



วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม Transactional Net Margin Method : TNMM

แพทธร หวังพึ่งบุตร สุชาดา ไชยธรรมนาวิ ดวงพร ภูมิปิฎก*

1. บทนำ

วิธีคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ได้กำหนดไว้ 4 วิธีการดังนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP)

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method : RP)

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method : CP)

(4) วิธีอื่น (Other Methods)

วิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด
3 วิธีแรกซึ่งเป็น Traditional Method คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ได้กำหนดวิธีอื่น (Other Methods) ซึ่งเป็น Transactional Profit Method แยกออกเป็น

2 วิธีหลัก คือ Profit Split Method : PS และ Transactional Net Margin Method : TNMM เป็นต้น

บทความนี้ขออธิบายวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม Transactional Net Margin Method : TNMM โดยการเทียบเคียงระหว่างอัตรากำไรสุทธิที่สัมพันธ์กับฐานที่เหมาะสม เช่น ต้นทุน ยอดขาย หรือ ลิขสิทธิ์ เป็นต้น หากบริษัทพิจารณานำมาใช้ ควรระวังผลกระทบจากความแตกต่างของผลต่างจากระดับกำลังการผลิต

2. ความแตกต่างของระดับการผลิต

2.1 การปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่

เมื่อบริษัทผู้ผลิตแห่งหนึ่งมีการผลิตสินค้า เช่น สินค้า X โดยมีต้นทุนหลักเป็นวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต นอกจากจะมีต้นทุนวัตถุดิบแล้ว

“สรรพากรสาส์น” ปีที่ 68 ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2564

* บทความและเรียบเรียงจากข้อเขียนของ Mr. Naomochi Katabe กรรมการบริหาร บริษัท อริยะ แอสโซซิเอตส์ จำกัด



ในกระบวนการผลิตบริษัทจำเป็นต้องมีการใช้เครื่องจักรในการผลิตสินค้าจึงมีค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต คือค่าเสื่อมราคา

ของเครื่องจักร โดยค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรถือเป็นค่าใช้จ่ายในทางบัญชีที่ต้องมีการปันส่วนเข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้า X ด้วยเช่นกัน

ตัวอย่าง ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรมีจำนวน 100,000 บาทต่อปีและเครื่องจักรดังกล่าวใช้ผลิตสินค้า X เพียงอย่างเดียว ในปี พ.ศ. 2563 บริษัทผลิตสินค้า X จำนวน 1,000 ชิ้น

ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร 100,000 บาทนี้จะมีการปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า X อย่างไร¹

ต้นทุนต่อหน่วยผลิตของสินค้า X จะได้รับการปันส่วนค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ 100 บาทต่อชิ้น (ค่าใช้จ่ายจำนวน 100,000 บาท ÷ 1,000 หน่วยผลิต = 100 บาทต่อชิ้น)

วิธีการดังกล่าวเป็นการคำนวณการปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่อย่างง่ายที่ดูสมเหตุสมผล ภายใต้สมมติฐานที่ว่า ‘ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรจะถูกปันส่วนให้หน่วยผลิตสินค้า X เป็นจำนวนที่เท่ากันทุกชิ้น’

ในกรณีที่บริษัทผลิตสินค้า X จำนวน 200 ชิ้น ในปี พ.ศ. 2564 ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรจำนวน 100,000 บาท จะถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า X อย่างไร

ถ้าหากใช้วิธีการคำนวณเช่นเดียวกับในปี พ.ศ. 2563 ที่มีการผลิตสินค้า X จำนวน 1,000 ชิ้น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรจะถูกปันส่วนเป็นต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า X ที่จำนวน 500 บาทต่อชิ้น (ค่าใช้จ่ายจำนวน 100,000 บาท ÷ 200 หน่วยผลิต = 500 บาทต่อชิ้น)

จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นว่าระดับปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุให้เกิดความแตกต่างในจำนวนต้นทุนสินค้าคงที่ต่อหน่วยจากค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่ถูกปันให้หน่วยผลิตของสินค้า X มีจำนวนที่แตกต่างกันระหว่างปี พ.ศ. 2563 ที่มีการผลิตสินค้า X จำนวน 1,000 ชิ้น กับปี พ.ศ. 2564 ที่มีการผลิตสินค้า X จำนวน 200 ชิ้น เราจึงควรต้องพิจารณาว่า ทำไมจำนวนต้นทุนค่าเสื่อม-

ราคาเครื่องจักรที่ถูกปันเป็นต้นทุนสินค้าให้หน่วยผลิตของสินค้า X จึงมีความแตกต่างกันระหว่างปี พ.ศ. 2563 และปี พ.ศ. 2564 ที่มีระดับการผลิตที่แตกต่างกัน และประเด็นนี้มีความเหมาะสมหรือไม่ หรือการคำนวณนี้ควรมีเงื่อนไขภายใต้การใช้สมมติฐานว่า ต้นทุนคงที่ (ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร) ควรจะถูกปันส่วนให้หน่วยผลิตต่อชิ้นอย่างคงที่ถึงแม้ระดับการผลิตจะเปลี่ยนไป

¹ สมมติว่าบริษัทไม่มีสินค้าคงเหลือต้นงวดและสิ้นงวดเพื่อง่ายต่อการทำความเข้าใจในเรื่องนี้



2.2 ความปกติของต้นทุนตามทฤษฎีบัญชี

ในทฤษฎีการบัญชีต้นทุนเดิม ต้นทุนควรมาจากองค์ประกอบหรือส่วนที่ปกติที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ดังนั้นข้อถกเถียงในเรื่องต้นทุนบางเรื่อง เช่น ต้นทุนสินค้าที่เสียหายหรือบกพร่องจากการผลิตนั้นสามารถรวมเป็นต้นทุนการผลิตได้หรือไม่ หรือเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนการผลิตที่มีความเหมาะสมหรือไม่ ตามทฤษฎีต้นทุนเดิมได้ให้เกณฑ์ในการพิจารณาว่า ต้นทุนของสินค้าเสียหายหรือบกพร่องจากการผลิตสามารถรวมเป็นต้นทุนการผลิตได้ หากของเสียดังกล่าวอยู่ในระดับมาตรฐานการผลิตปกติ และเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ที่เหมาะสมควรใช้จำนวนหน่วยผลิตในระดับการผลิตปกติเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ได้กล่าวว่า ณ ระดับของเสียที่เกิดขึ้นจากระดับปกติ ต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนแรงงาน และต้นทุนจากค่าใช้จ่ายอื่นในการผลิตจะไม่ถูกรวมเป็นต้นทุนสินค้า แต่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายดังกล่าว²

และ IFRS ได้กล่าวถึงเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนการผลิตคงที่ โดยใช้ระดับการผลิตปกติเป็นเกณฑ์ (อ้างถึง IAS เรื่องสินค้าคงเหลือ ย่อหน้า 13) และส่วนของต้นทุนการผลิตคงที่ที่ไม่ถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้า ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น³ ไม่สามารถรวมเป็นต้นทุนสินค้าได้ กล่าวคือต้นทุนสินค้าประกอบด้วยต้นทุนที่เกิดในระดับการผลิตที่ปกติ หลักการนี้เป็นหลักการที่สำคัญมากและหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ถูกกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (US: GAAP)⁴ ด้วยเช่นกัน

2.3 การปันส่วนต้นทุนการผลิตภายใต้กำลังการผลิตและความแตกต่างของระดับการผลิต

มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ระบุว่าค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตจะถูกปันส่วนเป็นต้นทุนสินค้า “(1)ภายใต้ระดับการผลิตปกติ”⁵ และ “(2) ค่าใช้จ่ายที่ไม่ถูกปันส่วนเป็นต้นทุนสินค้า จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น” จากแนวคิด(1)ชี้ให้เห็นว่าในบัญชี

² อ้างถึง IAS เรื่องสินค้าคงเหลือ ย่อหน้า 16

³ มูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ซึ่งโดยส่วนใหญ่หมายถึงต้นทุนขายประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินค้าที่ขายไป และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้ปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้าและต้นทุนการผลิตส่วนที่สูญเสียเกินปกติของสินค้าคงเหลือ อ้างถึง IAS ฉบับที่ 2 ย่อหน้า 38

⁴ อ้างถึง Accounting Research Bulletin (ARB) No.43, บทที่ 4 เรื่องราคาสินค้าคงเหลือ

