

บทที่ 5 สรุปผลการศึกษา

การศึกษาเรื่องแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ในเขตภาคเหนือของประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ในเขตภาคเหนือของประเทศไทย โดยการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้ศึกษาโดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกเจ้าหน้าที่ ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับด้านบัญชีและภาษีอากรของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยกำหนดตัวอย่างจากกลุ่มธุรกิจที่มีการลงทุนมากที่สุด คือ กลุ่มอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ โดยเลือกสัญชาติญี่ปุ่น สัญชาติเกาหลี และสัญชาติสวิสเซอร์แลนด์ รวมทั้งสิ้น 5 ราย รวมถึงการศึกษาเก็บรวบรวมข้อมูลจากเอกสารวิชาการซึ่งได้มาจากหน่วยงานต่าง ๆ เช่น กรมศุลกากร กรมส่งเสริมการลงทุน อุตสาหกรรม สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ธนาคารพาณิชย์ หนังสือ ตำราทางวิชาการ วารสารและแบบฟอร์มเอกสารที่เกี่ยวข้อง ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาในครั้งนี้เพื่อเป็นแนวทางให้นิติบุคคลต่างประเทศสามารถปฏิบัติงานด้านการบัญชีและภาษีอากรตามกฎหมายไทยได้อย่างถูกต้อง

5.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาพบว่าแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ ในเขตภาคเหนือของประเทศไทย มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาอยู่ 5 ส่วนหลักคือ

- การจัดตั้งบริษัทและโครงสร้างองค์กรของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ
- การดำเนินงานด้านบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลต่างประเทศ
- การจัดทำรายงานทางการเงินของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ
- การดำเนินงานด้านภาษีอากรของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ
- ประเด็นสำคัญในการดำเนินงานของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ

การจัดตั้งบริษัทและโครงสร้างองค์กรของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ

การจัดตั้งบริษัทนั้นอันดับแรกจะต้องขอใบทะเบียนพาณิชย์เพื่อใช้ในการประกอบธุรกิจที่สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า และพิจารณาลักษณะของธุรกิจว่าเข้าข่ายบัญชีท้าย 3 บัญชีของพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. 2542 หรือไม่ หากเข้าข่ายจะต้องขอ

อนุญาตการประกอบธุรกิจ ซึ่งการขออนุญาตประกอบธุรกิจจะต้องจัดเตรียมเอกสารหลัก 3 ส่วน คือ แบบคำขอรับใบอนุญาตประกอบธุรกิจ หลักฐานและเอกสารประกอบธุรกิจ (ต.2) และ รายละเอียดประกอบคำขอ หลังจากนั้นหากประสงค์ที่จะจัดตั้งสำนักงานในเขตนิคมอุตสาหกรรม ก็จะต้องขออนุญาตการใช้ที่ดินและประกอบกิจการในเขตนิคมอุตสาหกรรม โดยยื่นเอกสารขออนุญาตที่ศูนย์บริการเบ็ดเสร็จครบวงจร (OSS) สำนักงานใหญ่ หรือสำนักงานนิคมอุตสาหกรรม แต่ละเขต สำหรับการดำเนินงานของนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ แบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ คือ อำนวยการบริหารงานอยู่ที่สำนักงานใหญ่ และอำนวยการบริหารงานโดยอิสระ ซึ่งรูปแบบการจัดโครงสร้างองค์กรดังกล่าวมีผลต่อธุรกรรมระหว่างสำนักงานสาขาและสำนักงานใหญ่ โดยส่วนใหญ่แล้วการจัดการบริหารงานมีอยู่ 3 แผนก คือ แผนกวิจัยและพัฒนา แผนกการผลิต และแผนกขาย หากอำนวยการบริหารงานอยู่ที่สำนักงานใหญ่ สำนักงานสาขาจะมีหน้าที่เป็นเพียงฐานการผลิตอย่างเดียว ตรงกันข้ามหากมีอำนวยการบริหารงานโดยอิสระ แผนกทั้ง 3 แผนก จะดำเนินงานอยู่ในสำนักงานสาขาแต่ละประเทศ

