถูกนำมาใช้หากไม่ใช่กรณีต่อไปนี้ ตัวชี้วัดกำไรสุทธิถูกกำหนดจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมของผู้เสียภาษีรายเดียวกันในสถานการณ์ที่เทียบเคียงได้ หรือในกรณีที่ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้นั้นเป็นธุรกรรมของกิจการที่เป็นอิสระ ความแตกต่างระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและกิจการที่เป็นอิสระที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ใช้ได้รับการพิจารณาอย่างเพียงพอ หลายประเทศหรือเขตเศรษฐกิจมีความกังวลว่าข้อที่พึงพิจารณาที่กำหนดไว้สำหรับวิธีกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมอาจถูกมองข้ามไปเมื่อมีการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ดังนั้นเมื่อความแตกต่างของลักษณะของกิจการที่ถูกเปรียบเทียบมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ใช้ จะเหมาะสมที่จะใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเมื่อทำการปรับปรุงความแตกต่างดังกล่าวเสียก่อน ซึ่งขอบเขตและความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงเหล่านี้ก็จะส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการวิเคราะห์ด้วยวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเช่นกัน ดูการอธิบายเกี่ยวกับการปรับปรุงตัวเปรียบเทียบในย่อหน้าที่ 3.47-3.54

2.81 สิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งของความสามารถในการเปรียบเทียบคือความสม่ำเสมอในการวัดตัวชี้วัดกำไรสุทธิต้องวัดอย่างสม่ำเสมอระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและ

กิจการที่เป็นอิสระ นอกจากนี้ ความแตกต่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานซึ่งส่งผลต่อกำไรสุทธิระหว่างกิจการ เช่น ค่าเสื่อมราคาและเงินสำรองหรือประมาณการหนี้ ก็ต้องนำมาพิจารณาเพื่อให้ได้มาซึ่งความสามารถในการเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้

B.3.2 การเลือกตัวชี้วัดกำไรสุทธิ

2.82 การเลือกตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่เหมาะสมที่สุดในการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมควรเป็นไปตามคำแนะนำในย่อหน้าที่ 2.2 และ 2.8 ที่เกี่ยวข้องกับการเลือกวิธีที่เหมาะสมที่สุดกับสถานการณ์ของแต่ละกรณี ควรคำนึงถึงจุดแข็งและจุดอ่อนตามลำดับของตัวชี้วัดที่เป็นไปได้ ความเหมาะสมของตัวชี้วัดที่พิจารณาจากลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุม โดยพิจารณาเป็นพิเศษผ่านการวิเคราะห์หน้าที่งาน ความพร้อมใช้งานของข้อมูลที่เชื่อถือได้ (โดยเฉพาะตัวเทียบเคียงที่ไม่ถูกควบคุม) ที่จำเป็นในการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องเนื่องกับธุรกรรมตามตัวชี้วัดนั้น และระดับของความสามารถในการเปรียบเทียบระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม รวมถึงความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงความสามารถในการเปรียบเทียบที่อาจจำเป็นเพื่อขจัดความแตกต่างระหว่างธุรกรรมเหล่านั้นเมื่อใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องเนื่องกับธุรกรรมตามตัวชี้วัดนั้น การกำหนดกำไรสุทธิและการให้น้ำหนักปัจจัยเหล่านี้จะกล่าวถึงต่อไป

B.3.3 การพิจารณากำไรสุทธิ

2.83 ตามหลักการแล้ว เฉพาะธุรกรรมที่ (a) เกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยอ้อมกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม และ (b) มีลักษณะเป็นการดำเนินงาน เท่านั้น ที่ควรนำมาพิจารณาในการกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิสำหรับการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

2.84 ต้นทุนและรายได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังทำการตรวจสอบไม่ควรนำมาพิจารณาหากค่าใช้จ่ายและรายได้ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความสามารถในการเปรียบเทียบได้กับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม ดังนั้น ความเหมาะสมในการแบ่งส่วนข้อมูลทางการเงินของผู้เสียภาษีเป็นสิ่งจำเป็นเมื่อพิจารณาหรือทดสอบกำไรสุทธิที่ได้รับจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม (หรือจากธุรกรรมที่มีการรวมกันอย่างเหมาะสมตามแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ 3.9-3.12) ดังนั้นจึงเป็นการไม่เหมาะสมที่จะใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมกับกำไรรวมของบริษัท หากบริษัทมีส่วนร่วมในธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่แตกต่างกันหลายธุรกรรม ซึ่งไม่สามารถเปรียบเทียบได้อย่างเหมาะสมกับกำไรรวมจากธุรกรรมของกิจการที่เป็นอิสระ

2.85 ในทำนองเดียวกัน เมื่อวิเคราะห์ธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระในขอบเขตที่จำเป็น กำไรที่เป็นของธุรกรรมที่ไม่เหมือนกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังตรวจสอบควรนำออกจากการเปรียบเทียบสุดท้าย เมื่อใช้ตัวชี้วัดกำไรสุทธิของกิจการที่เป็นอิสระ กำไรที่เกิดจากการทำธุรกรรมของกิจการที่เป็นอิสระจะต้องไม่ถูกบิดเบือนโดยธุรกรรมที่ถูกควบคุมของกิจการนั้น ดูย่อหน้าที่ 3.9-3.12 เกี่ยวกับการ

ประเมินธุรกรรมแยกและรวมของผู้เสียภาษี และย่อหน้าที่ 3.37 เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลบุคคลที่สามที่ไม่ใช่ธุรกรรม

2.86 รายการที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน เช่น ดอกเบี้ยรับ ดอกเบี้ยจ่าย และภาษีเงินได้ ควรแยกออกจากการพิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิ รวมถึงข้อยกเว้นและรายการพิเศษที่ไม่เกิดซ้ำก็ไม่ควรนำมารวมพิจารณาเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ก็อาจต้องรวมรายการเหล่านี้ไว้ด้วยในการพิจารณา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับหน้าที่งานและความเสี่ยงที่ฝ่ายที่ถูกทดสอบรับไว้ แม้ข้อยกเว้นและรายการพิเศษจะไม่ได้คำนึงถึงในการพิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิ การตรวจสอบสิ่งเหล่านี้ก็อาจเป็นประโยชน์เนื่องจากสามารถให้ข้อมูลเพิ่มเติมในการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้เช่นกัน (เช่น สะท้อนให้เห็นว่าฝ่ายที่ถูกทดสอบมีความเสี่ยงใดที่รับไว้)

2.87 ในกรณีที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างระยะเวลาการให้สินเชื่อ (Credit term) และราคาขาย ควรสะท้อนรายได้ดอกเบี้ยในส่วนที่เป็นเงินทุนหมุนเวียนระยะสั้นในการคำนวณตัวชี้วัดกำไรสุทธิ และ/หรือทำการปรับปรุงเงินทุนหมุนเวียน ดูย่อหน้าที่ 3.47-3.54 ตัวอย่างของกรณีนี้ เช่น ธุรกิจค้าปลีกขนาดใหญ่ได้ประโยชน์จากระยะเวลาการให้สินเชื่อระยะยาวจากผู้ขาย และจากการให้ระยะเวลาการให้สินเชื่อระยะสั้นกับลูกค้า ดังนั้นจึงเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับเงินสดส่วนเกินซึ่งอาจทำให้ราคาขายให้กับลูกค้าต่ำกว่าราคาขายกรณีที่ไม่มีการให้เงื่อนไขสินเชื่อ

2.88 ในการพิจารณาว่ากำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนควรรวมหรือแยกออกจากการพิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิ ประการแรก ต้องพิจารณาว่ากำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นมีลักษณะเป็นการค้าหรือไม่ (เช่น กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากลูกหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้การค้า) และฝ่ายที่ถูกทดสอบมีหน้าที่รับผิดชอบในผลกำไรขาดทุนดังกล่าวหรือไม่ ประการที่สอง การป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนของลูกหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้การค้าจำเป็นต้องได้รับการพิจารณาและปฏิบัติในลักษณะเดียวกันในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยสรุปก็คือ หากใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมกับธุรกรรมที่ฝ่ายที่ถูกทดสอบแบกรับความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน ควรบันทึกกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนอย่างสม่ำเสมอ (ไม่ว่าจะในการคำนวณตัวชี้วัดกำไรสุทธิหรือคำนวณแยกต่างหาก)

2.89 สำหรับกิจกรรมทางการเงินที่การจ่ายและรับเงินตรงถือเป็นธุรกิจปกติของผู้เสียภาษี ควรจะพิจารณาผลกระทบของดอกเบี้ยและจำนวนเงินที่มีลักษณะคล้ายดอกเบี้ยในการพิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิ

2.90 ประเด็นที่ยากเกี่ยวกับความสามารถในการเปรียบเทียบอาจเกิดจากการปฏิบัติทางบัญชีของรายการที่อาจเทียบเคียงได้นั้นไม่ชัดเจนหรือไม่สามารถวัดค่าหรือปรับปรุงได้อย่างเชื่อถือ (ดูย่อหน้าที่ 2.81) โดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย สิทธิในการซื้อหุ้น และต้นทุนเงินบำนาญ การตัดสินใจว่าจะรวมรายการดังกล่าวหรือไม่ในการพิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิเมื่อมีการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมจะขึ้นอยู่กับภาระหน้าที่ของผลกระทบที่คาดว่าจะมีต่อความเหมาะสมของตัวชี้วัดกำไรสุทธิกับสถานการณ์ของธุรกรรมและต่อความน่าเชื่อถือของการเปรียบเทียบ (ดูย่อหน้าที่ 3.50)



2.91 ต้นทุนเริ่มกิจการและค่าใช้จ่ายเล็กน้อยกิจการควรรวมอยู่ในการกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่ากิจการที่เป็นอิสระจะตกลงให้ฝ่ายที่ทำหน้าที่งานเป็นผู้แบกรับต้นทุนเริ่มกิจการและค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นเมื่อเลิกกิจการ หรือค่าใช้จ่ายเหล่านี้บางส่วนหรือทั้งหมดจะถูกเรียกเก็บโดยไม่มีงบเพิ่ม เช่น กับลูกค้าหรือตัวการ หรือค่าใช้จ่ายเหล่านี้บางส่วนหรือทั้งหมดจะถูกเรียกโดยมีงบเพิ่ม เช่น โดยรวมไว้ในงบกำไรสุทธิของฝ่ายที่ทำหน้าที่งาน คุบทที่ 4 ส่วนที่ 1 หัวข้อ F สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการเลิกกิจการในบริบทของการปรับโครงสร้างธุรกิจ

B.3.4 การถ่วงน้ำหนักกำไรสุทธิ

2.92 การเลือกตัวหาร (Denominator) ควรสอดคล้องกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (รวมถึงการวิเคราะห์หน้าที่งาน) ของธุรกรรมที่ถูกควบคุม และควรสะท้อนให้เห็นถึงการจัดสรรความเสี่ยงระหว่างคู่สัญญา (โดยระบุว่าการจัดสรรความเสี่ยงเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ คุส่วนที่ D.1.2.1 ในบทที่ 1) ตัวอย่างเช่น กิจกรรมที่ใช้เงินทุนสูง เช่น กิจกรรมการผลิตบางอย่างอาจมีความเสี่ยงสูงด้านการลงทุน แต่อาจมีความเสี่ยงด้านปฏิบัติการเพียงเล็กน้อย (เช่น ความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านสินค้าคงคลัง) หากมีการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมในกรณีดังกล่าว ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนจะสะท้อนให้เห็นในตัวชี้วัดกำไรสุทธิ หากความเสี่ยงด้านปฏิบัติการ เป็นผลตอบแทนจากการลงทุน (เช่น ผลตอบแทนจากสินทรัพย์หรือผลตอบแทนจากการลงทุน) ตัวชี้วัดดังกล่าวอาจจำเป็นต้องมีการปรับปรุง (หรือเลือกตัวชี้วัดกำไรสุทธิอื่น) ขึ้นอยู่กับว่าฝ่ายใดในธุรกรรมที่ถูกควบคุมมีความเสี่ยงนั้น รวมถึงระดับของความแตกต่างของความเสี่ยงที่อาจพบในธุรกรรมที่ถูกควบคุมของผู้เสียภาษีและของตัวเทียบเคียง คุย่อหน้าที่ 3.47-3.54 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับการปรับปรุงความสามารถในการเปรียบเทียบ

2.93 ตัวหารควรมุ่งเน้นไปที่ตัวชี้วัดที่เกี่ยวข้องกับมูลค่าของหน้าที่งานที่ดำเนินการโดยฝ่ายที่ถูกทดสอบ ธุรกรรมที่อยู่ระหว่างการตรวจสอบ โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ โดยปกติแล้ว ค่าใช้จ่ายในการขายหรือจัดจำหน่ายอาจเป็นฐานที่เหมาะสมสำหรับกิจกรรมการจัดจำหน่าย ต้นทุนทั้งหมดหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอาจเป็นฐานที่เหมาะสมสำหรับกิจกรรมการบริการหรือการผลิต และสินทรัพย์ในการดำเนินงานอาจเป็นฐานที่เหมาะสมสำหรับกิจกรรมที่ใช้เงินทุนสูง เช่น กิจกรรมการผลิตหรือสาธารณูปโภคบางอย่าง อย่างไรก็ตาม สามารถใช้ฐานอื่น ๆ ได้เช่นกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของแต่ละกรณี

2.94 ตัวหารควรเป็นอิสระจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม มิฉะนั้นจะไม่มีจุดเริ่มต้นที่เป็นกลาง ตัวอย่างเช่น เมื่อวิเคราะห์ธุรกรรมที่ประกอบด้วยการซื้อขายสินค้าโดยผู้จัดจำหน่ายจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อขายต่อให้กับลูกค้าที่เป็นอิสระ เราไม่สามารถนำกำไรสุทธิเทียบกับต้นทุนขายได้ เนื่องจากเป็นต้นทุนที่ถูกควบคุมซึ่งกำลังทดสอบสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ในทำนองเดียวกัน สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งประกอบด้วยบริการแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

บุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เราไม่สามารถนำกำไรสุทธิเทียบกับรายได้จากการให้บริการได้ เนื่องจากเป็นรายได้ที่ถูกควบคุมซึ่งกำลังทดสอบความสอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ ในกรณีที่ตัวหารได้รับผลกระทบอย่างมากจากต้นทุนในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งไม่ใช่เป้าหมายของการทดสอบ (เช่น ค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ ค่าเช่า หรือค่าลิขสิทธิ์ที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน) ควรใช้ความระมัดระวังเพื่อให้แน่ใจว่าต้นทุนดังกล่าวไม่บิดเบือนการวิเคราะห์อย่างมีนัยสำคัญ และให้แน่ใจว่าเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ

2.95 ตัวหารควรเป็นตัวที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือและสอดคล้องกับธุรกรรมที่ควบคุมโดยผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ฐานที่เหมาะสมก็ควรเป็นฐานที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือและสม่ำเสมอในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ ในทางปฏิบัติสิ่งนี้จะจำกัดความสามารถในการใช้ตัวชี้วัดบางอย่าง ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 2.105 นอกจากนี้ การจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมของผู้เสียภาษีให้กับธุรกรรมที่กำลังตรวจสอบควรเหมาะสมและสม่ำเสมอแม้เวลาผ่านไป

B.3.4.1 กรณีศึกษาที่เกิดจากกำไรสุทธิถ่วงน้ำหนักด้วยยอดขาย

2.96 ตัวชี้วัดกำไรสุทธิกรณีที่ใช้กำไรสุทธิหารด้วยยอดขายหรืออัตรากำไรสุทธิ มักใช้เพื่อกำหนดราคาซื้อตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อขายต่อให้กับลูกค้าที่เป็นอิสระ ในกรณีดังกล่าว ยอดขายที่เป็นตัวหารควรเป็นราคาขายต่อของสินค้าที่อยู่ระหว่างการตรวจสอบ รายได้จากการขายที่ได้มาจากกิจกรรมที่ไม่ถูกควบคุม (การซื้อจากกิจการที่เป็นอิสระเพื่อขายต่อให้กับอีกกิจการที่เป็นอิสระ) ไม่ควรรวมอยู่ในการกำหนดหรือการทดสอบค่าตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม เว้นแต่ว่าธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมนั้นจะไม่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการเปรียบเทียบ และ/หรือธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมมีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดจนไม่สามารถประเมินแยกกันได้ ตัวอย่างหนึ่งของสถานการณ์หลังอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับบริการหลังการขายรายการที่ไม่ถูกควบคุมหรือการขายชิ้นส่วนอะไหล่ที่ผู้จัดจำหน่ายขายให้กับลูกค้าที่เป็นอิสระ ซึ่งมีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับธุรกรรมการซื้อของรายการที่ถูกควบคุมโดยผู้จัดจำหน่ายเพื่อขายต่อให้กับลูกค้าที่เป็นอิสระรายเดียวกัน ตัวอย่างเช่น เนื่องจากกิจกรรมการบริการดำเนินการโดยใช้สิทธิ์หรือทรัพย์สินอื่น ๆ ที่ได้รับภายใต้ข้อตกลงการจัดจำหน่าย การอธิบายเกี่ยวกับการวิเคราะห์กลุ่มธุรกรรม (Portfolio Approach) ในย่อหน้าที่ 3.10

2.97 คำถามหนึ่งที่เกิดขึ้นในกรณีที่ตัวชี้วัดกำไรสุทธิถ่วงน้ำหนักด้วยยอดขายคือวิธีการบัญชีสำหรับส่วนลดและส่วนลดที่ผู้เสียภาษีหรือตัวเทียบเคียงมอบให้แก่ลูกค้า เงินคืนและส่วนลดอาจถือเป็นการลดรายได้จากการขายหรือเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชี กรณีนี้จะเกิดความยุ่งยากคล้ายกับกรณีที่เกิดกับกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ในกรณีที่รายการดังกล่าวมีผลอย่างมากต่อการเปรียบเทียบ หลักการคือการเปรียบเทียบที่เหมือนกันและติดตามให้หลักการบัญชีที่ใช้เหมือนกันระหว่างผู้เสียภาษีและตัวเทียบเคียง

B.3.4.2 กรณีศึกษาเมื่อกำไรสุทธิถูกถ่วงน้ำหนักด้วยต้นทุน

2.98 ตัวชี้วัดต้นทุนควรถูกนำมาใช้ในกรณีที่ต้นทุนเป็นตัวชี้วัดสำคัญของหน้าที่งานที่ทำ สินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่ฝ่ายที่ถูกทดสอบปรับไว้ นอกจากนี้ การพิจารณาว่าต้นทุนใดควรรวมอยู่ในฐานต้นทุนควรพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ในกรณีที่ตัวบ่งชี้กำไรสุทธิมีการถ่วงน้ำหนักกับต้นทุน ควรพิจารณาเฉพาะต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยอ้อมกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังตรวจสอบ (หรือธุรกรรมที่รวมกันตามหลักการในย่อหน้าที่ 3.9-3.12) ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแยกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมหรือธุรกรรมอื่น ๆ และส่งผลกระทบต่อการศึกษาต่อการเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมออกจากตัวหารซึ่งเป็นต้นทุนที่ใช้พิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิ นอกจากนี้ ต้นทุนดังกล่าวควรรวมเฉพาะต้นทุนที่มีลักษณะเป็นการดำเนินงาน การอธิบายในย่อหน้าที่ 2.86-2.91 จะนำมาใช้กับต้นทุนที่เป็นตัวหารด้วย

2.99 ในการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมโดยอิงจากต้นทุนนั้น มักจะใช้ต้นทุนทั้งหมดทั้งต้นทุนทางตรงและทางอ้อมที่เป็นของกิจกรรมหรือธุรกรรม รวมถึงการปันส่วนที่เหมาะสมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าเสียหายของธุรกิจ คำถามก็คือยอมรับได้มากน้อยแค่ไหนในหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับในการปฏิบัติต่อส่วนสำคัญของต้นทุนของผู้เสียภาษีที่เป็นต้นทุนส่งผ่านซึ่งไม่มีองค์ประกอบของกำไร (เช่น เป็นต้นทุนที่อาจแยกออกจากตัวหารในการพิจารณาตัวชี้วัดกำไร) ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับขอบเขตที่กิจการที่เป็นอิสระที่เทียบเคียงได้จะตกลงว่าจะไม่รับรู้รายได้ส่วนเพิ่มจากส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้น ค่าตอบไม่ควรขึ้นอยู่กับการจัดประเภทของต้นทุนเป็นต้นทุน "ภายใน" หรือ "ภายนอก" แต่ควรพิจารณาจากการวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบ (รวมถึงการวิเคราะห์หน้าที่งาน) ดูย่อหน้าที่ 7.34

2.100 ในกรณีที่พบว่าต้นทุนส่งผ่านเป็นไปหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ คำถามที่สองที่เกิดขึ้นจะเป็นเรื่องของความสามารถในการเปรียบเทียบและการกำหนดช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับ เนื่องจากการเปรียบเทียบจำเป็นต้องเป็นการเปรียบเทียบสิ่งที่เหมือนกัน หากต้นทุนส่งผ่านไม่ถูกรวมอยู่ในตัวหารในการกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิของผู้เสียภาษี ต้นทุนที่เทียบเคียงได้ก็ควรแยกต้นทุนส่งผ่านออกจากตัวหารในการพิจารณาตัวชี้วัดกำไรสุทธิของตัวเทียบเคียงด้วยเช่นกัน ปัญหาความสามารถในการเปรียบเทียบอาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติเนื่องจากผู้เสียภาษีอาจมีข้อจำกัดในการเข้าถึงรายละเอียดต้นทุนของตัวเทียบเคียง

2.101 ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ต้นทุนจริง รวมทั้งต้นทุนมาตรฐานหรือตามงบประมาณอาจเหมาะสมที่จะใช้เพื่อเป็นฐานต้นทุน การใช้ต้นทุนจริงอาจทำให้เกิดปัญหาได้เนื่องจากฝ่ายที่ถูกทดสอบอาจไม่มีแรงจูงใจในการตรวจสอบต้นทุนอย่างรอบคอบ ในข้อตกลงระหว่างกิจการที่เป็นอิสระไม่ใช่เรื่องยากที่การประหยัดต้นทุนจะถูกนำมาพิจารณาในวิธีการจ่ายค่าตอบแทน นอกจากนี้ยังสามารถเกิดขึ้นได้ในการเตรียมการด้านการผลิตระหว่างกิจการที่เป็นอิสระซึ่งกำหนดราคาตามต้นทุนมาตรฐานและผู้ผลิตจะเป็นผู้รับผิดชอบในต้นทุนจริงที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับต้นทุนมาตรฐาน ในกรณีที่สิ่งเหล่านี้สะท้อนถึงข้อตกลงที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการที่เป็นอิสระ กลไกที่เหมือนกันควรจะนำมาพิจารณาใน



การใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ใช้ฐานต้นทุน คุยย่อหน้า 2.58 สำหรับการอธิบายในประเด็นนี้ที่เกี่ยวข้องกับวิธีต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

2.102 การใช้ต้นทุนตามงบประมาณยังสามารถทำให้เกิดข้อกังวลหลายประการ ซึ่งส่งผลให้เกิดความแตกต่างอย่างมากระหว่างต้นทุนจริงและต้นทุนตามงบประมาณ กิจกรรมที่เป็นอิสระไม่น่าจะกำหนดราคาตามต้นทุนงบประมาณโดยไม่ตกลงว่าปัจจัยใดที่จะต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดงบประมาณ ไม่คำนึงว่าต้นทุนตามงบประมาณเปรียบเทียบกับต้นทุนจริงในปีที่ผ่านมาเป็นอย่างไร และไม่ได้ระบุว่าจะต้องปฏิบัติต่อสถานการณ์ที่คาดไม่ถึงอย่างไร

B.3.4.3 กรณีกำไรสุทธิที่ถ่วงน้ำหนักด้วยสินทรัพย์

2.103 ผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (หรือจากทุน) สามารถเป็นฐานที่เหมาะสมในกรณีที่สินทรัพย์ (แทนที่จะเป็นต้นทุนหรือยอดขาย) เป็นตัวชี้วัดที่ดีกว่าของมูลค่าเพิ่มโดยฝ่ายที่ถูกทดสอบ เช่น ในกิจกรรมการผลิตบางอย่างหรือกิจกรรมที่ใช้สินทรัพย์จำนวนมาก และกิจกรรมทางการเงินที่ใช้เงินทุนสูง ในกรณีที่ตัวชี้วัดคือกำไรสุทธิที่ถ่วงน้ำหนักด้วยสินทรัพย์ ควรใช้เฉพาะสินทรัพย์ดำเนินงานเท่านั้น โดยสินทรัพย์ในการดำเนินงานประกอบด้วยสินทรัพย์ถาวรในการดำเนินงานที่มีตัวตน ซึ่งรวมถึงที่ดินและอาคาร อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในธุรกิจ เช่น สิทธิบัตรและความรู้ และสินทรัพย์หมุนเวียน เช่น สินค้าคงคลังและลูกหนี้การค้า (หักเจ้าหนี้การค้า) เงินลงทุนและเงินสดสุทธิโดยทั่วไปไม่ใช่สินทรัพย์ในการดำเนินงาน ยกเว้นเป็นกิจการในอุตสาหกรรมการเงินที่จะต้องรวมเงินลงทุนและเงินสดสุทธิเป็นสินทรัพย์ในการดำเนินงานด้วย

2.104 ในกรณีที่มีการถ่วงน้ำหนักกำไรสุทธิด้วยสินทรัพย์ คำถามจึงเกิดขึ้นว่าสินทรัพย์ควรถูกประเมินมูลค่าอย่างไร เช่น ใช้ราคาตามบัญชีหรือราคาตลาด การใช้ราคาตามบัญชีอาจทำให้การเปรียบเทียบผิดเพี้ยนไป เช่น ระหว่างกิจการที่คิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับกิจการที่มีสินทรัพย์ล่าสุดที่คิดค่าเสื่อมราคาอย่างต่อเนื่อง และระหว่างกิจการที่ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มากับกิจการอื่นๆ ที่ใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาขึ้นเอง การใช้มูลค่าตามราคาตลาดอาจช่วยบรรเทาความกังวลนี้ได้ แม้ว่าจะทำให้เกิดปัญหาด้านความน่าเชื่อถืออื่น ๆ ซึ่งการประเมินมูลค่าของสินทรัพย์นั้นมีความไม่แน่นอน และยังมีค่าใช้จ่ายสูงและเป็นภาระอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน อาจเป็นไปได้ที่จะดำเนินการปรับเปลี่ยนเพื่อปรับปรุงความน่าเชื่อถือของการเปรียบเทียบ ทางเลือกระหว่างราคาตามบัญชี ราคาตามบัญชีที่ปรับปรุงแล้ว ราคาตลาด และตัวเลือกอื่น ๆ ที่เป็นไปได้ ควรทำเพื่อหามูลค่าที่น่าเชื่อถือที่สุด โดยคำนึงถึงขนาดและความซับซ้อนของธุรกรรม ตลอดจนต้นทุนและภาระที่เกี่ยวข้อง คุยย่อหน้า 3 หัวข้อ C

B.3.4.4 ตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่เป็นไปได้อื่น ๆ

2.105 ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอื่น ๆ ก็อาจเหมาะสม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการทำธุรกรรม ตัวอย่างเช่น ขึ้นอยู่กับอุตสาหกรรมและธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่ถูกตรวจสอบ อาจเป็นประโยชน์ใน

การดูส่วนอื่นที่อาจมีข้อมูลอิสระ เช่น พื้นที่การขายสินค้ารายย่อย น้ำหนักของสินค้าที่ขนส่ง จำนวนพนักงาน เวลา ระยะทาง เป็นต้น แม้ว่าจะไม่มีเหตุผลที่จะตัดการใช้ฐานดังกล่าวโดยให้ตัวชี้วัดที่สมเหตุสมผลของมูลค่าเพิ่มโดยฝ่ายที่ถูกทดสอบต่อธุรกรรมที่ถูกควบคุม แต่ควรใช้เฉพาะเมื่อได้รับข้อมูลเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้เพื่อสนับสนุนการใช้วิธีการที่ใช้ตัวชี้วัดกำไรสุทธิดังกล่าว