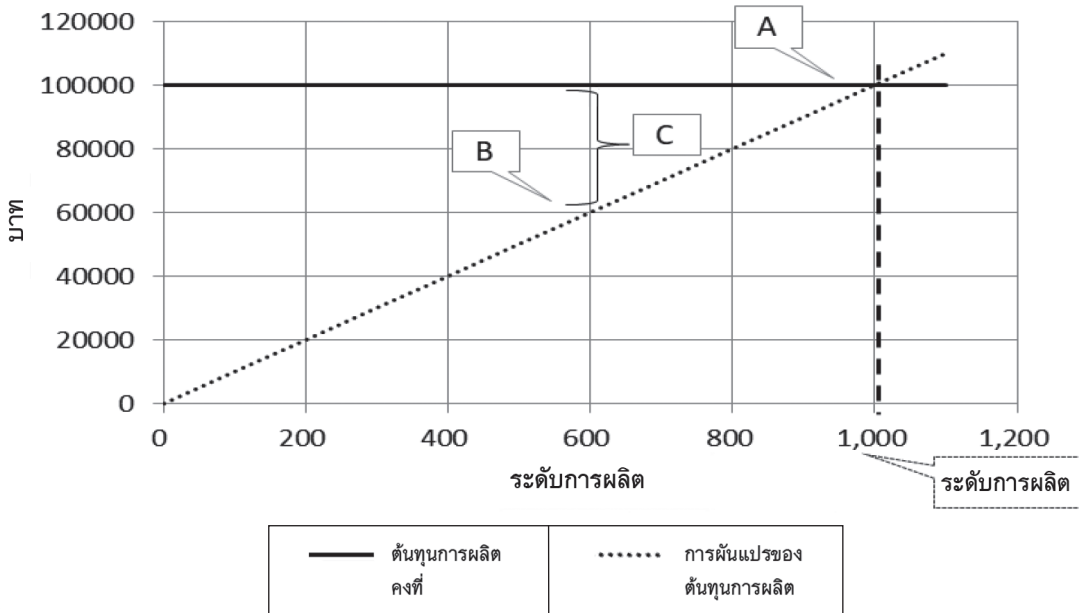
⁵ การปันส่วนภายใต้ระดับกำลังการผลิต



ต้นทุนจะไม่มี ความแตกต่างเกิดขึ้นในการปันส่วนจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ให้กับหน่วยผลิตสินค้า X ที่มีจำนวนผลิตที่แตกต่างกันในแต่ละปี จากตัวอย่างในข้อ 2.1) ที่มีจำนวนหน่วยผลิตสินค้าที่แตกต่างกันระหว่างปี พ.ศ. 2563 ที่มีหน่วยผลิต 1,000 ชิ้น จะมีต้นทุนจากค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ปันส่วนมาให้แต่ละหน่วยผลิตที่จำนวน 100 บาทต่อชิ้น และในปี พ.ศ. 2564 ที่มีหน่วยผลิตที่ 200 ชิ้น โดยมีต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ ปันส่วนมาให้แต่ละหน่วยผลิตที่จำนวน 500 บาทต่อชิ้น การปันส่วนเช่นนี้จึงไม่เหมาะสมตามแนวคิด^① ซึ่งกำหนดให้ค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการ

ผลิตจะถูกปันส่วนเป็นต้นทุนสินค้าอย่างคงที่ต่อหนึ่งหน่วยผลิต ซึ่งหมายความว่า จากตัวอย่างข้างต้น ค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตจะถูกปันส่วนเป็นต้นทุนสินค้าที่จำนวน 100 บาทต่อชิ้น (จากระดับกำลังการผลิตปกติที่ 1,000 ชิ้นต่อปี) ไม่ว่าบริษัทจะมีจำนวนหน่วยผลิตจริงกี่ชิ้นก็ตาม ต้นทุนในการผลิตแบบคงที่ที่สามารถเปลี่ยนเป็นต้นทุนการผลิตแบบผันแปรได้โดยใช้กระบวนการที่เรียกว่า การแปรผัน (variabilization) ดังนั้นจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตทั้งหมดจำนวน 100,000 บาทนั้นจะเกิดขึ้นเต็มจำนวน ณ ระดับกำลังการผลิตปกติที่ 1,000 ชิ้น

แผนภาพที่ 1





แผนภาพที่ 1 แสดงค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ (จำนวน 100,000 บาท) ณ ระดับปริมาณการผลิตปกติ (เช่น 1,000 หน่วยต่อปี) โดยพื้นฐานแล้ว ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เป็นค่าใช้จ่ายแบบคงที่ เช่น ค่าเสื่อมราคาจำนวน 100,000 บาท จะเกิดขึ้นโดยไม่ผันแปรตามระดับการผลิต (ตามเส้นตรงแนวนอนสีดำ) อย่างไรก็ตามภายใต้ข้อสมมติฐานว่าจำนวนค่าใช้จ่ายในการผลิตจะเกิดเต็มจำนวน ณ จุดที่มีระดับกำลังการผลิตปกติ ค่าใช้จ่ายในการผลิตจะเพิ่มขึ้นตามสัดส่วนของระดับการผลิตซึ่งแสดงได้ตามกราฟเส้นจุดดำ

ในแผนภาพ 1 จุด A แสดงจำนวนค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เกิดขึ้นในระดับการผลิตปกติ และจุด B แสดงจำนวนค่าใช้จ่ายในการ

ผลิตที่ระดับการผลิตสินค้า X จำนวน 600 ซึ่งซึ่งมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเป็นจำนวน 60,000 บาทที่เป็นต้นทุนการผลิต แสดงให้เห็นว่าทั้งสองระดับการผลิตที่ 1,000 ชิ้น และ 600 ชิ้นมีค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อชิ้นจำนวนเท่ากันที่ 100 บาท อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เป็นค่าใช้จ่ายแบบคงที่มีจำนวนทั้งหมด 100,000 บาท ณ ระดับการผลิตที่ 600 ชิ้น ดังนั้นจำนวนค่าใช้จ่ายที่เหลืออีก 40,000 บาท (ช่อง C) คือค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้รับการปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้า ซึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีที่ระดับการผลิตจริงไม่ถึงระดับการผลิตปกติ โดยความแตกต่างลักษณะนี้เรียกว่า “ผลต่างจากระดับการผลิต” (the variance in operation level)

2.4 ระดับกำลังการผลิตปกติ

IFRS ได้ให้ความหมายของระดับกำลังการผลิตปกติว่า “กำลังการผลิตปกติคือระดับการผลิตที่บริษัทคาดการณ์ว่าระบบการผลิตจะสามารถผลิตได้โดยเฉลี่ยในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือฤดูกาลหนึ่ง ภายใต้สถานการณ์ปกติ โดยพิจารณาถึงความสูญเสียกำลังการผลิตในช่วงที่มีการบำรุงรักษาระบบการผลิตตามแผนการ (อ้างอิงย่อหน้า 13 IAS No.2)”

ข้อความดังกล่าวเป็นการตีความให้สอดคล้อง-

คล้องกันของสองมาตรฐานการบัญชีระหว่างมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) และ มาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) โดยมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้มีการปรับปรุงให้เหมือนกับ IAS No.2⁶ FAS No.151 ได้ขยายความคำว่า กำลังการผลิตปกติในรายละเอียดมากกว่า IAS No.2 ว่า

● ระดับกำลังผลิตปกติสามารถถูกกำหนดเป็นช่วงของระดับการผลิต

⁶ FAS No.151 แก้ไข Accounting Research Bulletin (ARB) No.43 บทที่ 4 ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2547



● การผันแปรในระดับการผลิตในช่วงเวลาต่างๆ จะเป็นตัวชี้วัดช่วงระดับกำลังการผลิตปกติ

● การใช้ดุลพินิจเป็นสิ่งจำเป็นในการระบุว่าระดับการผลิตนั้นต่ำผิดปกติหรือไม่ (ต่ำในระดับเกินกว่าช่วงการผันแปรปกติ) ซึ่งอาจเกิดจากการลดลงของปริมาณความต้องการสินค้าในตลาดอย่างมีสาระสำคัญ การขาดแคลนของวัตถุดิบและแรงงาน การหยุดทำงานในระบบผลิตที่ไม่ได้วางแผนไว้

กล่าวโดยสรุป ระดับกำลังการผลิตปกติคือช่วงระดับการผลิตในสภาวะเหตุการณ์ปกติตามแผนการ หากระดับการผลิตจริงอยู่นอกจากช่วงระดับการผลิตปกติ ในสถานการณ์ดังกล่าวอาจต้องพิจารณาถึงผลกระทบทางบัญชีสำหรับการบันทึกค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนที่สามารถเป็นต้นทุนสินค้าได้⁷

