

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา

การศึกษาเรื่องแนวทางการปฏิบัติทางบัญชี เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเพื่อให้สอดคล้องกับกฎระเบียบของกรมสรรพากร มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานทางบัญชีและภาษีอากรเพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดราคาโอน โดยวิธีการศึกษาจากการค้นคว้าข้อมูลจาก ประมวลรัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากร มาตรฐานการบัญชี ตำราและวารสารทางวิชาการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนและกิจการข้ามชาติ รวมถึงได้สัมภาษณ์จากเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานด้านบัญชี ภาษีอากรและการเตรียมเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของกิจการข้ามชาติในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน จำนวน 4 บริษัท และได้นำผลของการศึกษานั้นมาจัดทำเป็นกรณีศึกษาเพื่อแสดงการจัดเตรียมเอกสารทางบัญชีและภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาพบว่า วิธีการกำหนดราคาโอนที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้นตาม คำสั่งของกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด มีอยู่ 4 วิธี คือ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) และวิธีอื่น ซึ่งวิธีอื่นนี้เปิดกว้างไว้สำหรับกิจการที่ไม่สามารถใช้วิธีการใน 3 ข้อแรกได้อย่างเหมาะสม แต่จะต้องเป็นวิธีการที่เป็นที่ยอมรับของสากลทั่วไป

การที่ผู้เสียภาษีจะเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนวิธีการใดนั้น ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของแต่ละกิจการไป โดยหลักแล้วถ้าสามารถใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุมได้ ก็จะเป็นวิธีที่ดีที่สุดเพราะถือว่าเป็นราคาที่ใกล้เคียงราคาตลาดมากที่สุดและทุกฝ่ายให้การยอมรับมากที่สุด

นอกจากวิธีการกำหนดราคาโอนข้างต้นแล้ว ปัจจัยสำคัญที่จะยืนยันว่าวิธีการกำหนดราคาโอนที่กิจการใช้กำหนดราคาระหว่างกลุ่มกิจการเดียวกันนั้นมีความเหมาะสมเพียงใดขึ้นอยู่กับหลักฐานและเอกสารที่กิจการจะต้องจัดเตรียมเพื่อแสดงต่อกรมสรรพากรเมื่อถูกเรียกตรวจสอบ โดยสรุปแล้วเอกสารที่จะต้องจัดเตรียมมีดังนี้

1. เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ ซึ่งในข้อนี้จะแยกออกเป็น 2 ส่วน โดยส่วนแรก คือ เอกสาร โครงสร้างที่แสดงความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งจะต้องแสดงให้เห็นถึงสัดส่วนการถือหุ้น หรือความเกี่ยวข้องกันของแต่ละบริษัทมีความเกี่ยวข้องกันอย่างไร โดยจะต้องแสดงให้เห็นภาพรวมของทั้งกลุ่มกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันและทำธุรกรรมระหว่างกัน ส่วนที่สอง คือ เอกสารแสดงโครงสร้างลักษณะของการประกอบธุรกิจของกิจการในกลุ่มเดียวกัน โดยแสดงถึงกระบวนการผลิตของแต่ละบริษัทและความต่อเนื่องของกระบวนการผลิตจากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่ง ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่จะต้องมีการซื้อขายหรือใช้บริการระหว่างกลุ่มกิจการ

2. งบประมาณการลงทุน แผนงานทางธุรกิจ และงบประมาณการทางการเงิน เอกสารตามข้อนี้เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ไม่ได้กำหนดขอบเขตที่ชัดเจนว่าจะต้องจัดทำครอบคลุมกิจการใดบางและเป็นระยะเวลาเท่าไร แต่จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติ พบว่าจะจัดทำโดยรวมทั้งกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และใช้ระยะเวลาในการประมาณการประมาณ 5 ปี และแปลงค่าเงินให้มีหน่วยเงินตราสกุลเดียวกัน (เงินบาท) เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ยึดตามกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศ โดยเอกสารในข้อนี้จะ แบ่งเป็น 3 ส่วน ส่วนแรกคือ งบประมาณการลงทุน โดยจะต้องแสดงให้เห็นถึงประมาณการที่เป็นตัวเงินที่จะลงทุนเพิ่มหรือลดในแต่ละบริษัทในกลุ่มกิจการ เอกสารส่วนที่ 2 คือ แผนงานทางธุรกิจ โดยจะมีรายละเอียดเกี่ยวกับความเป็นมาของธุรกิจ ความเป็นเจ้าของและการบริหาร การวิเคราะห์สถานะแวดล้อมทางธุรกิจ การวิเคราะห์ด้านการตลาด การดำเนินงาน ความเสี่ยงและโอกาส ส่วนที่ 3 คือ งบประมาณการทางการเงินของแต่ละบริษัทในกลุ่มกิจการ โดยจะเป็นประมาณการผลการดำเนินงานจากการใช้ราคาโอนตามที่กำหนดไว้ ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงยอดรายได้ ต้นทุน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ภาษีเงินได้และกำไรสุทธิ โดยประมาณทางการเงินจะเป็นเครื่องมือในการวัดผลการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นจริง ว่าได้ดำเนินงานตามนโยบายและการกำหนดราคาโอน ที่ได้กำหนดไว้หรือไม่

3. เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว เอกสารตามข้อนี้เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ไม่ได้กำหนดขอบเขตที่ชัดเจนว่าจะต้องจัดทำครอบคลุมกิจการใดบางและเป็นระยะเวลาเท่าไร แต่จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติ พบว่าจะจัดทำโดยรวมทั้งกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และใช้ระยะเวลาในการประมาณการประมาณ 5 ปี ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ยึดตามกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศ โดยกลุ่มกิจการจะต้องแสดงกลยุทธ์และเหตุผลที่ใช้กลยุทธ์ดังกล่าว เนื่องจากกลยุทธ์ทางธุรกิจมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงราคาของสินค้า ดังนั้นจึงจำเป็นต้องแสดงให้เห็นชัดเจนว่าการใช้กลยุทธ์แต่ละประเภทกระทบรายได้ของกิจการอย่างไร

4. เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เอกสารตามข้อนี้เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ไม่ได้กำหนดขอบเขตที่ชัดเจนว่าจะต้องจัดทำครอบคลุมกิจการใดบางและเป็นระยะเวลาเท่าไร แต่จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติ พบว่าจะจัดเตรียมเฉพาะในส่วนของกิจการที่อยู่ในประเทศไทย เนื่องจากเอกสารภายในข้อนี้เป็นหลักฐานของรายการค้าที่เกิดขึ้นแล้ว โดยจะเป็นหลักฐานพื้นฐานในการบันทึกบัญชีตามปกติ ของกิจการต่างๆ ไป เช่น ใบกำกับสินค้า เอกสารการรับและจ่ายเงิน เอกสารสัญญาต่างๆ นอกจากนี้ยังรวมถึงรายงานทางการเงิน งบการเงิน และหลักฐานการเสียภาษีอากรต่างๆ ซึ่งเอกสารเหล่านี้จะมีปริมาณมากไม่สะดวกที่จะเก็บรวบรวมทั้งกลุ่มกิจการ

5. เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เอกสารตามข้อนี้เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ไม่ได้กำหนดขอบเขตที่ชัดเจนว่าจะต้องจัดทำครอบคลุมกิจการใดบาง แต่จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติ พบว่าจะจัดเตรียมตามรายการค้าที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน โดยจะอธิบายว่ามีเหตุผลอะไรถึงใช้บริการหรือการซื้อขายสินค้ากับกิจการในเครือเดียวกัน เช่น อธิบายถึงข้อได้เปรียบหรือเสียเปรียบทางการค้า สินค้าหรือบริการเป็นชนิดพิเศษที่กิจการอื่นไม่สามารถทำได้หรือทำได้แต่ไม่ดีเท่ากิจการที่เกี่ยวข้องกันดำเนินการให้

6. เอกสารนโยบายการกำหนดราคา เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา และกรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่นๆ โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะที่เดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน ในข้อนี้จะเป็นการจัดเตรียมเอกสารที่ชี้แจงถึง นโยบายการกำหนดราคาโอน ซึ่งจะต้องมีเหตุผลว่าทำไมถึงเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่กำหนด และเหตุผลที่ไม่ใช้วิธีกำหนดราคาโอนวิธีอื่น นอกจากนี้ถ้าหากมีวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมได้หลายวิธี จะต้องเตรียมเอกสารและรายละเอียดวิธีที่ไม่เลือกใช้เพื่อเปรียบเทียบกับวิธีที่เลือกใช้ว่ามีความแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด

7. เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน ในข้อนี้จะเป็นการเก็บเอกสารที่โดยปกติจะเป็นเอกสารในการบริหาร และจัดการทั่วไปเป็นส่วนใหญ่ เช่น หลักฐานการเจรจาโต้ตอบทางธุรกิจทั้งที่เป็นหนังสือ หรือจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) หรือหลักฐานการเดินทางของผู้เชี่ยวชาญจากต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งหลักฐานเหล่านี้ในทางปฏิบัติทางบัญชีทั่วไปมักจะไม่ได้จัดเก็บ เนื่องจากไม่ได้วัดมูลค่าเป็นตัวเงิน แต่สำหรับการกำหนดราคาโอนแล้วถือเป็นเรื่องที่สำคัญมากเพราะจะเป็นหลักฐานสำคัญในการยืนยันว่า กิจการในกลุ่มเดียวกันได้มีการติดต่อซื้อขายหรือให้บริการกันจริง ไม่ใช่เป็นการกำหนดราคาโอนเพื่อปรับกำไรของธุรกิจ โดยไม่มีการซื้อขายหรือให้บริการจริง

## 5.2 อภิปรายผล

แนวปฏิบัติทางการบัญชีในการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา โอนตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 บางรายการยังระบุไว้ไม่ชัดเจน ผู้ปฏิบัติจะต้องใช้ ดุลยพินิจและศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้ที่เคยปฏิบัติมาก่อน ซึ่งจะต้องใช้ระยะเวลาและความ ระมัดระวังในการจัดเตรียมเป็นอย่างมาก เนื่องจากจะต้องใช้ข้อมูลของกิจการทั้งกลุ่ม ซึ่งแต่ละ กิจการก็จะกระจายอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งใช้ภาษาที่ต่างกัน และมาตรฐานทางบัญชีและภาษีอากรก็จะ แตกต่างกันไปด้วย จึงจำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นควรมีการ จัดตั้งคณะทำงานที่ประกอบด้วยบุคคลากรทางด้านบัญชีและภาษีอากรของทุกบริษัทในกลุ่มกิจการ ขึ้นมา เพื่อทำหน้าที่ประสานงานและรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่างๆ ให้สอดคล้องกัน นอกจากนั้นการ เตรียมเอกสาร ณ วันที่เกิดรายการจะเป็นวิธีหนึ่งที่จะทำให้สามารถได้หลักฐานที่มีความครบถ้วนและ เชื่อถือได้

เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของกลุ่มกิจการ ลักษณะของการประกอบ ธุรกิจ งบประมาณการลงทุน แผนงานทางธุรกิจ งบประมาณทางการเงิน กลยุทธ์ทางธุรกิจ นโยบาย การกำหนดราคา และเหตุผลในการกำหนดคน นโยบายการกำหนดราคา เป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นแล้ว สามารถนำไปใช้ได้ทั้งกลุ่มกิจการ