B.3.5 อัตราส่วน Berry

2.106 "อัตราส่วน Berry" หมายถึงอัตราส่วนของกำไรขั้นต้นต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยทั่วไปแล้วรายได้ดอกเบี้ยและรายได้อื่นจะไม่รวมอยู่ในการคำนวณกำไรขั้นต้น ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายอาจรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าและความสามารถในการเปรียบเทียบ

2.107 การเลือกตัวชี้วัดทางการเงินที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ดูย่อหน้า 2.82 การใช้อัตราส่วน Berry จะมีความน่ากังวลหากไม่มีความระมัดระวังในการเลือกและกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนและตัวชี้วัดทางการเงิน ดูย่อหน้า 2.98 เกี่ยวกับการใช้ตัวชี้วัดต้นทุนในภาพรวม ความยากลำบากประการหนึ่งในการกำหนดอัตราส่วน Berry คือความละเอียดอ่อนในการจำแนกต้นทุนว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือไม่ เพราะอาจก่อให้เกิดปัญหาในการเปรียบเทียบได้ นอกจากนี้ ปัญหาที่เกิดขึ้นในย่อหน้า 2.99-2.100 เกี่ยวกับต้นทุนการส่งผ่านเกิดขึ้นในการใช้อัตราส่วน Berry เช่นเดียวกัน ดังนั้น เพื่อให้อัตราส่วน Berry มีความเหมาะสมในการนำมาใช้ทดสอบค่าตอบแทนของธุรกรรมที่ถูกควบคุม (เช่น ประกอบด้วยการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์) ต้องมั่นใจว่า:

- มูลค่าของหน้าที่งานที่ทำในธุรกรรมที่ถูกควบคุม (โดยพิจารณาถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) เป็นสัดส่วนที่เทียบได้กับค่าใช้จ่ายดำเนินงาน
- มูลค่าของหน้าที่งานที่ทำให้ธุรกรรมที่ถูกควบคุม (โดยพิจารณาถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับไว้) ไม่ถูกระทบอย่างเป็นนัยสำคัญจากสินค้าที่จำหน่าย นั่นคือ ไม่เป็นสัดส่วนต่อยอดขาย
- ผู้เสียภาษีไม่ได้ทำหน้าที่ที่สำคัญอื่นใดในธุรกรรมที่ถูกควบคุม (เช่น หน้าที่การผลิต) ที่ควรได้รับค่าตอบแทนโดยวิธีอื่นหรือตัวชี้วัดทางการเงินอื่น

2.108 สถานการณ์ที่อัตราส่วน Berry สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีประโยชน์สำหรับกิจกรรมตัวกลางที่ผู้เสียภาษีซื้อสินค้าจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและขายต่อให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กัน ในกรณีดังกล่าว วิธีการขายต่ออาจใช้ไม่ได้เนื่องจากไม่มีการขายที่ไม่ถูกควบคุม และวิธีการคำนวณกำไรส่วนเพิ่มที่จะเพิ่มส่วนเพิ่มให้กับต้นทุนสินค้าที่ขายอาจใช้ไม่ได้ในกรณีที่ต้นทุนขายประกอบด้วยภาษีที่ถูกควบคุม ในทางตรงกันข้าม ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในกรณีของตัวกลางอาจเป็นอิสระอย่างมีเหตุผลจากการกำหนดราคาโอน เว้นแต่จะได้รับผลกระทบอย่างมากจากต้นทุนการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม เช่น ค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ ค่าเช่า หรือค่าสิทธิที่จ่ายให้กับบริษัทหรือ

ห่างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ดังนั้น อัตราส่วน Berry อาจเป็นตัวชี้วัดที่เหมาะสมตามความคิดเห็นข้างต้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์

B.3.6 ข้อแนะนำอื่น ๆ

2.109 แม้ว่าวิธีนี้จะไม่เฉพาะเจาะจงกับวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ปัญหาของการใช้ข้อมูลของบุคคลที่สามที่ไม่ใช่การทำธุรกรรมในทางปฏิบัตินั้นมีปัญหามากกว่าเมื่อใช้วิธีนี้เนื่องจากการพึ่งพาตัวเทียบเคียงภายนอกจำนวนมาก ปัญหาเกิดขึ้นเนื่องจากข้อมูลสาธารณะมักมีไม่เพียงพอที่จะกำหนดตัวชี้วัดกำไรสุทธิของบุคคลที่สามในระดับการทำธุรกรรม ด้วยเหตุนี้จึงต้องมีความสามารถในการเปรียบเทียบที่เพียงพอระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ เนื่องจากบ่อยครั้งที่ข้อมูลเดียวที่มีให้สำหรับบุคคลที่สามคือข้อมูลทั่วไปของบริษัท หน้าที่งานที่ดำเนินการโดยบุคคลที่สามในการดำเนินงานทั้งหมดจะต้องสอดคล้องอย่างใกล้ชิดกับหน้าที่งานที่ดำเนินการโดยฝ่ายที่ถูกทดสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม เพื่อให้สามารถใช้หน้าที่งานที่ดำเนินการโดยบุคคลที่สามในการกำหนดผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับสำหรับฝ่ายที่ถูกทดสอบ วัตถุประสงค์โดยรวมคือ การกำหนดระดับของการแบ่งกลุ่มที่ทำให้การเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ในกรณีที่เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะบรรลุระดับการทำธุรกรรมที่กำหนดไว้ตามแนวปฏิบัตินี้ ยังคงมีความสำคัญที่จะต้องพยายามหาตัวเทียบเคียงที่น่าเชื่อถือที่สุดให้ได้ ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3.2 โดยสามารถปรับให้เหมาะสมตามหลักฐานที่มีอยู่

2.110 ในย่อหน้าที่ 3.18-3.19 กล่าวถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับฝ่ายที่ถูกทดสอบ และย่อหน้าที่ 3.55-3.66 กล่าวถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับช่วงผลตอบแทนที่พึงได้รับ และย่อหน้าที่ 3.75-3.79 กล่าวถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลหลายปี

B.4 ตัวอย่างการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

2.111 จากตัวอย่างของวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มในย่อหน้าที่ 2.59 แสดงให้เห็นถึงความจำเป็นในการปรับเพิ่มกำไรขั้นต้นที่เกิดจากการทำธุรกรรม เพื่อให้ได้การเปรียบเทียบที่สอดคล้องและเชื่อถือได้ การปรับเปลี่ยนดังกล่าวอาจทำได้ไม่ยากเพราะสามารถวิเคราะห์ต้นทุนที่เกี่ยวข้องได้ง่าย อย่างไรก็ตาม หากทราบว่าจำเป็นต้องมีการปรับปรุง แต่ไม่สามารถระบุต้นทุนเฉพาะที่จำเป็นสำหรับการปรับปรุงได้ ก็อาจสามารถใช้กำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมได้ และด้วยเหตุนี้จึงมั่นใจได้ว่าการใช้วิธีการวัดค่าที่สอดคล้องกัน ตัวอย่างเช่น หากไม่สามารถระบุต้นทุนการควบคุมดูแล ต้นทุนทั่วไป และต้นทุนการบริหารที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าที่ขายสำหรับกิจการที่เป็นอิสระ X, Y และ Z เพื่อปรับเพิ่มส่วนเพิ่มสำหรับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มได้อย่างน่าเชื่อถือ อาจจำเป็นต้องตรวจสอบตัวชี้วัดกำไรสุทธิในกรณีที่ไม่มีการเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้มากขึ้น

2.112 อาจต้องใช้วิธีการที่คล้ายกันเมื่อมีความแตกต่างในหน้าที่ที่ดำเนินการโดยฝ่ายที่ถูกเปรียบเทียบกับสมมติว่าข้อเท็จจริงเหมือนกับในตัวอย่างในย่อหน้าที่ 2.44 ยกเว้นว่ากิจการที่เป็นอิสระที่เปรียบเทียบได้มีการทำหน้าที่เพิ่มเติมในการสนับสนุนทางเทคนิค แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่ได้ทำหน้าที่ดังกล่าว และค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะถูกรวมอยู่ในต้นทุนขาย แต่ไม่สามารถระบุแยกกันได้อีก เนื่องจากความแตกต่างของสินค้าและตลาด อาจเป็นไปได้ที่จะใช้วิธี CUP และวิธีราคาขายต่อกี่ไม่น่าเชื่อถือเนื่องจากอัตรากำไรขั้นต้นของกิจการที่เป็นอิสระจะต้องสูงกว่าของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อที่จะสะท้อนถึงหน้าที่งานเพิ่มเติมและเพื่อให้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมที่ไม่ทราบ ในตัวอย่างนี้ การตรวจสอบอัตรากำไรสุทธิอาจน่าเชื่อถือมากกว่าเพื่อประเมินความแตกต่างของราคาโอนที่จะสะท้อนถึงความแตกต่างในหน้าที่งาน การใช้อัตรากำไรสุทธิในกรณีดังกล่าวจำเป็นต้องคำนึงถึงความสามารถในการเปรียบเทียบ และอาจไม่น่าเชื่อถือหากจะมีผลกระทบที่สำคัญต่ออัตรากำไรสุทธิอันเป็นผลมาจากหน้าที่งานเพิ่มเติมหรือผลต่างของตลาด

2.113 ข้อเท็จจริงเหมือนกับในย่อหน้าที่ 2.42 อย่างไรก็ตาม จำนวนค่าใช้จ่ายในการรับประกันที่เกิดขึ้นโดยผู้จัดจำหน่าย A พิสูจน์ให้เห็นว่าเป็นไปไม่ได้ที่จะมั่นใจได้ว่ากำไรขั้นต้นของ A จะปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ เพื่อให้อัตรากำไรขั้นต้นเทียบเคียงได้อย่างเหมาะสมกับอัตรากำไรขั้นต้นของ B อย่างไรก็ตาม หากไม่มีความแตกต่างในหน้าที่งานที่สำคัญอื่นระหว่าง A และ B และทราบกำไรสุทธิของ A ที่เกี่ยวข้องกับยอดขาย อาจเป็นไปได้ที่จะใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมกับ B โดยการเปรียบเทียบอัตรากำไรสุทธิเทียบกับยอดขายของ A ด้วยอัตรากำไรที่คำนวณบนพื้นฐานเดียวกันสำหรับ B

C. วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional profit split method)

C.1 บททั่วไป

2.114 วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมพยายามสร้างผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือทดสอบผลลัพธ์ที่ธุรกรรมที่ถูกควบคุมทำการประเมินเพื่อที่จะได้รับผลลัพธ์ระหว่างกิจการที่เป็นอิสระที่มีส่วนร่วมในธุรกรรมหนึ่งหรือหลายธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ วิธีแรกจะระบุกำไรที่จะแยกออกจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม - กำไรที่เกี่ยวข้อง - จากนั้นจึงแยกกำไรระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันบนพื้นฐานที่ถูกต้องทางเศรษฐศาสตร์ในการประเมินการแบ่งผลกำไรที่ตกลงร่วมกันตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ เช่นเดียวกับวิธีการกำหนดราคาโอนอื่นทั้งหมด จุดมุ่งหมายคือเพื่อให้แน่ใจว่าผลกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นสอดคล้องกับการมีส่วนร่วมและค่าตอบแทนที่พึงได้รับจากการมีส่วนร่วมในธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ระหว่างกิจการที่เป็นอิสระ วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมมีประโยชน์อย่างยิ่งเมื่อค่าตอบแทนที่ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสามารถประเมินมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือมากขึ้นโดยการอ้างอิงถึงส่วนแบ่งที่ได้จากการมีส่วนร่วมในสร้างกำไรที่เกิดขึ้นจากธุรกรรม มากกว่าจากการประเมินมูลค่าโดยตรงของการมีส่วนร่วม

2.115 แนวปฏิบัติเมื่อมีการอ้างอิงถึง "กำไร" ในส่วนนี้ ควรใช้เมื่อมีผลขาดทุนด้วยหลักการเดียวกัน นั่นคือ ในกรณีที่วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมได้รับการพิจารณาว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด ควรนำหลักการไปใช้ในลักษณะเดียวกัน โดยไม่คำนึงว่าธุรกรรมนั้นจะส่งผลให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องหรือไม่ การแยกกำไรและขาดทุนแบบไม่เหมือนกัน (เช่น ในกรณีที่คู่สัญญาใช้การพิจารณาที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับผลลัพธ์ของธุรกรรม) อาจเป็นไปตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ แต่ควรใช้ด้วยความระมัดระวังและจัดทำเป็นเอกสารอย่างเหมาะสม

C.2. เมื่อใดที่วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด

2.116 ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 2.2 การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนมักจะมุ่งหาวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับแต่ละกรณี โดยคำนึงถึงจุดแข็งและจุดอ่อนที่เกี่ยวข้องของแต่ละวิธี ความเหมาะสมในลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่แยกรายละเอียดอย่างถูกต้อง ความพร้อมของข้อมูลที่เชื่อถือได้ที่จำเป็นต้องใช้ (โดยเฉพาะตัวเทียบเคียงที่ไม่ถูกควบคุม) และระดับของการเปรียบเทียบได้ระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุม ควรดูที่ย่อหน้าที่ 2.4 - 2.7 ด้วย

2.117 แนวปฏิบัติในการพิจารณาว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมน่าจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดตามที่ระบุไว้ด้านล่าง รวมถึงการระบุคุณสมบัติบางอย่างของธุรกรรมที่อาจเกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม สิ่งสำคัญคือต้องทราบว่าไม่มีกฎตายตัวสำหรับการกำหนดว่าวิธีการกำหนดราคาโอนแบบใดเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด

2.118 แม้ว่าแนวทางปฏิบัติเหล่านี้จะไม่มีข้อกำหนดในการวิเคราะห์หรือทดสอบทุกวิธีในแต่ละกรณีอย่างละเอียดถี่ถ้วน แต่การเลือกวิธีที่เหมาะสมที่สุดควรคำนึงถึงความเหมาะสมที่เกี่ยวข้องกันและความน่าเชื่อถือของวิธีที่เลือกเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีอื่นที่สามารถใช้ได้