3. ประโยชน์ของการนำวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) มาใช้

กฎหมายภาษีอากรเรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ที่เกี่ยวข้องกัน (Transfer pricing) เป็นเรื่องเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่สรรพากรทำการปรับปรุงกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่มีรายการธุรกรรมระหว่างกัน เพื่อให้แน่ใจว่ารายการธุรกรรมระหว่างกันดังกล่าวมีราคาโอนระหว่างกันที่เป็นไปตามราคาตลาดและให้มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับการปรับปรุงจากราคาโอนดังกล่าวโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงภาระภาษีอากรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันซึ่งอาจบิดเบือน (distortions) ไปให้เหมาะสมและเพื่อปรับปรุงรายได้ภาษีอากรในกรณีที่มีความบิดเบือนเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามหลักการการกำหนดราคาที่เป็นอิสระต่อกัน (The arm's length principle)⁸ โดยหลักการปรับปรุงรายการเกิดจากการเปรียบเทียบราคาของธุรกรรมระหว่างกันกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน

จากแนวทางปฏิบัติ (Guideline) การกำหนดราคาโอนที่ออกโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ OECD “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (comparability analysis)” คือหัวใจสำคัญของการใช้หลักการ

⁷ แนวปฏิบัติ FAS No.151 ไม่ได้กล่าวอย่างชัดเจนว่าจะต้องใช้ดุลพินิจ แต่จากเนื้อหาสามารถตีความได้ว่าระดับกำลังการผลิตสามารถใช้เป็นดุลพินิจในการกำหนดค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนที่สามารถเป็นต้นทุนสินค้าได้

⁸ อ้างถึงย่อหน้าที่ 1.2 ขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) เรื่องแนวปฏิบัติของการกำหนดราคาโอน พ.ศ. 2560



การกำหนดราคาที่เป็นอิสระต่อกัน (The arm's length principle) (อ้างอิงย่อหน้า 1.33 - ใน OECD) การปรับปรุงรายการให้เหมาะสมตามหลักการการกำหนดราคาโอนหรือค่าตอบแทนทางธุรกรรมที่เป็นอิสระต่อกัน (The arm's length principle) จำเป็นต้องเทียบเคียงกับกิจการคู่ค้าที่มีความเป็นอิสระต่อกันบนพื้นฐานและเงื่อนไขในรายการธุรกรรมและสถานการณ์ที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ (หรือรายการธุรกรรมของกิจการคู่ค้าที่มีความอิสระต่อกันที่สามารถนำมาเป็นเกณฑ์มาตรฐานในการเปรียบเทียบ) ดังนั้น “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” รายการธุรกรรมของกิจการคู่ค้าที่มีความเป็นอิสระต่อกันกับกิจการคู่ค้าที่เกี่ยวข้องกันนั้นจึงเป็นสิ่งสำคัญมาก

แนวทางปฏิบัติ (Guideline) ระบุว่าวิธีการคำนวณราคาตลาดในการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (Transfer pricing)⁹ ที่ยอมรับตามหลักสากล มีดังนี้ (1) วิธีเปรียบเทียบ

ราคาขาย (Traditional transaction method) และ (2) วิธีแบ่งกำไร (Transactional profit method) โดยวิธีแรกเน้นที่ราคาขายของรายการ ส่วนวิธีหลังเน้นรายการกำไรมากกว่าราคาขายของรายการ¹⁰

อย่างไรก็ตาม สำหรับวิธีเปรียบเทียบราคาขาย (Traditional transaction methods) ซึ่งเป็นการหารราคาขายของรายการธุรกรรมของกิจการคู่ค้าที่มีความเป็นอิสระต่อกัน โดยสามารถเปรียบเทียบกับราคาขายของรายการธุรกรรมของกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นกระทำได้ยากในทางปฏิบัติ ดังนั้นวิธีแบ่งกำไร (Transactional profit methods) โดยเฉพาะวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) ซึ่งเป็นวิธีการพิจารณาจากกำไรสุทธิที่สัมพันธ์กับฐานที่เหมาะสมจึงเป็นหลักการที่ใช้อยู่ในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนระหว่างกันในกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ระบุว่า วิธีเปรียบเทียบราคาขาย (Traditional transaction method) ประกอบด้วยวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้จากการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method), วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method), วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) ส่วนวิธีแบ่งกำไร (Transactional profit method) อยู่ในหัวข้อวิธีอื่น (Other methods)

¹⁰ แนวทางปฏิบัติ (guideline) ระบุว่า มี 5 วิธีในการคำนวณราคาตลาด คือประกอบด้วย (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้จากการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method), (2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method), (3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) ซึ่งจัดเป็นประเภทวิธีเปรียบเทียบราคาขาย (Traditional transaction method) และ (4) วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional net margin method : TNMM) (5) วิธีแบ่งกำไร (Transactional profit split method) เป็นประเภทวิธีแบ่งกำไร (Transactional profit method).



วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) เป็นวิธีที่นิยมนำมาใช้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากเหตุผลหลักสองประการคือ 1) เป็นวิธีที่สามารถนำไปใช้ได้ง่ายในทางปฏิบัติ เนื่องจากวิธีดังกล่าวมีการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างกำไรสุทธิต่อหน่วยกับฐานที่เหมาะสมของกิจการที่ถูกตรวจสอบเท่านั้น¹¹ และ

2) ตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ใช้ในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม สามารถอนุมานต่อความแตกต่างจากรายการที่สามารถควบคุมได้ และรายการที่ไม่สามารถควบคุมได้มากกว่ากำไรขั้นต้น¹² ดังนั้น วิธีการพิจารณาจากกำไรสุทธิจึงเป็นวิธีที่มีความเหมาะสมและสมเหตุสมผลสำหรับใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าวิธีอื่น

4. อะไรคือกำไรในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM)

ในการนำวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) มาใช้ในทางปฏิบัตินั้น การปรับปรุงรายการจะมาจากตัวชี้วัดในระดับกำไร โดยปกติตัวชี้วัดจะอยู่ในรูปแบบของอัตราร้อยละ แนวทางปฏิบัติได้ยกตัวอย่างรายการขาย รายการต้นทุน และรายการสินทรัพย์ เป็นตัวฐาน (ตัวส่วนหรือตัวหาร) ที่ใช้ในการพิจารณาเปรียบเทียบเพื่อหาความ

สัมพันธ์ของรายการ¹³ และรายการกำไร หรือกำไรสุทธิเป็นตัวที่ถูกพิจารณา (ตัวเศษ) โดยแนวทางปฏิบัติได้กำหนดให้รายการกำไร หรือกำไรสุทธิ เป็นกำไรที่มาจากการดำเนินงาน และไม่รวมรายการที่ไม่ได้มาจากการดำเนินงาน ดังนั้นรายการที่ควรจะรวมในตัวชี้วัดกำไรสุทธิในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมคือ (ก) รายการที่เกี่ยวข้องทางตรงหรือทางอ้อมของบริษัท ซึ่งเป็นรายการที่บริษัทสามารถควบคุมได้ และ (ข) เป็นรายการที่มาจากการดำเนินงานปกติเท่านั้น¹⁴

อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัติไม่ได้กำหนด

¹¹ หากเป็นวิธีแบ่งกำไร (Transactional profit split method) จะต้องพิจารณากิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้ง 2 ด้านเช่นบริษัทแม่และบริษัทลูก

¹² อ้างถึงย่อหน้า 2.68, 2.69 ของแนวทางปฏิบัติการกำหนดราคาโอนระหว่างกันขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ OECD พ.ศ. 2560 โดยแนวทางปฏิบัติกำหนดว่าความแตกต่างในกระบวนการทำงานย่อมสะท้อนให้เห็นในความแตกต่างของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และด้วยเหตุเพราะกำไรสุทธิเป็นรายการหลังจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานดังกล่าว การพิจารณาจากกำไรสุทธิจึงมีความเหมาะสมมากกว่าต่อความแตกต่างในเชิงปฏิบัติการในหลายๆ เรื่อง

¹³ อ้างถึงย่อหน้า 2.64 ของแนวทางปฏิบัติของ OECD เรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2560

¹⁴ คัดลอกข้อความจาก 2.83 ของแนวทางปฏิบัติของ OECD เรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2560



เป็นการเฉพาะว่าให้ใช้ตัวกำไรหรือกำไรสุทธิในการพิจารณาแต่ได้อธิบายไว้ว่า รายการที่เป็นรายการพิเศษหรือรายการผิดปกติที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นปกติของการดำเนินธุรกิจ จะไม่ถูกรวมในตัวกำไรหรือกำไรสุทธิที่ใช้ในการพิจารณา เพราะไม่ถือว่าเป็นรายการจากการดำเนินงาน¹⁵ สำหรับรายการกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งยังคงเป็นข้อถกเถียงกันว่า รายการดังกล่าวควรถือเป็นรายการจากการดำเนินงานหรือไม่¹⁶ และควรรวมเป็นรายการกำไรหรือกำไรสุทธิหรือไม่ ซึ่งเรื่องนี้แนวทางปฏิบัติได้ชี้แจงว่าให้พิจารณาตามสถานการณ์¹⁷