ผู้บริหารระดับสูงจะได้รับการคัดเลือกมาจากสำนักงานใหญ่ เพื่อสามารถควบคุมและประสานงานได้ดี ส่วนผู้บริหารด้านบัญชีและการเงินจะเป็นผู้บริหารชาวไทย สำนักงานใหญ่จะใช้วิธีการควบคุมด้านบัญชีและการเงิน โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในจากสำนักงานใหญ่ เพื่อป้องกันความเสี่ยงของข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น และดูว่าเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันหรือไม่อย่างไร และให้การปฏิบัติงานเป็นมาตรฐานเดียวกันสำนักงานใหญ่ นอกจากนี้ยังมีการตรวจสอบโดยลูกค้า หากสำนักงานสาขารับจ้างผลิตให้กับลูกค้า เหตุผลที่ลูกค้าต้องการเข้ามาตรวจสอบ คือ ความถูกต้องของการผลิตและที่สำคัญตรวจสอบความลับของข้อมูลในการผลิตไม่ให้ตกไปอยู่ในมือของคู่แข่ง ดังนั้นเพื่อความสะดวกในการดำเนินงาน สำนักงานสาขาจะออกข้อบังคับในการดำเนินงานเพื่อให้เป็นนโยบายในการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อบังคับด้านสมุดและบัญชี จะต้องจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ โดยมีภาษาไทยกำกับ ส่งผลกระทบโดยรวมในการวางระบบการดำเนินงาน

การดำเนินงานด้านบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลต่างประเทศ

การดำเนินงานด้านบัญชีสำหรับสำนักงานสาขาจะใช้ระบบ ERP (Enterprise Resource Planning) ซึ่งเป็นระบบคอมพิวเตอร์เข้าไปควบคุมการทำงานในทุกๆ หน่วยงานของบริษัทและเชื่อมโยงข้อมูลทุกแผนกที่เกี่ยวข้องเข้าสู่ฐานข้อมูลศูนย์กลาง ส่งผลให้ข้อมูลการดำเนินงาน เข้ามารวมในฐานข้อมูลเดียวกัน โดยทุกระบบงานจะเชื่อมต่อกันเป็นแบบ Online Processing ซึ่งเมื่อบันทึกข้อมูล ระบบจะทำการปรับปรุงยอดคงเหลือทันที ระบบ ERP ที่นิยม

ใช้มีอยู่ 2 กลุ่ม กลุ่มแรกคือ ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปของ SAP (Systems Application and Products in Data Processing) กลุ่มที่สองคือ การพัฒนาโปรแกรมขึ้นมาเอง โดยใช้ระบบปฏิบัติการ AS 400 ซึ่งระบบ ERP ที่ใช้กันทั่วไปมีอยู่ 5 องค์กรประกอบ คือ

- ระบบสนับสนุนงานขาย
- ระบบควบคุมดูแลสินค้า
- ระบบสนับสนุนการจัดซื้อ
- ระบบควบคุมการผลิตและการเบิกสินค้า
- ระบบบัญชีการเงิน

แต่การเลือกใช้ระบบใด องค์กรประกอบใดนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะการดำเนินงานของแต่ละสำนักงานสาขา

ธุรกรรมด้านการบัญชีระหว่างสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขา จะขึ้นอยู่กับโครงสร้างขององค์กร โดยทั่วไปจะมีความเกี่ยวข้องในด้านลูกหนี้การค้าและการขายสินค้าบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เข้านี้การค้าต่างประเทศบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และค่าใช้จ่ายเรียกเก็บจากสำนักงานใหญ่ ซึ่งเกิดจากการตกลงร่วมกันระหว่างบริษัทสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขา ได้แก่ การขายสินค้าระหว่างกัน การซื้อวัตถุดิบและเครื่องจักรระหว่างกัน บริการจัดหาและถ่ายทอดเทคโนโลยี สิทธิการใช้สิทธิบัตร และค่าบริการเทคโนโลยี (IT Service) เป็นต้น

การจัดทำรายงานทางการเงินของสาขานิคมุคคต่างประเทศ

การจัดทำรายงานทางการเงินของสำนักงานสาขา จะจัดทำงบการเงินตามกฎหมายไทยเป็นหลัก และทำตามมาตรฐานการบัญชีของไทยทุกประการ โดยผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและแสดงความเห็นต่องบการเงิน หากมีการจัดส่งงบการเงินให้กับทางสำนักงานใหญ่จะต้องมีการแปลเป็นภาษาต่างประเทศ และทำการปรับกระทบยอดกำไรสะสมของมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขา และขั้นตอนสุดท้ายคือ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด ณ วันที่ในงบการเงิน เพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม แต่หากเป็นการใช้เพื่อการบริหารงานภายในบริษัทจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามที่บริษัทกำหนด โดยส่วนใหญ่มีการบริหารความเสี่ยงทางการเงิน คือ การซื้อขายอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า ในช่วงที่มีอัตราแลกเปลี่ยนผันผวน เนื่องจากการดำเนินงานปกติ กำไรและขาดทุนจากการซื้อขายจะหักกลบลบกัน(Offset) และใช้วิธีการจำกัดสกุลเงินต่างชาติในการดำเนินธุรกิจ เพื่อสะดวกในการซื้อขายกับบริษัทต่างชาติ