C.2.1. จุดแข็งและจุดอ่อนของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม

2.119. จุดแข็งหลักของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมคือสามารถเสนอวิธีแก้ปัญหาสำหรับกรณีที่ทั้งสองฝ่ายในการทำธุรกรรมมีส่วนร่วมที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าต่อธุรกรรม (เช่น มีส่วนร่วมในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่า) ในกรณีเช่นนี้ ฝ่ายที่เป็นอิสระอาจกำหนดราคาธุรกรรมตามสัดส่วนการมีส่วนร่วมของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพทำให้วิธีการวิเคราะห์สองด้านมีความเหมาะสมมากขึ้น นอกจากนี้ เนื่องจากการมีส่วนร่วมเหล่านั้นมีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า จึงไม่มีข้อมูลเปรียบเทียบที่เชื่อถือได้ซึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อกำหนดราคาธุรกรรมทั้งหมดด้วยวิธีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นด้วยการใช้วิธีอื่น ในกรณีดังกล่าว การจัดสรรกำไรภายใต้วิธีการแบ่งกำไรทางธุรกรรมอาจขึ้นอยู่กับการมีส่วนร่วมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยอ้างอิงถึงมูลค่าที่เกี่ยวข้องของหน้าที่งาน สินทรัพย์ และความเสี่ยง ดูหัวข้อ C.2.2 ด้านล่างเกี่ยวกับลักษณะของธุรกรรม

2.120 วิธีการแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมยังให้วิธีแก้ไขสำหรับการดำเนินงานแบบบูรณาการในกรณีที่วิธีการวิเคราะห์ด้านเดียวไม่เหมาะสม ดูหัวข้อ C.2.2.2



2.121. จุดแข็งอีกประการของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมคือมีความยืดหยุ่นโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจง ที่อาจเป็นลักษณะเฉพาะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจไม่มีอยู่ในกิจการที่เป็นอิสระ ยิ่งไปกว่านั้น ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนสูงสำหรับแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรม ตัวอย่างเช่น ในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสมมติฐานความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจร่วมกันโดยทุกฝ่าย (หรือสมมติฐานแยกต่างหากของความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด) ความยืดหยุ่นของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมช่วยให้สามารถกำหนดผลกำไรระยะยาวสำหรับแต่ละฝ่ายที่แปรผันตามผลลัพธ์ที่แท้จริงของความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรม

2.122. จุดแข็งอีกประการหนึ่งของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมคือฝ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดกับธุรกรรมได้รับการประเมินโดยตรงโดยเป็นส่วนหนึ่งของการกำหนดราคาของธุรกรรม กล่าวคือ การมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่ายในธุรกรรมจะถูกระบุโดยเฉพาะและวัดค่าเพื่อกำหนดค่าตอบแทนสำหรับแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

2.123. จุดอ่อนของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมคือความยากลำบากในการนำไปใช้ ในการตรวจสอบครั้งแรก วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจดูเหมือนเข้าถึงได้ง่ายสำหรับทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี เนื่องจากวิธีนี้มีแนวโน้มที่จะพึ่งพาข้อมูลของกิจการที่เป็นอิสระน้อยลง อย่างไรก็ตาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและกรมสรรพากรอาจประสบปัญหาในการเข้าถึงข้อมูลรายละเอียดที่จำเป็นในการใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอย่างน่าเชื่อถือ อาจเป็นเรื่องยากที่จะวัดรายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทั้งหมดที่เข้าร่วมในธุรกรรมที่ถูกควบคุม ซึ่งอาจต้องมีการระบุสมุดบัญชีและการบันทึกบัญชีบนพื้นฐานทั่วไป และทำการปรับเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชีและสกุลเงิน นอกจากนี้ เมื่อใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมกับกำไรจากการดำเนินงาน อาจเป็นการยากที่จะระบุค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เหมาะสมที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม และการจัดสรรต้นทุนระหว่างธุรกรรมและกิจการอื่น ๆ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน การระบุปัจจัยการแบ่งกำไรที่เหมาะสมอาจเป็นเรื่องที่ทำนายเช่นกัน เนื่องจากความจำเป็นในการใช้วิจารณญาณในการกำหนดปัจจัยแต่ละตัวสำหรับการใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการใช้วิธีนั้น รวมถึงการกำหนดกำไรที่เกี่ยวข้องที่จะแยก และปัจจัยที่ใช้ในการแยกกำไร ดูข้อ C.4 และ C.5

2.124. บางครั้งก็เป็นที่ยกเถียงกันอยู่ว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมนั้นไม่ค่อยถูกใช้ในกิจการที่เป็นอิสระ ดังนั้น การประยุกต์ใช้ในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมจึงน่าจะเกิดขึ้นได้ยากในทำนองเดียวกัน ในกรณีที่วิธีการดังกล่าวได้รับการพิจารณาว่าเหมาะสมที่สุด สิ่งนี้ไม่ควรเป็นปัจจัยเนื่องจากวิธีการกำหนดราคาโอนไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อทำตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ แต่เพื่อใช้เป็นวิธีการสร้างและ/หรือตรวจสอบผลลัพธ์ของราคาตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม ที่กล่าวว่าหากมีหลักฐานว่ากิจการที่เป็นอิสระในธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมระหว่างกัน

หลักฐานดังกล่าวควรใช้ในการพิจารณาว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมหรือไม่ ดูย่อหน้าที่ 2.129

C.2.2. ลักษณะของธุรกรรมที่ถูกต้อง

2.125 การวิเคราะห์ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงอย่างถูกต้องจะมีความสำคัญในการพิจารณาว่าการแบ่งสรรกำไรจากการทำธุรกรรมนั้นเป็นไปได้หรือไม่ กระบวนการนี้ควรคำนึงถึงความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน รวมถึงการวิเคราะห์สิ่งที่แต่ละฝ่ายทำในธุรกรรมและบริบทที่ธุรกรรมที่ถูกควบคุมเกิดขึ้น นั่นคือ การวิเคราะห์ธุรกรรมที่ถูกต้องแม่นยำต้องใช้ในการวิเคราะห์สองด้าน (หรือหากจำเป็น อาจจะต้องมีการวิเคราะห์หลายด้านสำหรับการมีส่วนร่วมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมากกว่าสองแห่ง) โดยไม่คำนึงว่าวิธีการกำหนดราคาโอนแบบใดจะเหมาะสมที่สุด (ดูหัวข้อ D.1 และโดยเฉพาะอย่างยิ่งหัวข้อ D.1.2 ของบทที่ 1 ของแนวปฏิบัตินี้)

2.126 การมีส่วนร่วมที่มีมูลค่าและมีลักษณะเฉพาะโดยแต่ละฝ่ายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมอาจเป็นตัวชี้วัดที่ชัดเจนที่สุดว่าการแบ่งกำไรจากธุรกรรมอาจเหมาะสม บริบทของธุรกรรมซึ่งรวมถึงอุตสาหกรรมที่เกิดธุรกรรมนั้นขึ้นและปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินธุรกิจให้อุตสาหกรรมนั้นอาจมีความเกี่ยวข้องอย่างยิ่งกับการประเมินการมีส่วนร่วมของฝ่ายต่าง ๆ และประเมินว่าการมีส่วนร่วมดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าหรือไม่ สำหรับตัวชี้วัดอื่น ๆ ที่การแบ่งกำไรจากการทำธุรกรรมอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดอาจรวมถึงการดำเนินธุรกิจแบบบูรณาการขั้นสูงในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมและ / หรือสมมติฐานร่วมกันของความเสียหายที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจโดยคู่สัญญาในการทำธุรกรรม (หรือสมมติฐานแยกต่างหากของความเสียหายที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด) สิ่งสำคัญคือต้องทราบว่าตัวชี้วัดไม่สามารถแยกพิจารณา และในทางตรงกันข้ามมักต้องพิจารณาร่วมกันเป็นกรณีเดียว

2.127. อีกมุมหนึ่ง การอธิบายธุรกรรมที่ถูกต้องระบุว่าคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในธุรกรรมดำเนินการเฉพาะหน้าที่งานอย่างง่ายนั้น ไม่ถือว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม และไม่ได้มีส่วนร่วมใด ๆ ที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมโดยทั่วไปจะไม่เหมาะสมเนื่องจากส่วนแบ่งของกำไร (ซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากความเสียหายที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ) ไม่น่าจะเป็นตัวแทนผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับสำหรับการมีส่วนร่วมหรือการรับความเสี่ยงดังกล่าว

2.128. การไม่มีธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ ซึ่งจะนำไปใช้เป็นเกณฑ์มาตรฐานสำหรับฝ่ายที่ปฏิบัติหน้าที่งานที่ซับซ้อนน้อยกว่า ไม่ควรนำไปสู่ข้อสรุปว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง วิธีการที่เหมาะสมโดยใช้ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งเทียบเคียงได้ แม้ไม่เหมือนกันทั้งหมดกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม ก็เป็นวิธีที่น่าเชื่อถือกว่าการใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมที่ไม่

เหมาะสม ดูย่อหน้าที่ 3.38-3.39 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับข้อจำกัดของการเปรียบเทียบที่มี และควรดูหัวข้อ C.2.3 ด้วย

2.129 นอกจากนี้ ยังอาจพิจารณาแนวทางปฏิบัติของอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น หากมีข้อมูลว่าบุคคลภายนอกใช้วิธีแบ่งกำไรโดยทั่วไปในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ควรพิจารณาอย่างรอบคอบว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมหรือไม่ แนวทางปฏิบัติในอุตสาหกรรมดังกล่าวอาจเป็นตัวชี้ให้เห็นข้อเท็จจริงที่ว่าแต่ละฝ่ายมีส่วนสนับสนุนที่มีมูลค่าและมีลักษณะเฉพาะ และ/หรือฝ่ายต่าง ๆ ต้องพึ่งพาซึ่งกันและกันอย่างมาก ในทางกลับกัน หากพบว่าบุคคลภายนอกที่มีส่วนร่วมในธุรกรรมที่เทียบเคียงกันได้มีการใช้วิธีการกำหนดราคาวิธีอื่น ควรคำนึงถึงสิ่งนี้ด้วยในการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด

C.2.2.1. การมีส่วนร่วมที่เป็นลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าของแต่ละฝ่ายในการทำธุรกรรม

2.130. การมีส่วนร่วม (เช่น หน้าที่งาน หรือทรัพย์สินที่ใช้หรือมีส่วนร่วม) จะ "มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า" ในกรณีที่ (1) การมีส่วนร่วมที่ทำโดยฝ่ายที่ไม่ถูกควบคุมไม่สามารถเทียบเคียงได้ และ (2) เป็นแหล่งที่มาสำคัญของผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจริงหรือที่อาจเกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ ปัจจัยทั้งสองมักมีความเชื่อมโยงกัน: การเปรียบเทียบสำหรับการมีส่วนร่วมดังกล่าวมักไม่ค่อยพบเนื่องจากเป็นปัจจัยสำคัญของความได้เปรียบทางเศรษฐกิจ อาจเป็นเพราะความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมที่เป็นลักษณะเฉพาะและมีมูลค่านั้นไม่สามารถควบคุมได้โดยอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่าย ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อ การรับความเสี่ยงภายใต้การวิเคราะห์ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงอย่างถูกต้อง ตัวอย่างเช่น ผู้พัฒนาและผู้ผลิตส่วนประกอบหลักของผลิตภัณฑ์ร่วมกับผู้พัฒนาและผู้ผลิตส่วนประกอบหลักอื่นที่ร่วมกับส่วนประกอบแรก รวมกันเป็นผลิตภัณฑ์ที่พร้อมขาย ทั้งคู่อาจมีส่วนร่วมที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าในแง่ของหน้าที่งานและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งแสดงถึงแหล่งที่มาหลักของผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (ดูย่อหน้าที่ 6.50 - 6.58 และ 6.133 ด้วย) ในทางปฏิบัติ ทั้งสองฝ่ายอาจไม่สามารถควบคุมความเสี่ยงในการพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์โดยรวม แต่แทนที่จะร่วมกันควบคุมความเสี่ยงในการพัฒนาและแบ่งปันผลกำไรที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นผลมาจากการมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่าย หลักการนี้แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 1, 2, 3 และ 4 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 ของแนวปฏิบัตินี้

การทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า

2.131. ในกรณีที่แต่ละฝ่ายในธุรกรรมเป็นเจ้าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและมีมูลค่าซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น จำเป็นต้องพิจารณาว่าภายใต้การแจกแจงที่ถูกต้องของธุรกรรม แต่ละฝ่ายรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา ความล้าสมัย การละเมิด ความรับผิดชอบต่อผลิตภัณฑ์ และการแสวงหาผลประโยชน์ (ดูย่อหน้าที่ 6.65 - 6.68)

2.132. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 6.148 - 6.149 และ 6.152 ในบางกรณี วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับการโอนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาเสร็จแล้ว (รวมถึงสิทธิในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน) ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะระบุธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้และเชื่อถือได้ วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจเหมาะสมสำหรับการโอนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาแล้วบางส่วน รายละเอียดแสดงในตัวอย่างที่ 5 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 และดูย่อหน้าที่ 6.150 - 6.151 ในกรณีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ถ่ายโอนประเมินค่าได้ยาก ควรพิจารณาเงื่อนไขในหัวข้อ D.4 ของบทที่ 6