โดยแนวทางปฏิบัติไม่ได้กำหนดคำนิยามของกำไรหรือกำไรสุทธิเป็นการเฉพาะ เนื่องจากค่อนข้างเป็นเรื่องซับซ้อนและมีความแตกต่างกันในแต่ละสถานการณ์ แต่ได้กำหนดเป็นแนวทางทั่วไปว่า กำไรจากการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ทั่วไป

ในรายงานทางการเงิน¹⁸ จะถูกใช้เป็นตัวชี้วัดกำไรหรือกำไรสุทธิในการวิเคราะห์เปรียบเทียบในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM)¹⁹

ในบทความนี้ผู้เขียนจึงใช้กำไรจากการดำเนินงานเทียบกับรายการขาย แสดงเป็นตัวชี้วัดกำไรสุทธิตามวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM)

5. กรณีศึกษาเกี่ยวกับผลต่างจากระดับการผลิต

ตัวอย่างความแตกต่างของระดับการผลิต

บริษัท X เป็นผู้ผลิตสินค้า X และในปี พ.ศ. 2563 (1 มกราคม - 31 ธันวาคม) ข้อมูลการผลิตของบริษัท มีดังนี้

¹⁵ อ้างถึงย่อหน้าที่ 2.86 ของแนวปฏิบัติของ OECD เรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2560

¹⁶ อ้างถึงย่อหน้าที่ 2.86 ของแนวปฏิบัติของ OECD เรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2560

¹⁷ อ้างถึงย่อหน้าที่ 2.88 ของแนวปฏิบัติของ OECD เรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2560

¹⁸ IFRS ระบุวัตถุประสงค์ทั่วไปของรายงานทางการเงินคือการให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่น (อ้างอิงกรอบแนวคิด 1.2) ในมาตรฐาน SME ระบุว่า การกำหนดเงินได้พึงประเมินจำเป็นต้องมีรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งไม่ใช่รายงานเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป อย่างไรก็ตามรายงานสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปสามารถใช้เป็นจุดเริ่มต้นในการใช้สำหรับกำหนดเงินได้พึงประเมินได้ (อ้างอิง BC para 50.51)

¹⁹ เหตุผลหนึ่งที่ทำให้ความหมายของคำว่า “กำไร” หรือ “กำไรสุทธิ” เป็นข้อถกเถียงกันเนื่องจากความสับสนในแนวคิดของกำไร ในทฤษฎีบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน IFRS ไม่ได้กล่าวถึง “กำไรจากการดำเนินงาน” และการแสดงรายการกำไรขึ้นอยู่กับการจัดทำของกิจการ (อ้างอิง IAS No.1 ย่อหน้าที่ 86) แต่ปัจจุบัน IASB ได้ออก “Exposure Draft ED/2019/7 General Presentation and Disclosures” และเสนอให้แสดงกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน

**แผนภาพที่ 2**

- (a) ราคาขายต่อหน่วย : 200 บาท
- (b) ต้นทุนผันแปรต่อหน่วย : 50 บาท
- (c) ต้นทุนการผลิตคงที่ : 100,000 บาทต่อปี
- (d) ระดับกำลังการผลิตปกติ : 1,000 ชิ้นต่อปี
- (e) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร : 35,000 บาทต่อปี

สมมติว่าบริษัท X ไม่มีสินค้าคงเหลือยกมาต้นปีและไม่มีสินค้าคงเหลือตอนสิ้นปี พ.ศ. 2563 หากระดับการผลิตจริงเป็นไปตามแผนการดำเนินงาน คือ ผลิตได้ 1,000 ชิ้นและสินค้าที่ผลิตได้ถูกขายหมดในระหว่างปี รายการกำไรขาดทุนของบริษัทจะเป็นตามแผนภาพที่ 3

แผนภาพที่ 3

รายการกำไรขาดทุน	บาท	สัดส่วนต่อยอดขาย (อัตราร้อยละ)
รายได้จากการขาย	200,000	100%
หัก ต้นทุนขาย	(150,000)	75%
กำไรขั้นต้น	50,000	25%
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(35,000)	17%
กำไรสุทธิ	<u>15,000</u>	8%

สมมติว่าบริษัท Y มีลักษณะการดำเนินงานเหมือนกันกับบริษัท X ยกเว้นระดับการผลิตจริงซึ่งบริษัท Y ผลิตสินค้าในปี พ.ศ. 2563 ได้จำนวนเพียง 600 ชิ้น และสินค้าดังกล่าวถูกขายหมดในระหว่างปี รายการกำไรขาดทุนของบริษัท Y จะเป็นไปตามแผนภาพที่ 4

แผนภาพที่ 4

รายการกำไรขาดทุน	บาท	สัดส่วนต่อยอดขาย (อัตราร้อยละ)
รายได้จากการขาย	120,000	100%
หัก ต้นทุนขาย	(130,000)	108%
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	(10,000)	-8%
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>35,000</u>	30%
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>(45,000)</u>	-38%



จากแผนภาพที่ 3 และ 4 จะเห็นได้ว่า บริษัท X และบริษัท Y มีรายการกำไรขาดทุนที่แตกต่างกัน เนื่องจากการที่ทั้งสองบริษัทมีระดับการผลิตจริงที่แตกต่างกัน โดยความแตกต่างในระดับการผลิตจริงจะมีผลต่อการพิจารณาการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนของสินค้า ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ

จากตัวอย่าง บริษัท Y มีรายได้จาก

การขายจำนวน 120,000 บาท (คำนวณจากราคาขาย 200 บาทต่อชิ้น ที่จำนวนสินค้าที่ผลิตและขาย 600 ชิ้น) และบริษัทรับรู้ต้นทุนขายจำนวน 130,000 บาท (คำนวณจาก (1) ต้นทุนการผลิตผันแปรของสินค้าที่ขาย 600 ชิ้น (2) ต้นทุนการผลิตคงที่สำหรับสินค้าที่ขาย 600 ชิ้น และ (3) ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้า) ดังแสดงในแผนภาพที่ 5

แผนภาพที่ 5

การคำนวณต้นทุนขาย

(1) ต้นทุนการผลิตผันแปรจำนวน 30,000 บาท (คำนวณจากต้นทุนการผลิตผันแปร 50 บาทต่อชิ้น ที่สินค้าที่ขายจำนวน 600 ชิ้น)

(2) ต้นทุนการผลิตคงที่จำนวน 60,000 บาท (คำนวณจากต้นทุนการผลิตคงที่ 100 บาทต่อชิ้น*** ที่สินค้าที่ขายจำนวน 600 ชิ้น)

***ต้นทุนการผลิตคงที่ 100 บาทต่อชิ้น คำนวณจากค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ต่อปีจำนวน 100,000 บาทหารด้วยปริมาณการผลิตที่ระดับกำลังการผลิตปกติ 1,000 ชิ้นต่อปี

(3) ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้า 40,000 บาท (ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ต่อปีจำนวน 100,000 บาท หักด้วยค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ส่วนที่ถูกปันเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 60,000 บาท (จากข้อ 2))

รวมต้นทุนขาย (1) + (2) + (3) = 130,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้าที่ผลิตภายใต้ระดับกำลังการผลิตปกติที่ 1,000 ชิ้น ดังนั้นหากมีสินค้าที่ผลิตได้เพียง 600 ชิ้น จะมีต้นทุนการผลิตคงที่ต่อหน่วยที่ขึ้นละ 100 บาท (คำนวณจากค่า-

ใช้จ่ายในการผลิตคงที่จำนวน 100,000 บาทต่อปี หารด้วยหน่วยผลิต 1,000 ชิ้น ที่ระดับกำลังการผลิตปกติ) หรือคิดเป็นจำนวนเงิน 60,000 บาท สำหรับค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน



40,000 บาท (คำนวณจากส่วนที่เหลือจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ไปเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 60,000 บาท จากค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ทั้งหมดต่อปีจำนวน 100,000 บาท) ซึ่งผลดังกล่าวเป็นส่วนต่างที่เกิดจากระดับการผลิตจริงที่แตกต่างไปจากระดับกำลังการผลิตปกติ โดยค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 40,000 บาท ดังกล่าว จะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุน²⁰

หากเปรียบเทียบระหว่างบริษัท X และบริษัท Y จะสามารถเห็นความแตกต่างของตัวชี้วัดกำไรของทั้งสองบริษัทนี้ไม่ยาก หากสมมติว่าบริษัท X มีรายการธุรกรรมการค้ากับคู่ค้าที่เป็นกิจการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกันและมีความเป็นอิสระต่อกัน ในขณะที่บริษัท Y