C.2.2.2. การดำเนินธุรกิจแบบบูรณาการขั้นสูง

2.133. แม้ว่ากลุ่มกิจการข้ามชาติส่วนใหญ่จะถูกรวมเข้าด้วยกันในระดับหนึ่ง แต่การดำเนินธุรกิจบางอย่างที่มีการบูรณาการขั้นสูงจะเป็นตัวชี้วัดที่ใช้ในการพิจารณาวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม การบูรณาการขั้นสูงหมายถึงวิธีที่ฝ่ายหนึ่งในธุรกรรมทำหน้าที่งาน ใช้สินทรัพย์และรับความเสี่ยง มีความเชื่อมโยงกัน และไม่สามารถประเมินได้อย่างน่าเชื่อถือโดยแยกจากวิธีที่อีกฝ่ายในการทำธุรกรรมทำหน้าทำงาน ใช้สินทรัพย์และรับความเสี่ยง ในทางตรงกันข้าม หลายกรณีของการผสมผสานรวมภายในกิจการข้ามชาติส่งผลให้เกิดสถานการณ์ที่การมีส่วนร่วมของฝ่ายอย่างน้อยหนึ่งฝ่ายในธุรกรรมสามารถประเมินได้อย่างน่าเชื่อถือโดยอ้างอิงถึงธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจกรรมเสริมแต่แยกกันดำเนินการโดยกิจการ อาจเป็นกรณีที่เป็นไปได้ที่จะหาสิ่งที่เทียบเคียงได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากหน้าที่งาน สินทรัพย์ และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในแต่ละขั้นตอนอาจเทียบเคียงได้กับการจัดการที่ไม่ถูกควบคุม สิ่งนี้จำเป็นต้องคำนึงถึงในการพิจารณาว่าวิธีการกำหนดราคาโอนใดเหมาะสมที่สุดในแต่ละกรณี หลักการนี้แสดงในตัวอย่างที่ 6, 7 และ 8 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2

2.134. ในบางกรณี คู่สัญญาอาจปฏิบัติหน้าที่ร่วมกัน ใช้สินทรัพย์ร่วมกัน และ/หรือแบ่งปันความเสี่ยงในระดับที่เป็นไปไม่ได้ที่จะประเมินการมีส่วนร่วมของตนโดยแยกจากส่วนอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมสามารถนำไปใช้กับการซื้อขายเครื่องมือทางการเงินทั่วโลกโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ดูในส่วนที่ 3 หัวข้อ C ของรายงานการแสดงผลที่มาของกำไรของสถานประกอบการถาวร²

2.135. อีกตัวอย่างหนึ่งอาจเป็นที่การบูรณาการระหว่างทั้งสองฝ่ายอยู่ในรูปแบบของการพึ่งพาหะหว่างกันในระดับสูง ตัวอย่างเช่น กิจการที่เป็นอิสระอาจใช้วิธีการแบ่งกำไรในข้อตกลงระยะยาว ซึ่งแต่ละฝ่ายได้มีส่วนร่วมอย่างมีนัยสำคัญ (เช่น สินทรัพย์) ซึ่งมูลค่าขึ้นอยู่กับคู่สัญญาในข้อตกลง ในกรณีเช่นนี้ที่การมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่ายขึ้นอยู่กับอีกฝ่ายหนึ่ง (หรือมูลค่าของการมีส่วนร่วมของฝ่ายหนึ่งขึ้นอยู่กับระดับที่มี

² ดู Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (OECD, 2010).



นัยสำคัญของการมีส่วนร่วมของอีกฝ่ายหนึ่ง) อาจมีการกำหนดราคาที่ยืดหยุ่นบางรูปแบบที่คำนึงถึงและแตกต่างกันไปตามผลลัพธ์ของความเสี่ยงที่แต่ละฝ่ายได้รับซึ่งเกิดจากการพึ่งพาอีกฝ่ายหนึ่ง

2.136. ในกรณีที่มีการดำเนินธุรกิจมีการบูรณาการสูง ขอบเขตที่คู่สัญญาได้รับความเสี่ยงทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญเดียวกันหรือแยกกันรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิดจะเป็นปัจจัยในการกำหนดวิธีการที่เหมาะสมที่สุด และหากวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมถือเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด ควรนำไปใช้อย่างไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งว่าควรใช้การแบ่งกำไรจริงหรือกำไรที่คาดไว้ ดูหัวข้อ C.4.1

2.137. ในกรณีที่ฝ่ายใดมีส่วนร่วมในการควบคุมความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ แต่ความเสี่ยงนั้นได้รับโดยอีกฝ่ายในการทำธุรกรรม ในบางกรณีอาจแสดงให้เห็นว่าเป็นการเหมาะสมที่ฝ่ายแรกจะมีส่วนร่วมในข้อดีและข้อเสียที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น ซึ่งสอดคล้องกับการมีส่วนร่วมในการควบคุม ดูย่อหน้าที่ 1.105 อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการซึ่งทำหน้าที่ควบคุมความเสี่ยงไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด

2.138. ในกรณีที่มีการมีส่วนร่วมมีความเกี่ยวข้องกันหรือพึ่งพาซึ่งกันและกันอย่างมาก การประเมินการมีส่วนร่วมของฝ่ายที่เกี่ยวข้องอาจจำเป็นต้องทำแบบองค์รวม นั่นคือ ต้องพิจารณาว่าการบูรณาการในระดับสูงอาจส่งผลต่อการมีส่วนร่วมขององค์กรนั้นถือว่ามีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่าหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การมีส่วนร่วมที่มีลักษณะเฉพาะโดยฝ่ายหนึ่งอาจมีมูลค่าสูงกว่าอย่างมากเมื่อพิจารณาร่วมกับการมีส่วนร่วมที่มีลักษณะเฉพาะของอีกฝ่ายหนึ่ง โดยในย่อหน้าที่ 6.93-6.94 ได้กล่าวถึงประเด็นนี้ที่เกี่ยวกับการรวมกันของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดูตัวอย่างที่ 9 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2

C.2.2.3. การรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจร่วมกัน, การแยกรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด

2.139. หากธุรกรรมมีการวิเคราะห์ไว้อย่างถูกต้อง วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดโดยที่แต่ละฝ่ายในธุรกรรมที่ควบคุมแบ่งปันการรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจอย่างน้อยหนึ่งรายการที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น (ดูย่อหน้าที่ 1.95)

2.140. หากธุรกรรมมีการวิเคราะห์ไว้อย่างถูกต้อง วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมอาจเป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดโดยที่ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมนั้นแยกจากกันโดยฝ่ายต่าง ๆ แต่ความเสี่ยงเหล่านั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดและ/หรือสัมพันธ์กันจนไม่สามารถแยกความเสี่ยงของแต่ละฝ่ายออกได้อย่างน่าเชื่อถือ ดูตัวอย่างที่ 10 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2

2.141. ความเกี่ยวข้องของปัจจัยนี้ในฐานะตัวชี้วัดของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจะขึ้นอยู่กับขอบเขตความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องว่ามีความสำคัญทางเศรษฐกิจมากแค่ไหน เช่น การรับประกันจำนวนส่วนแบ่งของกำไรที่แต่ละฝ่ายจะได้รับ ความสำคัญทางเศรษฐกิจของความเสี่ยงควรได้รับการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับความสำคัญของความเสี่ยงต่อผลกำไรที่เกี่ยวข้องที่เกิดขึ้นจริงหรือที่คาดการณ์ไว้จากธุรกรรมที่ถูกควบคุม

แทนที่จะพิจารณาถึงความสำคัญต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันรายใดรายหนึ่ง การดำเนินธุรกิจอาจขยายออกไปนอกเหนือจากผลกำไรที่เกี่ยวข้อง

2.142. หากแต่ละฝ่ายแบ่งปันความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจหรือแยกรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องระหว่างกันและมีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ และวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด เช่นนี้ มีแนวโน้มว่าการแบ่งผลกำไรที่แท้จริง ไม่ใช่ผลกำไรที่คาดหวัง ที่จะได้รับการรับประกันเนื่องจากผลกำไรที่แท้จริงเหล่านั้นจะสะท้อนถึงความเสี่ยงของแต่ละฝ่าย เช่น ผลกำไรที่เกี่ยวข้องจริงที่จะถูกแบ่ง ในทางกลับกัน การแบ่งกำไรจากกำไรที่คาดการณ์ไว้มีแนวโน้มที่จะทำให้เกิดขึ้นของความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจอยู่ที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง นั่นคือ ผลการกำหนดราคาโอน - การแบ่งปันผลกำไรที่เกิดขึ้นจริงหรือที่คาดการณ์ไว้ - ควรสอดคล้องกับการวิเคราะห์ธุรกรรมที่ถูกต้อง ดูหัวข้อ C.4.1 ซึ่งได้อธิบายเกี่ยวกับการแบ่งผลกำไรที่เกิดขึ้นจริงและที่คาดการณ์ไว้

C.2.3. ความพร้อมใช้งานของข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้

2.143. โดยทั่วไปแล้วการมีอยู่ของปัจจัยที่บ่งชี้ว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด มักจะสอดคล้องกับการไม่มีปัจจัยที่บ่งชี้ว่าวิธีการกำหนดราคาโอนวิธีอื่นเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด - วิธีที่การพิจารณาขึ้นอยู่กับตัวเทียบเคียงอย่างเดียว ตามกำหนดในย่อหน้าที่ 2.2 ของแนวปฏิบัตินี้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง หากข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้มีความน่าเชื่อถือพร้อมที่ใช้ในการกำหนดราคา มีโอกาสน้อยที่วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด อย่างไรก็ตาม การขาดตัวเทียบเคียงเพียงอย่างเดียวไม่เป็นเหตุผลอย่างเพียงพอที่จะใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม ดูย่อหน้าที่ 2.128

2.144. แม้ว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมสามารถใช้ได้ในกรณีที่ไม่มีตัวเทียบเคียงที่ไม่ถูกควบคุม ข้อมูลจากการทำธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระอาจยังคงเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการนี้ ตัวอย่างเกี่ยวกับแนวทางในการแบ่งผลกำไรที่เกี่ยวข้อง (ดูหัวข้อ C.3.1.1) หรือการนำวิธีการวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลือมาใช้ (ดูหัวข้อ C.3.1.2)

C.2.4 บทสรุป

2.145. ในส่วนนี้ได้อธิบายลักษณะเฉพาะบางประการของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมและระบุตัวชี้วัดที่เป็นไปได้จำนวนหนึ่งว่าเมื่อใดที่บ่งชี้ว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด ตลอดจนปัจจัยหลายประการที่อาจเข้าไปในทิศทางตรงกันข้าม คำแนะนำในเรื่องนี้ไม่ได้พยายามที่จะครอบคลุมและไม่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า การมีหรือไม่มีตัวชี้วัดหนึ่งตัวหรือมากกว่าที่อธิบายไว้ในส่วนนี้ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมจะ (หรือจะไม่) เป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดในบางกรณี แต่ละกรณีจำเป็นต้องได้รับการวิเคราะห์จากข้อเท็จจริงของตัวเอง และการพิจารณาข้อดีและข้อเสียของวิธีการกำหนดราคาโอนที่มีอยู่นั้นเป็นสิ่งสำคัญ

C.3 แนวทางในการนำไปปฏิบัติ-บททั่วไป

2.146 แนวปฏิบัติเหล่านี้ไม่ได้พยายามที่จะจัดท่าอย่างละเอียดถี่ถ้วนสำหรับวิธีการที่สามารถใช้ในวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม การประยุกต์ใช้วิธีการจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์และข้อมูลที่มีอยู่ แต่วัตถุประสงค์ที่ต้องยึดถือก็คือวิธีการที่ใช้ควรใกล้เคียงที่สุดกับการแบ่งผลกำไรที่จะเกิดขึ้นหากทั้งสองฝ่ายเป็นกิจการที่เป็นอิสระ

2.147 ภายใต้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม กำไรรวมที่เกี่ยวข้องจะถูกแบ่งระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันบนพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ซึ่งใกล้เคียงกับการแบ่งส่วนของกำไรที่คาดการณ์ไว้และสะท้อนให้เห็นในข้อตกลงที่ทำขึ้นตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ โดยทั่วไปวิธีการระบุกำไรรวมที่จะนำมาแบ่งและปัจจัยที่จะใช้พิจารณาในการแบ่งกำไรควร:

- สอดคล้องกับการวิเคราะห์หน้าที่งานของธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่กำลังทำการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องสะท้อนถึงการรับความเสี่ยงระหว่างคู่สัญญาแต่ละฝ่าย
- สามารถวัดผลได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.148 นอกจากนี้

- หากใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเพื่อกำหนดราคาโอนในธุรกรรมที่ถูกควบคุมตั้งแต่เริ่มแรกก็สมเหตุสมผลที่จะกำหนดข้อตกลงและเกณฑ์หรือปัจจัยในการแบ่งกำไรเพื่อใช้ตลอดระยะเวลาของการทำธุรกรรมไว้ล่วงหน้าก่อนการทำธุรกรรม
- ฝ่ายที่ใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (ผู้เสียภาษีหรือกรมสรรพากร) ควรเตรียมพร้อมที่จะอธิบายว่าทำไมจึงเลือกให้วิธีนี้เป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุด รวมถึงระบุวิธีดำเนินการและโดยเฉพาะอย่างยิ่งใช้หลักเกณฑ์ใดในการแบ่งกำไรรวมที่เกี่ยวข้อง และ
- โดยทั่วไป การกำหนดกำไรรวมที่เกี่ยวข้องที่จะแบ่งและปัจจัยการแบ่งกำไรควรใช้อย่างสม่ำเสมอตลอดระยะเวลาของการใช้ข้อตกลง รวมถึงในช่วงปีที่ขาดทุน เว้นแต่เหตุผลในการใช้กำไรรวมที่เกี่ยวข้องและเกณฑ์การแบ่งกำไรที่แตกต่างไปจากเดิมจะต้องได้รับการสนับสนุนจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ และมีเอกสารรองรับ

C.3.2 วิธีในการแบ่งกำไร

2.149 วิธีแบ่งกำไรมีหลายวิธี ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมและข้อมูลที่มีอยู่ ตามที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น วิธีการนี้พยายามแบ่งผลกำไรที่เกี่ยวข้องออกจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมบนพื้นฐานที่ถูกต้องทางเศรษฐกิจ เพื่อประมาณผลลัพธ์ที่จะได้รับระหว่างกิจการที่เป็นอิสระในสถานการณ์ที่เทียบเคียงได้ ซึ่งอาจทำได้โดยพิจารณาจากการมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่าย ("การวิเคราะห์การมีส่วนร่วม") ในกรณีที่วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด แต่อย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีส่วนร่วมในลักษณะที่

ซับซ้อนน้อยกว่าซึ่งสามารถนำไปเป็นเกณฑ์มาตรฐานในการเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้เช่นนี้ อาจเหมาะสมที่จะใช้ "การวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลือ" แบบสองขั้นตอน

C.3.2.1 การวิเคราะห์การมีส่วนร่วม

2.150 ภายใต้การวิเคราะห์การมีส่วนร่วม กำไรรวมที่เกี่ยวข้องจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่ทำการตรวจสอบจะถูกแบ่งระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามการประมาณที่สมเหตุสมผลของการแบ่งกำไรที่กิจการที่เป็นอิสระคาดว่าจะได้รับจากการเข้าร่วมในธุรกรรมที่เทียบเคียงกันได้นั้น การแบ่งสรรดังกล่าวสามารถสนับสนุนโดยข้อมูลเปรียบเทียบที่มี แต่ในกรณีที่ไม่ใช่ข้อมูลที่สามารถเปรียบเทียบได้ อาจใช้มูลค่าของหน้าที่งานของแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่เข้าร่วมในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นตัวแทนกิจการที่เป็นอิสระจะได้รับ ซึ่งอาจกำหนดโดยใช้ข้อมูลภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ (ดูหัวข้อ C.5.2) ในกรณีที่สามารถวัดมูลค่าของการมีส่วนร่วมได้ อาจไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าตลาดที่แท้จริงของการมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่าย

2.151 อาจเป็นเรื่องยากที่จะกำหนดมูลค่าของการมีส่วนร่วมที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่แต่ละแห่งทำเพื่อผลกำไรที่เกี่ยวข้อง และวิธีการจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของแต่ละกรณี การกำหนดมูลค่าอาจทำได้โดยการเปรียบเทียบลักษณะและระดับของการมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่ายในประเภทที่แตกต่างกัน (ตัวอย่างเช่น การให้บริการค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ใช้หรือมีส่วนร่วมในการลงทุน) และกำหนดเปอร์เซ็นต์ตามการเปรียบเทียบและข้อมูลตลาดภายนอก ดูหัวข้อ C.5 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับวิธีการแบ่งผลกำไรรวมที่เกี่ยวข้อง

C.3.2.2 การวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลือ

2.152. ในกรณีที่มีการมีส่วนร่วมของฝ่ายต่าง ๆ อยู่ในระดับที่บางฝ่ายสามารถประเมินค่าได้อย่างน่าเชื่อถือโดยอ้างอิงถึงวิธีการด้านเดียวและเปรียบเทียบโดยใช้ตัวเทียบเคียง ในขณะที่ฝ่ายอื่น ๆ ไม่สามารถทำได้ การใช้การวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลืออาจเหมาะสม การวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลือจะแบ่งผลกำไรที่เกี่ยวข้องจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่อยู่ในการตรวจสอบออกเป็นสองประเภท ประเภทแรกคือผลกำไรที่เป็นของผลงานที่สามารถเปรียบเทียบได้อย่างน่าเชื่อถือ: โดยทั่วไปแล้วมีส่วนร่วมที่ซับซ้อนน้อยกว่าซึ่งสามารถหาตัวเทียบเคียงที่เชื่อถือได้ ปกติแล้ว ค่าตอบแทนเริ่มต้นนี้จะถูกกำหนดโดยใช้วิธีธุรกรรมแบบดั้งเดิมวิธีหนึ่งหรือวิธีอัตรากำไรสุทธิของธุรกรรม เพื่อระบุค่าตอบแทนของธุรกรรมที่เทียบเคียงได้ระหว่างกิจการที่เป็นอิสระ ดังนั้น โดยทั่วไปจะไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่จะเกิดขึ้นจากการมีส่วนร่วมประเภทที่สอง ซึ่งอาจมีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า และ/หรือเป็นผลมาจากการบูรณาการในระดับสูงหรือการรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจร่วมกัน โดยทั่วไปแล้ว การจัดสรรกำไรที่เหลือระหว่างฝ่ายต่าง ๆ จะขึ้นอยู่กับมูลค่าของการมีส่วนร่วมประเภทที่สองของฝ่ายต่าง ๆ ในลักษณะเดียวกับการประยุกต์ใช้การวิเคราะห์การมีส่วนร่วมที่สรุปไว้ข้างต้น และตามแนวทางที่อธิบายไว้ในหัวข้อ C.5

2.153. ตัวอย่างที่ 11 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 แสดงให้เห็นถึงการวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลือภายใต้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม

C.4 แนวปฏิบัติในการนำไปใช้ - การกำหนดกำไรที่จะถูกแบ่ง

2.154. กำไรที่เกี่ยวข้องที่จะแบ่งตามวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมคือกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่อยู่ในการตรวจสอบ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องระบุระดับของการรวมตัว ดูย่อหน้าที่ 3.9-3.12 ในการพิจารณาผลกำไรที่เกี่ยวข้อง จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องระบุธุรกรรมที่ต้องปฏิบัติตามวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม และจากนั้นระบุรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องสำหรับแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมเหล่านั้น ดูหัวข้อ C.4.2 และตัวอย่างที่ 12 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 ของแนวปฏิบัตินี้สำหรับตัวอย่างของหลักการนี้

2.155. ในกรณีที่กำไรรวมที่เกี่ยวข้องที่จะแบ่งประกอบด้วยกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสองกิจการขึ้นไป ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องของคู่สัญญาในธุรกรรมที่ใช้การแยกกำไรจากการทำธุรกรรมจำเป็นต้องวางบนพื้นฐานทั่วไปตามวิธีปฏิบัติทางบัญชีและสกุลเงิน จากนั้นนำมารวมกัน และเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการกำหนดกำไรที่จะแบ่ง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม ควรเลือกมาตรฐานการบัญชีไว้ล่วงหน้าก่อนใช้วิธีการและใช้อย่างสม่ำเสมอตลอดอายุของการจัดทำ ความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีอาจส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการรับรู้รายได้และการปฏิบัติต่อค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไร ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างมาตรฐานการบัญชีที่ใช้โดยคู่สัญญาควรถูกระบุและสอดคล้องกัน

2.156. การบัญชีการเงินอาจเป็นจุดเริ่มต้นในการกำหนดกำไร ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีภาษีอากรที่สอดคล้องกัน การใช้ข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ (เช่น การบัญชีต้นทุน) ควรนำมาใช้ หากข้อมูลดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือ ตรวจสอบได้ และมีรายการที่เพียงพอ ในบริบทนี้ งบกำไรขาดทุนตามสายผลิตภัณฑ์หรือบัญชีของแต่ละแผนกเป็นข้อมูลทางบัญชีที่มีประโยชน์ที่สุด

2.157. อย่างไรก็ตาม ยกเว้นในกรณีที่กิจกรรมทั้งหมดของแต่ละฝ่ายเป็นกิจกรรมที่มีส่วนร่วมในกำไรที่ใช้แบ่ง ข้อมูลทางการเงินจะต้องถูกแยกและจัดสรรตามธุรกรรมที่แยกออกมาอย่างถูกต้อง เพื่อให้มีการระบุผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมรวมที่ทำโดยฝ่ายต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้จัดหาผลิตภัณฑ์ที่แบ่งกำไรกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ดำเนินการด้านการตลาดและการจัดจำหน่ายในยุโรปจะต้องระบุผลกำไรที่เกิดจากการผลิตสินค้าสำหรับตลาดยุโรป และไม่รวมกำไรที่เกิดจากการผลิตสินค้าสำหรับตลาดอื่น การดำเนินการอาจค่อนข้างง่ายหากสินค้าเดียวกันถูกจัดจำหน่ายกับทุกตลาด แต่จะซับซ้อนมากขึ้นหากสินค้าที่แตกต่างกันซึ่งมีต้นทุนการผลิตต่างกันหรือใช้เทคโนโลยีต่างกัน เช่น จัดจำหน่ายกับตลาดต่าง ๆ ในทำนองเดียวกัน หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ดำเนินการด้านการตลาดและการจัดจำหน่ายในยุโรปซื้อผลิตภัณฑ์จากแหล่งอื่น จะต้องแยกข้อมูลทางการเงินในลักษณะที่สะท้อนถึงรายได้ ต้นทุน และกำไรที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ซื้อจากผู้จัดหาผลิตภัณฑ์ที่

เกี่ยวข้องในการแบ่งกำไร จากประสบการณ์ชี้ให้เห็นว่าขั้นตอนเริ่มต้นในการแบ่งกำไรอาจมีความซับซ้อนมากในบางกรณี และวิธีการระบุผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมและข้อสันนิษฐานใด ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินการดังกล่าวจำเป็นต้องมีการจัดทำเป็นเอกสาร

C.4.1 กำไรที่เกิดขึ้นจริงหรือกำไรที่คาดการณ์

2.158. การกำหนดกำไรที่จะแบ่ง รวมถึงว่ากำไรเหล่านั้นจะเป็นกำไรจริงหรือกำไรที่คาดการณ์ หรือรวมกันบางส่วน ควรสอดคล้องกับธุรกรรมที่แยกออกมาอย่างถูกต้อง ตัวอย่างที่ 13 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 สำหรับหลักการนี้

2.159. ในกรณีที่พบว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด การแบ่งกำไรที่แท้จริง เช่น กำไรที่ได้รับผลกระทบจากการรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ จะเหมาะสมก็ต่อเมื่อการสรุปธุรกรรมอย่างถูกต้องแสดงให้เห็นว่าคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายแบ่งปันการรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจเดียวกันที่เกี่ยวข้องกับโอกาสทางธุรกิจ หรือแยกกันพิจารณาความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดกับโอกาสทางธุรกิจ และด้วยเหตุนี้จึงควรแบ่งปันกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น การรับความเสี่ยงประเภทนี้อาจเกิดขึ้นในสถานการณ์ที่การดำเนินธุรกิจมีการบูรณาการสูง และ/หรือแต่ละฝ่ายมีส่วนร่วมที่มีมูลค่าและมีลักษณะเฉพาะ

2.160. อีกทางหนึ่ง หากพบว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด (เช่น เนื่องจากแต่ละฝ่ายในการทำธุรกรรมมีส่วนร่วมในลักษณะที่เฉพาะและมีมูลค่า) แต่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ได้มีส่วนร่วมในการรับความเสี่ยงที่สำคัญทางเศรษฐกิจซึ่งอาจเกิดขึ้นหลังจากการทำธุรกรรม การแบ่งผลกำไรที่คาดการณ์จะเหมาะสมกว่า ดูสถานการณ์ที่ 1 ของตัวอย่างที่ 13 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 ของแนวปฏิบัตินี้

2.161. ในการใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมใด ๆ ควรใช้ความระมัดระวังเพื่อให้แน่ใจว่าวิธีการนั้นถูกนำไปใช้โดยปราศจากปัญหาในภายหลัง ดูย่อหน้าที่ 3.74 นั่นคือ ไม่ว่าจะใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมที่คาดการณ์ไว้หรือกำไรจริง เว้นแต่จะมีการพัฒนาที่สำคัญที่คาดไม่ถึงซึ่งจะส่งผลให้มีการเจรจาใหม่ของข้อตกลงที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการที่เป็นอิสระ หลักเกณฑ์ที่ใช้แบ่งกำไรเหล่านั้นระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน รวมถึงปัจจัยที่ใช้ในการแบ่งกำไร วิธีการคำนวณกำไรที่เกี่ยวข้องและการปรับเปลี่ยนหรือการผูกพันใด ๆ จะต้องถูกกำหนดบนพื้นฐานของข้อมูลที่ทราบหรือคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลโดยคู่สัญญา ณ เวลาที่มีการทำธุรกรรม นี่คือข้อเท็จจริงที่ว่าในหลายกรณี การคำนวณจริงสามารถดำเนินการได้ในภายหลังเท่านั้น ตัวอย่างเช่น การใช้ปัจจัยการแบ่งกำไรที่กำหนดเมื่อเริ่มต้นกับกำไรจริง นอกจากนี้ ควรจำไว้ว่าจุดเริ่มต้นในการวิเคราะห์ธุรกรรมใด ๆ ที่ถูกต้องโดยทั่วไปจะเป็นสัญญาที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งอาจสะท้อนถึงความตั้งใจของคู่สัญญา ณ เวลาที่จัดทำสัญญา ดูย่อหน้าที่ 1.42

C.4.2 วิธีการที่แตกต่างกันในการวัดผลกำไร

2.162. โดยทั่วไป กำไรที่เกี่ยวข้องที่จะแบ่งตามวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมคือกำไรจากการดำเนินงาน การใช้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมในลักษณะนี้ทำให้มั่นใจได้ว่าทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการข้ามชาตินั้นมาจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันบนพื้นฐานที่สอดคล้องกัน อย่างไรก็ตาม อาจเป็นการเหมาะสมที่จะแบ่งการวัดผลกำไรที่แตกต่างกัน เช่น กำไรขั้นต้น แล้วหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น หรือที่เป็นของแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (ไม่รวมค่าใช้จ่ายที่พิจารณาแล้ว) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการแจกแจงที่ถูกต้องของธุรกรรม ในกรณีดังกล่าว ต้องใช้ความระมัดระวังเพื่อให้แน่ใจว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นโดยหรือเป็นของแต่ละองค์กรนั้นสอดคล้องกับการระบุรายละเอียดที่ถูกต้องของการทำธุรกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจกรรมและความเสี่ยงที่ดำเนินการโดยแต่ละฝ่าย และการจัดสรรผลกำไรก็ต้องสอดคล้องกับการมีส่วนร่วมของคู่สัญญา

2.163. นั่นคือ การวัดผลกำไรที่จะแบ่งจะขึ้นอยู่กับรายละเอียดที่ถูกต้องของธุรกรรม ตัวอย่างเช่น หากการสรุปธุรกรรมที่ต้องกำหนดว่าคู่สัญญามีความเสี่ยงที่ได้รับร่วมกันไม่เพียงแต่ความเสี่ยงด้านตลาด ซึ่งส่งผลกระทบต่อปริมาณการขายและราคาที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการผลิตหรือการได้มาซึ่งสินค้าและบริการ ซึ่งส่งผลกระทบต่อระดับของกำไรขั้นต้น การใช้กำไรขั้นต้นเป็นฐานในการแบ่งกำไรจะเหมาะสมที่สุดในสถานการณ์ดังกล่าว คู่สัญญาอาจมีการบูรณาการหรือทำงานร่วมกันและสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือการได้มาซึ่งสินค้าและบริการ หากการวิเคราะห์ธุรกรรมที่ต้องระบุว่าคุณสัญญามีสมมติฐานร่วมกัน นอกเหนือจากความเสี่ยงด้านตลาดและการผลิตแล้ว ยังมีความเสี่ยงอีกหลายประเภทที่ส่งผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่อาจรวมถึงการลงทุนในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การใช้ผลกำไรจากการดำเนินงานเป็นฐานในการแบ่งกำไรจะเหมาะสมที่สุดในสถานการณ์สมมตินี้ ฝ่ายต่าง ๆ อาจมีหน้าที่บูรณาการหรือมีส่วนร่วมที่เกี่ยวข้องกับห่วงโซ่คุณค่าทั้งหมด