ขายสินค้า X ให้กับบริษัทในเครือเดียวกันที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน ในกรณีเช่นนี้หากบริษัท Y เป็นบริษัทที่ถูกตรวจสอบภาษี (Targeted company) และหากอัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายที่ร้อยละ 8 (อ้างอิงอัตรากำไรสุทธิของบริษัท X - ข้อมูลจากแผนภาพที่ 3) ถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบกำไรของบริษัท Y ซึ่งมีอัตราขาดทุนสุทธิต่อยอดขายจริงที่ร้อยละ 38 (ข้อมูลจากแผนภาพที่ 4) และผลจากการเปรียบเทียบกำไรสุทธิของทั้งสองบริษัท อาจเป็นเหตุให้มีข้อสงสัยในการถ่ายโอนกำไรกัน อาจถูกพิจารณาปรับปรุงรายการกำไรสุทธิของบริษัท Y โดยปรับเพิ่ม กำไรอีกเป็นจำนวน 54,600 บาท เพื่อให้มีอัตรากำไรสุทธิเท่ากับอัตรากำไรสุทธิของบริษัท X (ดังแสดงในแผนภาพที่ 6)

แผนภาพที่ 6

การปรับปรุงรายการกำไรขาดทุนของบริษัท Y

รายได้จากการขายในปี พ.ศ. 2563 จำนวน	120,000 บาท
อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายของบริษัท X ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบ (เนื่องจากเป็นกิจการที่มีรายการธุรกรรมกับคู่ค้าที่มีความเป็นอิสระต่อกัน)	ร้อยละ 8
กำไรสุทธิของบริษัท Y ที่ควรจะเป็น	9,600 บาท
ขาดทุนสุทธิจริงในปี พ.ศ. 2563 ของบริษัท Y (ข้อมูลจากแผนภาพที่ 4)	(45,000) บาท
กำไรสุทธิที่ควรจะเป็นของบริษัท Y ที่อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขายที่ร้อยละ 8	9,600 บาท
กำไรสุทธิของบริษัท Y ที่จะถูกปรับเพิ่มจำนวน	54,600 บาท

²⁰ ดูหมายเหตุข้อ 3 (อ้างอิงอ้างอิง IAS No.2 ย่อหน้าที่ 38)



6. วิธีการปฏิบัติกรณีบริษัทมีระดับการผลิตจริงแตกต่างไปจากระดับกำลังการผลิต และรายการพิเศษในกฎบัญชีฉบับใหม่

กรณีที่ระดับการผลิตมีความแตกต่างกัน การเปรียบเทียบตัวชี้วัดกำไรในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) จะมีวิธีพิจารณาความแตกต่างนี้อย่างไร รายการกำไรขาดทุนของบริษัท Y ตามที่แสดงในแผนภาพที่ 4 เป็นการแสดงรายการกำไรขาดทุนตามมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 (IAS No.2) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งได้ระบุว่าค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันเป็นต้นทุนสินค้า เช่นกรณีเกิดความแตกต่างของปริมาณการผลิตที่ผลิตได้จริงกับปริมาณการผลิตในระดับกำลังการผลิต ค่าใช้จ่ายส่วนที่ไม่ถูกปันส่วนไปเป็นต้นทุนสินค้าให้รับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น อย่างไรก็ตามส่วนสำคัญในการพิจารณาต่อมาคือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากความแตกต่างในปริมาณการผลิตและไม่ได้ถูกปันส่วนเป็นต้นทุนสินค้านี้ดังกล่าวสามารถเป็นรายการจากการดำเนินงานและรวมแสดงอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานที่จะใช้เป็นตัว

ชี้วัดกำไรตามวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมได้หรือไม่ โดยการพิจารณาในเรื่องนี้ให้อ้างอิงแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเรื่องรายการปกติของต้นทุนสินค้า (รายละเอียดในข้อ 2.2) และเรื่องระดับกำลังการผลิตปกติ (รายละเอียดในข้อ 2.4)

ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่บริษัทมีระดับกำลังการผลิตปกติอยู่ที่ 1,000 ชิ้น แต่บริษัทผลิตสินค้าได้เพียง 600 ชิ้น เนื่องจากมีการลดปริมาณความต้องการของสินค้าในตลาดอย่างมีสาระสำคัญ ความผันแปรหรือความแตกต่างจากระดับกำลังการผลิตปกติดังกล่าวถือเป็นความผันแปรที่อยู่นอกช่วงการผันแปรปกติ (ช่วงการผันแปรในระดับการผลิตที่ถือว่าปกติคือช่วงระดับการผลิตที่ได้ประมาณการไว้) ดังนั้น ผลที่เกี่ยวข้องจากความผันแปรดังกล่าวคือ จำนวนค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ถูกปันส่วนเป็นต้นทุนสินค้า เนื่องจากจำนวนสินค้าที่ผลิตได้มีระดับต่ำกว่าระดับปกติมาก ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นรายการจากการดำเนินงานที่ปกติและไม่สามารถรวมเป็นรายการกำไรจากการดำเนินงาน เพื่อหาตัวชี้วัดกำไรในแนวทางวิธีปฏิบัติของวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมได้ ถึงแม้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะรับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น



ก็ตาม (อ้างอิงข้อ 4 ในบทความนี้)

ทฤษฎีบัญชีสมัยปัจจุบันมีแนวโน้มไม่สนใจ “งบกำไรขาดทุนแบบหลายชั้น” อาจเนื่องจากแนวคิดของการวิเคราะห์งบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet approach) ที่มองว่าการเพิ่มขึ้นของมูลค่ากิจการเมื่อมีการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ แสดงว่ามูลค่าของกิจการเพิ่มขึ้น ทำให้ความสำคัญของกำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงาน กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมปกติที่เป็นแนวคิดของ “งบกำไรแบบขาดทุนแบบหลายชั้น” หมดความสำคัญลง²¹ เรื่องดังกล่าวกระทบกับแนวคิด “รายการพิเศษ”²² ด้วยเช่นกัน โดยการแสดงรายการพิเศษในงบกำไรขาดทุนหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ที่แต่ก่อนเคยมีแต่ปัจจุบันได้ถูกยกเลิกไปนั้น²³ เนื่องจากเหตุผลว่า “รายการพิเศษเป็นผลมาจากความเสี่ยงที่มีโอกาสเกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจเป็นปกติ”²⁴ ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องแสดงรายการพิเศษดังกล่าวเป็นหัวข้อแยกต่างหาก²⁵

²¹ NPAE ยอมรับงบกำไรขาดทุนแบบหลายชั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 42.2.3.2) แต่ IAS ยอมรับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (อ้างอิง IAS ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 85)

²² IAS No.8 (1993 version) รายการพิเศษคือ “รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนไปจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการและไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นประจำหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย” แต่ปัจจุบันไม่มีการแสดงรายการพิเศษแล้ว

²³ อ้างอิง IAS ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ 87

²⁴ อ้างอิง BC para 60 IAS No.1

²⁵ อ้างอิง BC para 56 IAS No.1

7. วิธีการปฏิบัติกรณีบริษัทมีระดับการผลิตจริงแตกต่างจากระดับกำลังการผลิตและการนำวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) มาใช้

อย่างไรก็ตามเรื่องดังกล่าวเป็นมุมมองของ IFRS เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทั่วไปในการจัดทำงบการเงิน แต่มุมมองของภาษีอากรการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน จำเป็นต้องนำแนวคิด “รายการพิเศษ” มาใช้ เพื่อให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของเจ้าหน้าที่ในการเปรียบเทียบการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันตามวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น แตกต่างจากวัตถุประสงค์ทั่วไปของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้นเพื่อให้ข้อมูลมีความสามารถในการเปรียบเทียบรายการธุรกรรมการค้ากับคู่ค้าที่



เป็นกิจการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกันและกิจการที่มีความเป็นอิสระต่อกันได้นั้น เราอาจต้องพิจารณาตามมาตรฐานการบัญชีชุดเดิมฉบับที่ 8 ว่า “ผลต่างจากกำลังการผลิตควรถือเป็นรายการพิเศษ และไม่ควรนำมารวมในรายการกำไรจากการดำเนินงาน”

แนวทางปฏิบัติระบุว่า “รายการพิเศษ” ไม่ควรถูกรวมในตัวชี้วัดกำไรสุทธิ หากระดับการผลิตจริงแตกต่างจากระดับกำลังผลิตปกติ รายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจะถือเป็น “รายการพิเศษ” ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้า จะต้องไม่นำมารวมในตัวชี้วัดกำไรสุทธิ แนวคิดดังกล่าวสอดคล้องกับคำชี้แจงในแนวทางปฏิบัติว่า “ตัวชี้วัดกำไรสุทธิอาจมีความอ่อนไหวมากกว่ากำไรขั้นต้นหรืออัตรากำไรขั้นต้นเนื่องจากผลกระทบของความแตกต่างของระดับการผลิต”²⁶