2.164. ตัวอย่างเช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสองกิจการ ซึ่งแต่ละกิจการมีความเชี่ยวชาญด้านการผลิตของตนเอง และมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า ได้ตกลงกันที่จะมีส่วนร่วมในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพื่อผลิตผลิตภัณฑ์ที่มีความซับซ้อนและเป็นนวัตกรรมใหม่ การวิเคราะห์ธุรกรรมที่ต้องกำหนดว่ากิจการในตัวอย่างนี้แบ่งปันการรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับความสำเร็จหรืออย่างอื่นของผลิตภัณฑ์ในตลาด แต่ไม่ได้แบ่งปันการรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งส่วนใหญ่ไม่ได้รวมเข้าด้วยกัน การใช้การแบ่งกำไรจากการดำเนินงานร่วมกันหลังจากค่าใช้จ่ายทั้งหมดของทั้งสองฝ่ายอาจมีผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ในการแบ่งปันการรับความเสี่ยงโดยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น ในกรณีเช่นนี้ การแบ่งกำไรขั้นต้นอาจเหมาะสมและน่าเชื่อถือมากกว่าเนื่องจากระดับกำไรนี้จะรวบรวมผลลัพธ์ของตลาดและกิจกรรมการผลิตที่ฝ่ายต่าง ๆ ใช้ร่วมกันพร้อมกับการรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง ในทำนองเดียวกัน ในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีส่วนร่วมในการดำเนินงานการค้าที่มีการบูรณาการในระดับสูงทั่วโลก หากการระบุที่



ถูกต้องของธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงระบุว่า การรับความเสี่ยงและระดับของการบูรณาการที่ใช้ร่วมกันนั้นไม่รวมถึงต้นทุนการดำเนินงาน อาจเป็นการเหมาะสมที่จะแยกกำไรขั้นต้นออกจากกิจกรรมการซื้อขายแต่ละกิจกรรม แล้วหักออกจากส่วนแบ่งผลลัพธ์ของกำไรขั้นต้นรวมที่จัดสรรให้แต่ละกิจการด้วยค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้น

2.165. ตัวอย่างที่ 14 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 แสดงให้เห็นถึงหลักการนี้

C.5 การแบ่งผลกำไร

2.166 กำไรควรถูกแบ่งบนพื้นฐานที่ถูกต้องทางเศรษฐศาสตร์ซึ่งสะท้อนถึงการมีส่วนร่วมที่เกี่ยวข้องของคู่สัญญาในการทำธุรกรรม และประมาณการแบ่งผลกำไรที่จะได้รับตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับความเกี่ยวข้องของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหรือข้อมูลภายในที่เทียบเคียงได้ (ดูหัวข้อ C.5.2) และเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งผลกำไรตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ดังนั้นจึงไม่ควรจะกำหนดเกณฑ์หรือปัจจัยการแบ่งกำไรโดยการกำหนดไว้ล่วงหน้า ดูย่อหน้า 2.146-2.148 สำหรับคำแนะนำทั่วไปเกี่ยวกับความสอดคล้องของการกำหนดปัจจัยในการแบ่งกำไร นอกจากนี้ เกณฑ์หรือปัจจัยที่ใช้ในการแบ่งกำไรควรเป็น:

- เป็นอิสระอย่างสมเหตุสมผลจากการกำหนดนโยบายการกำหนดราคาโอน กล่าวคือ ควรยึดตามข้อมูลที่ตรงกับวัตถุประสงค์ (เช่น การขายให้กับกิจการที่เป็นอิสระ) ไม่ใช่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนของธุรกรรมที่ถูกควบคุม (เช่น การขายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน),
- ตรวจสอบได้ และ
- ได้รับการสนับสนุนโดยข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้ ข้อมูลภายใน หรือทั้งสองอย่าง

2.167. วิธีหนึ่งที่เป็นไปได้คือการแบ่งผลกำไรที่เกี่ยวข้องตามการแบ่งผลกำไรที่สังเกตได้จริงในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ ตัวอย่างของแหล่งข้อมูลที่เป็นไปได้เกี่ยวกับการทำธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งอาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณาเกณฑ์การแบ่งผลกำไร ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ รวมถึงการเตรียมการร่วมทุนระหว่างกิจการที่เป็นอิสระภายใต้การแบ่งผลกำไร เช่น โครงการพัฒนาในอุตสาหกรรมน้ำมันและก๊าซ ความร่วมมือด้านเกษตรกรรม การทำตลาดร่วม หรือข้อตกลงการส่งเสริมการขาย การจัดการระหว่างค่ายเพลงอิสระและศิลปินเพลง การจัดการที่ไม่ถูกควบคุมในบริการทางการเงิน เป็นต้น

2.168. อาจเป็นเรื่องยากที่จะหาข้อมูลเทียบเคียงที่เชื่อถือได้ซึ่งสามารถใช้ในลักษณะนี้ได้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลตลาดภายนอกสามารถเกี่ยวข้องในการวิเคราะห์การแบ่งผลกำไรเพื่อประเมินมูลค่าของการมีส่วนร่วมที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแต่ละกิจการทำกับธุรกรรม ผลก็คือ สมมติฐานคือกิจการที่เป็นอิสระจะแบ่งกำไรที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนของมูลค่าของการมีส่วนร่วมของกิจการต่อการ

สร้างกำไรในการทำธุรกรรม ดังนั้น หากไม่มีหลักฐานโดยตรงเพิ่มเติมว่ากิจการที่เป็นอิสระในสถานการณ์ที่เทียบเคียงกันได้จะแบ่งกำไรในธุรกรรมที่เทียบเคียงกันได้อย่างไร การจัดสรรกำไรอาจขึ้นอยู่กับความร่วมมือของฝ่ายต่าง ๆ โดยวัดจากหน้าที่งาน สิทธิประโยชน์ที่ใช้ และความเสียหายที่ได้รับ

C.5.1. การแบ่งกำไร/ผู้ดำเนินการ

2.169. ตามที่ระบุไว้ข้างต้น สามารถสันนิษฐานได้ว่าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแบ่งผลกำไรตามสัดส่วนที่สัมพันธ์กัน ในการสร้างผลกำไรเหล่านั้น การแบ่งผลกำไรที่เกี่ยวข้องภายใต้วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมทำได้โดยทั่วไปโดยใช้ปัจจัยการแบ่งกำไรอย่างน้อยหนึ่งปัจจัย การวิเคราะห์หน้าที่งานและการวิเคราะห์บริบทที่ธุรกรรมเกิดขึ้น (เช่น อุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อม) มีความสำคัญต่อกระบวนการกำหนดปัจจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ในการแยกผลกำไร รวมถึงการกำหนดน้ำหนักของปัจจัยการแบ่งกำไรที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่มีการใช้ปัจจัยมากกว่าหนึ่งปัจจัย การกำหนดปัจจัยการแบ่งผลกำไรที่เหมาะสมควรสะท้อนถึงส่วนร่วมที่สำคัญต่อมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรม ตัวอย่าง 15 และ 16 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 ของแนวปฏิบัตินี้แสดงหลักการของข้อนี้

2.170. ปัจจัยสามารถเป็นตัวเลข (เช่น ส่วนแบ่ง 30%-70% ตามหลักฐานของการแบ่งที่คล้ายคลึงกันที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการที่เป็นอิสระในธุรกรรมที่เทียบเคียงได้) หรือเป็นตัวแปร (เช่น มูลค่าของการสนับสนุนทางการตลาดของผู้เข้าร่วมหรือปัจจัยอื่น ๆ ที่เป็นไปได้ตั้งที่กล่าวถึงด้านล่าง) ซึ่งสามารถคำนวณได้บนพื้นฐานของปัจจัยเดียวในการแบ่งกำไรหรือการถ่วงน้ำหนักของหลายปัจจัย

2.171. ปัจจัยการแบ่งกำไรตามเกณฑ์สิทธิประโยชน์หรือทุน (เช่น สิทธิประโยชน์ในการดำเนินงาน สิทธิประโยชน์ถาวร (เช่น สิทธิประโยชน์การผลิต สิทธิประโยชน์ค่าปลิก สิทธิประโยชน์ไอที) สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน) หรือต้นทุน (เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง และ/หรือการลงทุนที่สำคัญ เช่น การวิจัยและพัฒนา วิศวกรรม การตลาด) อาจถูกนำมาใช้ในกรณีที่ปัจจัยเหล่านี้รวบรวมการมีส่วนร่วมของฝ่ายต่าง ๆ ในการแบ่งผลกำไรและสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ และแม้ว่าต้นทุนอาจวัดมูลค่าของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนที่มีส่วนร่วมได้ไม่ดัดจริต (ดูย่อหน้าที่ 6.142) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องที่เกิดขึ้นโดยฝ่ายต่าง ๆ อาจเป็นตัวแทนที่สมเหตุสมผลสำหรับมูลค่าของการมีส่วนร่วมเหล่านั้น ซึ่งการมีส่วนร่วมดังกล่าวควรมีลักษณะคล้ายคลึงกัน (ดูย่อหน้าที่ 8.27-8.28)

2.172. ปัจจัยการแบ่งผลกำไรอื่น ๆ ที่เหมาะสมในสถานการณ์เฉพาะกรณี ได้แก่ ยอดขายที่เพิ่มขึ้น หรือค่าตอบแทนพนักงาน (ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลที่เกี่ยวข้องในหน้าที่หลักที่สร้างมูลค่าให้กับธุรกรรม เช่น ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายเครื่องมือทางการเงินทั่วโลก) ในสถานการณ์อื่น ๆ อาจเป็นไปได้ว่าจำนวนพนักงานหรือเวลาที่ใช้โดยพนักงานที่มีทักษะคล้ายกันบางกลุ่มและความรับผิดชอบคล้ายกันอาจถูกนำมาใช้ หากมีความสัมพันธ์ที่แข็งแกร่งและค่อนข้างสม่ำเสมอระหว่างสิ่งนี้กับการสร้างมูลค่าในผลกำไรที่เกี่ยวข้อง คำแนะนำในส่วนนี้ไม่ควรได้รับการพิจารณาว่าเป็นรายการปัจจัยการแบ่งผลกำไรที่เป็นไปได้ทั้งหมด ปัจจัยการแบ่งผลกำไรอื่น ๆ อาจยอมรับได้ หากปัจจัยเหล่านี้ส่งผลให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ผลลัพธ์ตามหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับ

2.173. นอกเหนือจาก Local File ซึ่งควรมีการวิเคราะห์หน้าทำงานโดยละเอียดของผู้เสียภาษีและบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแล้ว Master File ของกลุ่มกิจการข้ามชาติอาจเป็น แหล่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดปัจจัยการแบ่งผลกำไรที่เหมาะสม ตามที่กำหนดไว้ใน ภาคผนวก 1 ของบทที่ 5 Master File ควรมีข้อมูลเกี่ยวกับตัวขับเคลื่อนที่สำคัญของผลกำไรทางธุรกิจ การมีส่วนร่วมหลักในการสร้างมูลค่าโดยหน่วยงานภายในกลุ่ม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลัก อย่างไรก็ตาม ควรระลึกไว้เสมอว่า Master File มีจุดประสงค์เพื่อให้ภาพรวมระดับสูงของกลุ่มกิจการข้ามชาติเท่านั้น และไม่จำเป็นต้องให้ข้อมูลแบบละเอียดหรือรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมทั้งหมดของกลุ่ม

C.5.2. การพึ่งพาข้อมูลจากการดำเนินงานของผู้เสียภาษีเอง (ข้อมูลภายใน)

2.174. ในกรณีที่ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เทียบเคียงได้ซึ่งมีความน่าเชื่อถือเพียงพอ แต่ขาดการสนับสนุน ในการใช้วิธีการแบ่งผลกำไรที่เกี่ยวข้อง ควรพิจารณาข้อมูลภายในซึ่งอาจเป็นวิธีที่เชื่อถือได้ในการสร้าง หรือทดสอบลักษณะของผลตอบแทนที่พึงได้รับในการแบ่งผลกำไร ประเภทของข้อมูลภายในที่เกี่ยวข้อง จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ และควรเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในส่วนนี้และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในย่อหน้าที่ 2.147-2.148 และ 2.166 ข้อมูลที่นำมาใช้มักจะนำมาจากการบัญชีต้นทุนหรือบัญชี การเงินของผู้เสียภาษี

2.175. ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่การแบ่งกำไรใช้เกณฑ์สินทรัพย์อาจขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ดึงมาจากงบดุลของ คู่สัญญาที่ทำธุรกรรม บ่อยครั้งที่สินทรัพย์ทั้งหมดของผู้เสียภาษีไม่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมในมือและดังนั้นจึง จำเป็นต้องมีการวิเคราะห์บางอย่างสำหรับผู้เสียภาษีในการจัดทำงบดุล "ธุรกรรม" ที่จะใช้สำหรับการใช้วิธี แบ่งสรรกำไรของธุรกรรม นอกจากนี้สินทรัพย์บางอย่าง เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาขึ้นเองอาจไม่ ปรากฏในงบดุลเลยและต้องได้รับการประเมินแยกต่างหาก ในเรื่องนี้เทคนิคการประเมินมูลค่า เช่น เทคนิคตามมูลค่าส่วนลดของกระแสรายได้ในอนาคตที่คาดการณ์ไว้ หรือกระแสเงินสดที่ได้มาจากการใช้ ประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเป็นประโยชน์ ดูหัวข้อ D.2.6.3 ของบทที่ 6 ของแนวปฏิบัตินี้ ดูย่อ หน้าที่ 2.104 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ในบริบทของวิธีอัตรากำไรสุทธิที่ เกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมที่กำไรสุทธิถูกถ่วงน้ำหนักกับสินทรัพย์ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ใน บริบทของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมที่ใช้ปัจจัยการแบ่งกำไรตามเกณฑ์สินทรัพย์