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติถือเป็นเรื่องยากมากที่จะมีข้อมูลตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่เหมาะสมสามารถเปรียบเทียบกันได้จากกิจการที่มีความเป็นอิสระต่อกันและในระดับการผลิตที่เท่ากัน เพื่อใช้ในการเปรียบเทียบรายการธุรกรรมของกิจการหรือนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน

หากไม่มีข้อมูลดังกล่าวแล้ว จะไม่สามารถเปรียบเทียบตัวชี้วัดกำไรสุทธิ เพื่อประเมินความเหมาะสมของการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันได้ เพราะฉะนั้น “การวิเคราะห์เปรียบเทียบตัวชี้วัดกำไรในวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอาจนำมาใช้เปรียบเทียบกันไม่ได้ หากกิจการที่นำมาเปรียบเทียบกันนั้นมีระดับการผลิตที่แตกต่างกัน” (อ้างอิงตัวอย่างที่ 3 ในแนวทางปฏิบัติเรื่อง ผลกระทบของความแตกต่างของระดับการผลิตของผู้ผลิต)

8. ตัวอย่างประกอบแสดงระดับการผลิต

กั๊อตราร้อยละ 60 ของบริษัท Y

แผนภาพที่ 7 แสดงกราฟของสถานการณ์ในบริษัท Y ณ ระดับการผลิตจริงที่อัตราร้อยละ 60 ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ถูกปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 60,000 บาท และส่วนที่เหลือที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 40,000 บาท ต้นทุนการผลิตของสินค้าทั้งต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ของการผลิตสินค้าที่จำนวน 600 ชิ้น คิดเป็นจำนวนเงินรวม 90,000 บาท (ต้นทุนในการผลิตผันแปร

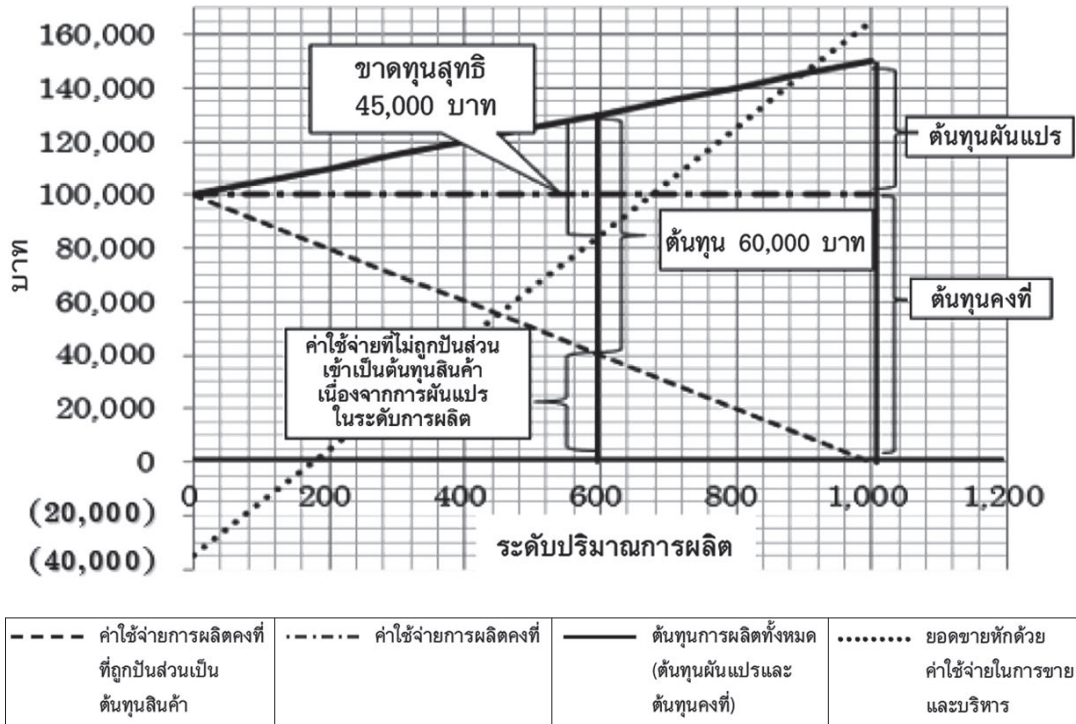
²⁶ อ้างอิง Illustration 3 Effect of a difference in manufacturers' capacity Utilization of ANNEX 1 TO CHAPTER II: SENSITIVITY OF GROSS AND NET PROFIT INDICATORS.



จำนวน 30,000 บาท และต้นทุนในการผลิต
คงที่จำนวน 60,000 บาท) และบริษัท Y

จะมีขาดทุนสุทธิเป็นจำนวนเงิน 45,000 บาท
(ตามแผนภาพ ที่ 4)

แผนภาพที่ 7



จากแผนภาพที่ 7 ภายใต้ระดับการผลิต
ที่อัตราร้อยละ 60 (จำนวนสินค้าที่ผลิตได้
600 ชิ้น) จะมีค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูก
ปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 40,000 บาท
และมีค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ถูกปันเข้า
เป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 90,000 บาท (จาก
ต้นทุนผลิตผันแปรจำนวน 30,000 บาท และ
ต้นทุนผลิตคงที่ส่วนที่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุน
สินค้าจำนวน 60,000 บาท) หากปฏิบัติ

ตามแนวทางปฏิบัติในทางบัญชีสำหรับรายการ
พิเศษและรายการที่ไม่ได้เกิดเป็นประจำภายใต้
การดำเนินงานตามปกติ รายการค่าใช้จ่าย
ที่เกี่ยวข้องภายใต้ระดับการผลิตที่ต่ำกว่าปกติ
จะไม่สามารถแสดงรวมเป็นรายการกำไรจาก
การดำเนินงานได้ ดังนั้นรายการกำไรขาดทุน
ของบริษัท Y ที่ปรับปรุงให้เป็นรายการกำไร
จากการดำเนินงานปกติจะแสดงได้ตาม
แผนภาพที่ 8



แผนภาพที่ 8 บริษัท Y – รายการกำไรขาดทุนที่ไม่รวมค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้า

	บาท	อัตราส่วนต่อยอดขาย (ร้อยละ)
รายได้จากการขาย	120,000	100%
ต้นทุนขาย	(90,000)	75%
กำไรขั้นต้น	30,000	25%
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	35,000	29%
ขาดทุนสุทธิ	(5,000)	-4%
รายการพิเศษ ;		
ค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้า	40,000	33%
ขาดทุนสุทธิหลังจากรายการพิเศษ	(45,000)	-37%

จากแผนภาพที่ 8 หลังจากปรับปรุงรายการกำไรขาดทุนของบริษัท Y โดยแยกรายการพิเศษที่เป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้าออกจากรายการกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน จะเห็นว่าบริษัทมีขาดทุนสุทธิจากการดำเนินงานปกติจำนวน 5,000 บาท หรือคิดลบที่อัตราร้อยละ 4 ซึ่งถือเป็นตัวชี้วัดกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามเมื่อเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของบริษัท Y กับบริษัท X (ข้อมูลของบริษัท X แสดงในแผนภาพที่ 3) บริษัท Y จำเป็นต้องปรับปรุงรายการขาดทุนสุทธิจริงจากการดำเนินงานจากอัตราขาดทุนร้อยละ 4 มาเป็นที่อัตรากำไรสุทธิร้อยละ 8 ตามบริษัท X หรือไม่

ในแนวทางปฏิบัติระบุว่าตัวชี้วัดกำไรสุทธิตามวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมมีความอ่อนไหวต่อความแตกต่างของระดับการผลิต ดังนั้น จึงเป็นไปได้ยากหรือเป็นไปได้ที่จะปรับปรุงอัตรากำไรหรือขาดทุนของบริษัท Y ให้เท่ากับบริษัท X หากทั้งสองบริษัทมีระดับการผลิตที่แตกต่างกัน และบริษัท Y จะดำเนินธุรกิจผลิตสินค้าต่อไปทั้งที่เกิดขาดทุนขั้นต้นและขาดทุนจากการดำเนินงานเพื่ออะไร

9. เหตุใดบริษัทผู้ผลิตยังคงดำเนินการผลิตแม้ในระดับการผลิตที่ต่ำกว่าระดับกำลังการผลิตปกติ