2.176. ในทำนองเดียวกัน ในกรณีที่การแบ่งกำไรใช้เกณฑ์ต้นทุนซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ดึงมาจากบัญชีกำไร ขาดทุนของผู้เสียภาษี อาจจำเป็นต้องจัดทำบัญชีธุรกรรมที่ระบุค่าใช้จ่ายเหล่านั้นที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ ถูกควบคุมในมือและสิ่งที่ควรแยกออกจากการกำหนดปัจจัยการแบ่งกำไร ประเภทของค่าใช้จ่ายที่นำมา พิจารณา (เช่น เงินเดือน ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น) รวมถึงเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายที่กำหนดนั้น เกี่ยวข้องกับธุรกรรมในมือหรือค่อนข้างเกี่ยวข้องกันกับธุรกรรมอื่น ๆ ของผู้เสียภาษี (เช่น กับผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่ไม่อยู่ภายใต้การกำหนดการแบ่งกำไรนี้) ควรใช้อย่างสม่ำเสมอทุกฝ่ายในการทำธุรกรรม

2.177. ข้อมูลภายในยังอาจเป็นประโยชน์ในกรณีที่ปัจจัยการแบ่งกำไรขึ้นอยู่กับระบบบัญชีต้นทุน เช่น ค่าใช้จ่ายของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับบางแง่มุมของธุรกรรม หรือเวลาที่พนักงานบางกลุ่มใช้ในงานบางอย่าง เป็นต้น

2.178. ข้อมูลภายในมีความสำคัญต่อการประเมินมูลค่าของการมีส่วนร่วมของคู่สัญญาในการทำธุรกรรมที่มีการควบคุม การกำหนดมูลค่าดังกล่าวควรขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์หน้าที่งานที่ค้ำึงถึงหน้าที่งานที่สำคัญทางเศรษฐกิจ สิทธิประโยชน์ และความเสียหายทั้งหมดที่คู่สัญญามีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม ในกรณีที่กำไรถูกแบ่งออกบนพื้นฐานของการประเมินความสำคัญของหน้าที่งาน สิทธิประโยชน์ และความเสียหายต่อมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมที่ถูกควบคุม การประเมินดังกล่าวควรได้รับการสนับสนุนโดยข้อมูลที่เชื่อถือได้เพื่อลดความผิดพลาด ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษกับการระบุการมีส่วนร่วมที่เกี่ยวข้องของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะเฉพาะและมีมูลค่า และการรับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจ รวมถึงความสำคัญ ความเกี่ยวข้อง และการวัดปัจจัยที่ก่อให้เกิดสิ่งเหล่านี้

C.5.3. ตัวอย่างเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งกำไร

C.5.3.1 การแบ่งกำไรด้วยเกณฑ์สิทธิประโยชน์

2.179 การแบ่งกำไรด้วยเกณฑ์สิทธิประโยชน์หรือเกณฑ์เงินทุนสามารถใช้ในกรณีที่มีความสัมพันธ์อย่างมาก ระหว่างสิทธิประโยชน์ที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตน หรือการใช้ทุน กับการสร้างมูลค่าในธุรกรรมที่ถูกควบคุม เพื่อให้ปัจจัยการแบ่งผลกำไรมีความหมาย ควรใช้อย่างสม่ำเสมอทุกฝ่ายในการทำธุรกรรม ดูย่อหน้าที่ 2.104 สำหรับการอธิบายเกี่ยวกับปัญหาการเปรียบเทียบที่เกี่ยวข้องกับการประเมินมูลค่าสิทธิประโยชน์ในบริบทของวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมซึ่งใช้ได้กับบริบทของวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมด้วย ดูตัวอย่างที่ 15 ในภาคผนวก 2 ของบทนี้ สำหรับหลักการนี้

2.180 ในกรณีที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือมากกว่าที่มีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมพบว่าวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมนั้นเหมาะสมที่สุดของการมีส่วนร่วมในสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน ปัญหาที่ยากลำบากอาจเกิดขึ้นทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการระบุตัวตนและการประเมินมูลค่า คำแนะนำเกี่ยวกับการระบุและการประเมินมูลค่าของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนมีอยู่ในบทที่ 6 ของแนวปฏิบัตินี้ และดูตัวอย่างในภาคผนวก 1 ของบทที่ 6 "ตัวอย่างการปฏิบัติตามคำแนะนำเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน"

C.5.3.2 การแบ่งกำไรด้วยเกณฑ์ต้นทุน

2.181. การแบ่งกำไรตามเกณฑ์ค่าใช้จ่ายอาจมีความเหมาะสมในกรณีที่สามารถระบุความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปในธุรกรรมและมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในธุรกรรมเกี่ยวข้องนั้น ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายทางการตลาดอาจเป็นกุญแจสำคัญสำหรับนักการตลาด-ผู้จัดการจำหน่าย หากการโฆษณาทำให้เกิดสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนในการทำการตลาด เช่น ในสินค้าอุปโภคบริโภคที่มูลค่าของการตลาดที่จับต้องไม่ได้เป็นผลมาจากการโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาอาจเหมาะสมกับผู้ผลิต หากค่าใช้จ่ายนั้นเกี่ยวข้องกับการ

พัฒนาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทางการค้าที่สำคัญ เช่น สิทธิบัตร อย่างไรก็ตาม หากแต่ละฝ่ายมีส่วนสนับสนุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าต่างกัน ก็ไม่ควรใช้เกณฑ์การจัดสรรตามต้นทุน เว้นแต่ว่าต้นทุนจะเป็นตัววัดที่เชื่อถือได้ของมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเหล่านั้น หรือต้นทุนสามารถถ่วงน้ำหนักตามความเสี่ยงเพื่อให้ได้ตัววัดมูลค่าที่เชื่อถือได้ แม้ว่าแต่ละฝ่ายจะมีส่วนร่วมในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทเดียวกัน การให้น้ำหนักกับความเสี่ยงก็ถือเป็นการพิจารณาที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น เมื่อความเสี่ยงของความล้มเหลวในขั้นเริ่มต้นของการพัฒนาสูงกว่าความเสี่ยงของความล้มเหลวในขั้นต่อมาหลายเท่า หรือในการพัฒนาปรับปรุงส่วนเพิ่มไปสู่แนวคิดที่ได้รับการพิสูจน์แล้ว ต้นทุนที่เกิดขึ้นในขั้นเริ่มต้นนั้นจะมีน้ำหนักความเสี่ยงสูงกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในขั้นต่อมาหรือในการปรับปรุงส่วนเพิ่ม ค่าตอบแทนพนักงานอาจเกี่ยวข้องในหน้าที่ที่เกี่ยวกับทักษะและประสบการณ์ของพนักงานเป็นปัจจัยหลักในการสร้างผลกำไรที่เกี่ยวข้อง

2.182. ในการระบุและใช้การแบ่งกำไรด้วยเกณฑ์ต้นทุนที่เหมาะสม อาจต้องพิจารณาประเด็นต่าง ๆ หลายประการ หนึ่งคืออาจมีความแตกต่างระหว่างคู่สัญญาในช่วงเวลาที่ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับมูลค่าของการสนับสนุนของฝ่ายหนึ่งอาจเกิดขึ้นหลายปีมาแล้วในอดีต ในขณะที่รายจ่ายสำหรับอีกฝ่ายหนึ่งอาจเกิดขึ้นในปัจจุบัน ด้วยเหตุนี้ อาจจำเป็นต้องทำต้นทุนในอดีตมาเป็นค่าปัจจุบัน (ตามที่อธิบายเพิ่มเติมด้านล่าง) นอกเหนือจากการให้น้ำหนักความเสี่ยงที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 2.181 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องอาจเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มต้นทุนที่ใหญ่ขึ้นซึ่งจำเป็นต้องวิเคราะห์และจัดสรรให้กับการมีส่วนร่วมที่ทำให้กับธุรกรรมที่ใช้ในการแบ่งกำไร ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายทางการตลาดอาจเกิดขึ้นและบันทึกไว้ในสายผลิตภัณฑ์หลายสาย ในขณะที่มีเพียงสายผลิตภัณฑ์เดียวที่เป็นธุรกรรมที่ใช้ในการแบ่งกำไร ในกรณีที่มีการประหยัดจากที่ตั้งที่เกิดขึ้นในกลุ่มกิจการข้ามชาติมีส่วนสำคัญต่อผลกำไร และต้นทุนดังกล่าวจะรวมอยู่ในกำไรที่จะแบ่ง ดังนั้นลักษณะที่กิจการที่เป็นอิสระจะจัดสรรการประหยัดจากที่ตั้งจะต้องสะท้อนให้เห็นในการแบ่งกำไร โดยคำนึงถึงคำแนะนำในหัวข้อ D.6 ของบทที่ 1 การแบ่งกำไรด้วยเกณฑ์ต้นทุนอาจอ่อนไหวมากต่อความแตกต่างและการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทบัญชีของต้นทุน ดังนั้นจึงจำเป็นต้องระบุให้ชัดเจนไว้ล่วงหน้าว่าต้นทุนใดที่จะนำมาพิจารณาในการกำหนดเป็นปัจจัยการแบ่งกำไร และเพื่อกำหนดปัจจัยที่สอดคล้องกันระหว่างฝ่ายต่าง ๆ

2.183. ในบางกรณี ปัญหาที่สำคัญสำหรับความน่าเชื่อถือของการแบ่งกำไรด้วยเกณฑ์ต้นทุนคือการกำหนดช่วงเวลาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งควรคำนึงถึงองค์ประกอบของการกำหนดปัจจัยการแบ่งกำไร (เช่น สินทรัพย์ ต้นทุน หรืออื่น ๆ) ความยากลำบากเกิดขึ้นเนื่องจากความล่าช้าระหว่างเวลาที่ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นและเวลาที่สร้างมูลค่า และบางครั้งก็ยากที่จะตัดสินใจว่าควรใช้ค่าใช้จ่ายของงวดใด ตัวอย่างเช่น ในกรณีของปัจจัยด้านต้นทุน การใช้ค่าใช้จ่ายแบบปีเดียวอาจเหมาะสมสำหรับบางกรณี ในขณะที่บางกรณีอาจเหมาะกว่าที่จะใช้ค่าใช้จ่ายสะสม (สุทธิจากค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่าย ตามความเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์) ที่เกิดขึ้นในปีก่อนหน้าและปีปัจจุบัน การตัดสินใจประเด็นนี้อาจมีผลอย่างมากต่อการจัดสรรผลกำไรระหว่างคู่สัญญา ตามที่ระบุไว้ในหัวข้อ C.5.1 ข้างต้น การเลือกปัจจัยการแบ่งกำไรควรเหมาะสมกับสถานการณ์เฉพาะของแต่ละกรณีและให้การประมาณที่เชื่อถือได้ของการแบ่งผลกำไรที่ตกลงระหว่าง

กิจการที่เป็นอิสระ หลักการของส่วนนี้แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 16 ในภาคผนวก 2 ของบทที่ 2 ของแนวปฏิบัตินี้

D. ข้อสรุปเกี่ยวกับวิธีกำราจากการทำธุรกรรม

2.184. ย่อหน้าที่ 2.1-2.12 ให้แนวทางในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดกับสถานการณ์

2.185. การใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมมีประเด็นที่น่ากังวลคือ บางครั้งอาจนำไปใช้โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างที่เกี่ยวข้องระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและไม่ถูกควบคุมที่นำมาทำการเปรียบเทียบอย่างเพียงพอ หลายประเทศกังวลว่าข้อระมัดระวังที่กำหนดไว้สำหรับวิธีการทำธุรกรรมแบบดั้งเดิมอาจถูกมองข้ามเมื่อมีการใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ดังนั้น หากความแตกต่างในลักษณะของธุรกรรมที่กำลังเปรียบเทียบมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ใช้อยู่จึงไม่เหมาะสมที่จะใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมโดยไม่ทำการปรับปรุงความแตกต่างดังกล่าว ดูย่อหน้าที่ 2.74-2.81 (มาตรฐานการเปรียบเทียบที่จะใช้กับวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม)

2.186. การตระหนักว่าการใช้วิธีกำราจากการทำธุรกรรมอาจมีความจำเป็น ไม่ได้มีจุดมุ่งหมายเพื่อแนะนำว่ากิจการที่เป็นอิสระจะใช้วิธีการเหล่านี้ในการกำหนดราคา แต่เป็นการสื่อว่าจำเป็นต้องมีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมเมื่อใช้วิธีกำราจากการทำธุรกรรม โดยต้องตระหนักว่าในบางกรณีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องอาจถูกกำหนดแบบรวม ๆ ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักการรวมในย่อหน้าที่ 3.9-3.12

2.187. ในทุกกรณี ต้องใช้ความระมัดระวังในการพิจารณาว่าวิธีกำราจากการทำธุรกรรมที่ใช้กับเรื่องใดเรื่องหนึ่งสามารถให้ผลลัพธ์ที่สอดคล้องกับหลักการผลตอบแทนที่พึงได้รับหรือไม่ ไม่ว่าจะดำเนินการร่วมกับวิธีการกำหนดราคาโอนแบบดั้งเดิมหรือดำเนินการด้วยวิธีเดียว ในท้ายที่สุด คำถามสามารถแก้ไขได้เป็นกรณี ๆ ไป โดยคำนึงถึงจุดแข็งและจุดอ่อนที่กำหนดไว้ข้างต้นสำหรับวิธีกำราจากการทำธุรกรรมเฉพาะที่จะใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (รวมถึงหน้าที่งาน) ของคู่สัญญาที่ร่วมทำธุรกรรม และความพร้อมใช้งานและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่เทียบเคียงได้ นอกจากนี้ ข้อสรุปเหล่านี้สันนิษฐานว่าประเทศต่าง ๆ จะมีความซับซ้อนในระดับหนึ่งในระบบภาษีก่อนที่จะใช้วิธีการเหล่านี้