ในปัจจุบันมีบริษัทผู้ผลิตจำนวนมากที่



ดำเนินงานในระดับการผลิตที่ต่ำกว่าระดับกำลังการผลิตปกติ เช่นที่อัตราร้อยละ 60 ซึ่งจะคล้ายกับกรณีของบริษัท Y ที่มีผลการดำเนินงานขาดทุน ดังแสดงในแผนภาพที่ 4 เนื่องจากบริษัท Y มีระดับการผลิตจริงที่อัตราร้อยละ 60 ซึ่งต่ำกว่าระดับกำลังการผลิตปกติ บริษัทจึงมีค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกปันเข้าเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 40,000 บาท (จากแผนภาพที่ 5) ที่รับรู้เป็นรายการค่าใช้จ่ายประเภทต้นทุนจากการขายสินค้า จึงทำให้บริษัท Y มีขาดทุนขั้นต้นที่จำนวน 10,000 บาท (หรืออัตราติดลบร้อยละ 8 ของยอดขาย) หรืออาจกล่าวได้ว่าบริษัทมียอดขายต่ำกว่าต้นทุนและค่าใช้จ่าย (จากข้อมูลในแผนภาพที่ 4) แต่เหตุผลที่บริษัท Y ยังคงดำเนินธุรกิจต่อไปแม้ในระดับการผลิตจริงที่ต่ำกว่าระดับกำลังการผลิตปกติมาก เนื่องจากทราบได้ที่บริษัทยังคงมีกำไรผันแปร (หรือกำไรส่วนเกิน) อยู่ การดำเนินธุรกิจต่อไปจึงมีประโยชน์มากกว่า การที่บริษัทหยุดผลิตหรือหยุดดำเนินการ

²⁷ บางครั้งเรียกว่าระบบต้นทุนผันแปร (variable costing) เนื่องจากต้นทุนทางตรงสามารถระบุได้ว่าเป็นของสินค้าใดซึ่งคล้ายกับต้นทุนผันแปร

²⁸ บางครั้งเรียกว่าต้นทุนเต็ม (full costing) เนื่องจากต้นทุนผลิตที่เกิดขึ้นจากการผลิตทั้งหมดของสินค้าซึ่งมีทั้งต้นทุนทางตรงและทางอ้อม

²⁹ การดำเนินงานตามปกติของผู้ผลิตจะไม่รวมกิจกรรมที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นปกติอย่างเช่น กำไรจากการขายหลักทรัพย์เพื่อค่า

³⁰ กำไรผันแปรคือกำไรที่คำนวณจากรายได้หลังหักต้นทุนผันแปร และกำไรสุทธิจากการดำเนินงานคำนวณจากกำไรผันแปรหักด้วยต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายคงที่

³¹ ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารไม่ใช่ค่าใช้จ่ายคงที่ทั้งหมด แต่ในบทความนี้ไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเพื่อให้ง่ายต่อความเข้าใจ

ด้วยเหตุนี้วิธีการบัญชีต้นทุนทางตรง²⁷ จึงมีความสำคัญสำหรับใช้ในการวิเคราะห์ในการดำเนินธุรกิจมากกว่าการบัญชีต้นทุนรวม²⁸ (ต้นทุนในการผลิตรวมถึงต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม) กำไรผันแปร (หรือกำไรส่วนเกิน) ที่เกิดหลังจากรายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนผันแปร (ต้นทุนทางตรง) จึงมีความสำคัญในการวิเคราะห์โครงสร้างการทำกำไรจากการดำเนินงานตามปกติ²⁹ ของบริษัทผู้ผลิต และหลังจากหักกำไรผันแปรด้วยต้นทุนคงที่ กำไรส่วนที่เหลือจึงเป็นกำไรสุทธิของกิจการ³⁰

จากแผนภาพที่ 4 และแผนภาพที่ 8 บริษัท Y มีขาดทุนสุทธิจำนวน 45,000 บาท ในทางตรงข้ามหากบริษัท Y หยุดดำเนินการ บริษัท Y จะมีขาดทุนสุทธิเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 135,000 บาท (คำนวณจากค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่จำนวน 100,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร 35,000 บาท³¹)

การบัญชีต้นทุนรวม (ต้นทุนทางตรงและ



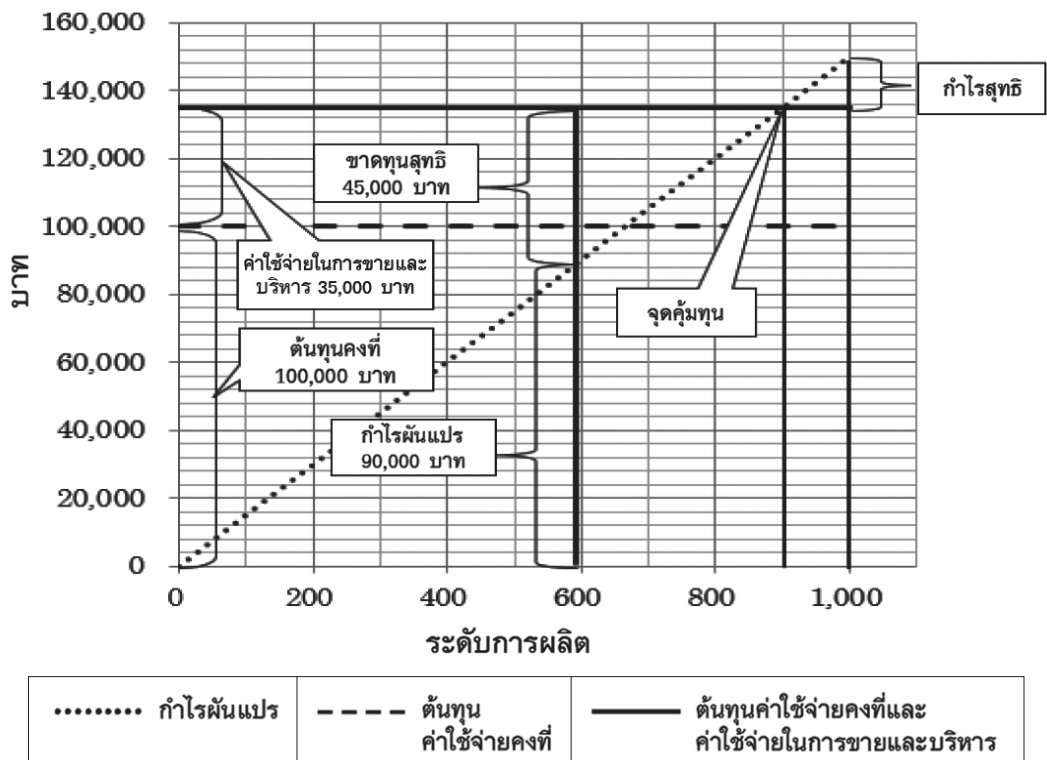
ต้นทุนทางอ้อม) จะไม่แสดงกำไรผันแปร ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการบัญชีต้นทุนรวมไม่ได้เอื้อประโยชน์ต่อการวิเคราะห์เพื่อวางแผนทางธุรกิจ เช่นการวางแผนการผลิต³²

10. บทสรุป

ด้วยเหตุผลทางเศรษฐกิจ บริษัท Y ยังคงดำเนินกิจการเพื่อผลิตสินค้า ถึงแม้ว่าบริษัทจะขาดทุนจากการมีรายได้จากการขายต่ำกว่า

ต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งหมด แต่หากบริษัทยังมีความสามารถในการทำกำไรผันแปร (หรือกำไรส่วนเกิน) จากการดำเนินธุรกิจได้อยู่ บริษัทจึงไม่ควรเลือกที่จะหยุดผลิตหรือหยุดการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตามจากแผนภาพที่ 4 กำไรขั้นต้นที่ติดลบ (หรือผลขาดทุนขั้นต้น) อาจทำให้บริษัทไม่มีความมั่นคงทางธุรกิจหากเป็นเช่นนี้ในระยะยาว เนื่องจากบริษัทจะประสบปัญหาสภาพคล่องทางการเงินในที่สุด

แผนภาพที่ 9 สถานการณ์ของบริษัท Y ภายใต้วิธีต้นทุนทางตรง (Direct costing)



³² การบัญชีต้นทุนรวม (Absorption costing) บางครั้งเรียกว่าต้นทุนเต็ม (full costing) คำนวณโดยรวมต้นทุนผลิตคงที่ที่เข้าไปในต้นทุนผลิต เมื่อใดสินค้าที่ผลิตไม่สามารถขายได้และต้องยกไปในปีหน้า ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ก็จะถูกยกไปเป็นต้นทุนสินค้าปีหน้าด้วยเช่นกัน จึงไม่มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น โดยหลักการนี้ยังคงมีข้อโต้แย้งหลายประการสำหรับการนำไปใช้ในการวิเคราะห์เพื่อตัดสินใจทางธุรกิจ



แผนภาพที่ 9 แสดงภาพของบริษัท Y ซึ่งมีระดับการผลิตที่จำนวนหน่วยผลิต 600 ขึ้น 900 ขึ้น และ 1,000 ขึ้น ณ จุดที่มีระดับการผลิตสินค้าจำนวน 1,000 ขึ้น บริษัทจะมีกำไรผันแปร (หรือกำไรส่วนเกิน) เป็นจำนวนเงิน 150,000 บาท (คำนวณจากรายได้จากการขายจำนวน 200,000 บาท หักด้วยต้นทุนผันแปรจำนวน 50,000 บาท) และกำไรผันแปรนี้ยังคงเพียงพอสำหรับรองรับต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่อีกจำนวน 100,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารจำนวน 35,000 บาท ดังนั้นบริษัทจะมีกำไรสุทธิเป็นจำนวน 15,000 บาท (คำนวณจากกำไรผันแปรจำนวน 150,000 บาท หักด้วยต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารจำนวน 135,000 บาท) หากเปรียบเทียบกับการที่บริษัทมีระดับการผลิตสินค้าที่จำนวน 900 ขึ้น บริษัทจะมีรายได้จากการขายเป็นจำนวนเท่ากับต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิต (รวมต้นทุนการผลิตผันแปรและต้นทุนการผลิตคงที่) ทั้งหมดพอดี โดยเรียกระดับการผลิตนี้ว่า “จุดคุ้มทุน” ซึ่งไม่ก่อให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุน

ตามหลักการบัญชี รายได้ ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายจะรับรู้ภายใต้หลักเกณฑ์คงค้าง ไม่ใช่

เกณฑ์เงินสด ซึ่งจำนวนเงินตามหลักเกณฑ์คงค้างดังกล่าวจะต้องมีการรับชำระด้วยเงินสด ในที่สุดหมายถึงมีทั้งกระแสเงินสดเข้าและกระแสเงินสดออกจากกิจการ ณ ระดับการผลิตที่ก่อให้เกิดจุดคุ้มทุน จะไม่ส่งผลให้เกิดปัญหาต่อการดำรงอยู่ของกิจการทั้งในระยะสั้นและระยะยาว หากอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่เงินไม่เฟ้อ

จากแผนภาพ ณ ระดับการผลิตสินค้าที่ 600 ขึ้น บริษัทจะมีกำไรผันแปรจำนวน 90,000 บาท ซึ่งไม่สามารถรองรับต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (จำนวนรวม 135,000 บาท) ได้ บริษัทจึงมีผลขาดทุนสุทธิเป็นจำนวน 45,000 บาท อย่างไรก็ตามหากบริษัท Y หยุดดำเนินการผลิตและไม่มีรายได้จากการขาย บริษัท Y จะมีผลขาดทุนสุทธิเป็นจำนวนเงิน 135,000 บาท จากสถานการณ์ที่ต่างกันดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ากรณีที่บริษัทมีระดับการผลิตที่ 600 ขึ้น จะมีผลขาดทุนสุทธิเป็นจำนวนที่น้อยกว่ากรณีที่บริษัทหยุดดำเนินการผลิตและไม่มีรายได้จากการขาย อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทมีกำไรผันแปร (หรือกำไรส่วนเกิน) ที่ไม่เพียงพอที่จะสามารถรองรับต้นทุนและค่าใช้จ่ายคงที่ได้ จึงอาจ



ส่งผลกระทบต่อค่าดำรงอยู่ของกิจการในระยะยาว ตัวอย่างเช่น หากค่าใช้จ่ายคงที่จำนวน 100,000 บาทเป็นค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรต่อปี โดยมีระยะเวลาในการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นเวลา 5 ปี ค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นรายการค่าใช้จ่ายในแต่ละปีจะไม่มีรายการกระแสเงินสดออกจากกิจการแต่อย่างใด แต่ทุกปีบริษัทสามารถประหยัดภาษีจากการมีรายการค่าใช้จ่ายดังกล่าว หรืออาจกล่าวได้ว่าบริษัทสามารถสะสมเงินสดจำนวน 100,000 บาทต่อปีไว้ได้ เมื่อครบ 5 ปี บริษัทสามารถซื้อเครื่องจักรใหม่ในราคา 500,000 บาทได้ (ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรทำหน้าที่สะสมเงินในการทำธุรกิจให้กับกิจการในอนาคตได้) แต่หากกำไรผันแปร (หรือกำไรส่วนเกิน) มีไม่เพียงพอที่จะรองรับค่าใช้จ่ายคงที่ได้ หมายความว่าบริษัทอาจจะประสบปัญหาขาดสภาพคล่องได้เมื่อถึงระยะเวลาหนึ่ง

ในสถานการณ์ของบริษัท Y ที่มีระดับการผลิตต่ำกว่าระดับกำลังผลิตปกติที่ 1,000 ชิ้น และหากรายการกำไรขาดทุนของบริษัท Y จำเป็นต้องมีการปรับปรุงเพื่อให้มีตัวชี้วัดกำไรที่อัตราร้อยละ 8 เช่นเดียวกับของบริษัท X ที่มีระดับการผลิตปกติที่ 1,000 ชิ้น จะทำให้

บริษัท Y ยิ่งประสบปัญหาขาดสภาพคล่องด้านการเงิน หากสถานการณ์เป็นไปตามที่กล่าวข้างต้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินการกำหนดราคาโอนในรายการธุรกรรมระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งอาจจำเป็นต้องมีการปรับปรุงรายการกำไรขาดทุนของบริษัทที่ถูกตรวจสอบ สถานการณ์ดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อให้บริษัทประสบปัญหาสภาพคล่องทางการเงิน

การนำวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) มาใช้เป็นตัวชี้วัดกำไรที่อัตราร้อยละ 8 (ตัวเลขอาจดูเหมือนจะไม่สูงมากนัก) กับบริษัทที่มีเงื่อนไขเดียวกัน แต่มีระดับการผลิตที่แตกต่างกัน เช่นกรณีที่มียกระดับการผลิตที่อัตราร้อยละ 60 เมื่อรายการกำไรขาดทุนถูกปรับปรุงให้มีกำไรที่อัตราร้อยละ 8 (หรือที่จำนวนกำไร 9,600 บาท) จะทำให้มีกำไรเพิ่มขึ้นจำนวน 54,600 บาท (หรือร้อยละ 46 ของยอดขาย³³) หรือถึงแม้จะแยกรายการค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ถูกบันทึกเป็นต้นทุนสินค้าออกจากกำไรจากการดำเนินงานแล้วก็ตาม (ข้อมูลจากแผนภาพที่ 8) การปรับปรุงรายการกำไรขาดทุนจากที่มี

³³ อ้างอิงข้อ 5 (แผนภาพที่ 6) ในบทความนี้ บริษัท Y มียอดขาย 120,000 บาท หากถูกปรับปรุงกำไรสุทธิเพิ่มจำนวน 54,600 บาท ($54,600/120,000 = 46\%$)



ผลขาดทุนจากการดำเนินงานปกติจำนวน 5,000 บาท เป็นให้มีกำไรจากการดำเนินงานจำนวน 9,600 บาท (หรือที่อัตรากำไรร้อยละ 8) จะทำให้ต้องมีการปรับกำไรเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 14,600 บาท (หรืออัตราร้อยละ 12.40 ของยอดขาย³⁴) ซึ่งถือเป็นอัตราที่ค่อนข้างสูงสำหรับการดำเนินธุรกิจซึ่งเป็นไปได้ยากมาก ดังนั้นในระยะเวลาอันสั้น บริษัทจำเป็นต้อง

ต้องมีแผนกลยุทธ์ทางธุรกิจเพื่อรองรับการเติบโตที่เหมาะสม เช่น แผนการขยายตลาด แผนการลดต้นทุนและค่าใช้จ่าย แผนการปรับปรุงกระบวนการผลิต แผนการพัฒนาสินค้ารุ่นใหม่ **เพื่อความเติบโตของกิจการที่ไม่เพียงแต่กิจการจะเป็นผู้ผลิตรายใหญ่ที่สร้างรายได้ แต่ยังช่วยเรื่องของการจ้างแรงงานภายในประเทศมากขึ้น**



³⁴ อ้างอิงข้อ 5 (แผนภาพที่ 8) ในบทความนี้ บริษัท Y เมื่อนำผลต่างจากระดับการผลิตหรือค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนที่ไม่ถูกบันทึกเป็นต้นทุนสินค้าจำนวน 40,000 บาท ออกจากกำไรจากการดำเนินงาน ทำให้มีผลขาดทุนจำนวน 5,000 บาท หากใช้ตัวชี้วัดที่ 8% บริษัทต้องผลิตให้ได้กำไร 9,600 บาท ($120,000 \times 8\%$) จึงต้องมีการปรับกำไรเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 14,600 บาท ($9,600 - (-5,000)$) หรือคิดเป็นอัตรากำไรเพิ่มขึ้น 12.40% ($14,600/120,000$) ของยอดขาย