การดำเนินงานด้านภาษีอากรของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ

เนื่องจากสำนักงานสาขาดังอยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรม จึงใช้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรในเขตส่งออก ดังนั้นการดำเนินงานด้านภาษีอากรของสาขานิติบุคคลต่างประเทศที่นอกเหนือจากการดำเนินงานตามปกติทั่วไป จะต้องยื่นแบบ 2 รายการ คือ ภ.พ. 36 เกี่ยวกับเงินที่จ่ายค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้แก่ต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร และ ภ.ง.ด. 54 ซึ่งบริษัทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (NON-BOI) จะต้องถูกหักเงินกำไรที่จ่ายไปต่างประเทศ โดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10

ประเด็นสำคัญในการดำเนินงานของสาขานิติบุคคลต่างประเทศ

ประเด็นสำคัญในการดำเนินงานของสาขานิติบุคคล คือ การใช้ที่ปรึกษาด้านการบัญชีและภาษีอากร บริการที่สำนักงานสาขาใช้คือ บริการตรวจสอบบัญชี และบริการให้คำปรึกษาด้านกฎหมายบัญชีและภาษีอากร ซึ่งสำนักงานใหญ่จะให้นโยบายการใช้บริการจากบริษัทสำนักงานบัญชีข้ามชาติ (Big 4) บริษัทเดียวกัน เพื่อให้เป็นแนวทางเดียวกันทั้งกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ถัดมาคือการกำหนดราคาโอน ตามคำสั่งของกรมสรรพากร 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 ปัจจัยสำคัญที่จะยืนยันว่าวิธีการกำหนดราคาโอนที่กิจการใช้กำหนดราคา ระหว่างกลุ่มกิจการเดียวกันนั้นมีความเหมาะสมเพียงใดขึ้นอยู่กับหลักฐานและเอกสารที่กิจการจะต้องจัดเตรียมเพื่อแสดงต่อกรมสรรพากรเมื่อถูกเรียกตรวจสอบ สุดท้ายคือ การจัดทำบัญชีของบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หากสำนักงานสาขาใดขอรับการส่งเสริมการลงทุนต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนและประมวลรัษฎากรให้ถูกต้อง

5.2 อภิปรายผล

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ในเขตภาคเหนือของประเทศไทย ของกลุ่มตัวอย่างมี 3 สัญชาติ คือ สัญชาติญี่ปุ่น สัญชาติสวิสเซอร์แลนด์ และสัญชาติเกาหลี พบว่าการลงทุนจากสัญชาติญี่ปุ่นยังเป็นอันดับหนึ่งจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งอยู่ในหมวดอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และเครื่องใช้ไฟฟ้า และส่วนใหญ่เลือกที่จะลงทุนในจังหวัดลำพูน เนื่องจากได้สิทธิประโยชน์ในเขตนิคมอุตสาหกรรมส่งออก ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของนุชศรา ชัยเสถียร (2541) ส่วนการดำเนินงานเกี่ยวกับการกำหนดราคา

โอนตามกฎระเบียบของกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ยังคงต้องใช้ดุลพินิจและศึกษาเพิ่มเติมในการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนจากผู้ปฏิบัติมาก่อน ซึ่งจะต้องใช้ดุลพินิจและศึกษาเพิ่มเติมในการจัดเตรียมอย่างมาก เนื่องจากจะต้องใช้ข้อมูลของกิจการทั้งกลุ่ม ซึ่งแต่ละกิจการกระจายอยู่ในต่างประเทศใช้ภาษาต่างกัน และมาตรฐานการบัญชีภาษีอากรก็แตกต่างกันไป จึงจำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องการศึกษาของสุเทพ ไพฑูรย์ (2548) แต่ผู้ศึกษาพบว่าส่วนใหญ่กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะใช้ที่ปรึกษาจากสำนักงานตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Big 4) โดยบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติเลือกใช้บริการคือ บริษัท ไพร้ซวอเตอร์เฮาส์ กูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด ซึ่งจะเข้ามาวางระบบการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนเพื่อเข้ามาตรวจสอบเอกสารและเพื่อความมั่นใจในการปฏิบัติงาน และความเชื่อถือของสำนักงานใหญ่ ส่วนการปฏิบัติงานด้านบัญชีและภาษีอากรโดยรวมมีลักษณะเหมือนกัน แต่มีเพียงบางประเด็นที่มีลักษณะแตกต่างกัน สามารถอธิบายข้อแตกต่างของแต่ละสัญชาติได้ดังนี้

1. บริษัทสัญชาติญี่ปุ่น การบริหารงานจะรวมอำนาจอยู่ที่สำนักงานใหญ่
2. บริษัทสัญชาติเกาหลี ลักษณะการบริหารงานมีลักษณะผสมผสานระหว่างรวมอำนาจอยู่ที่สำนักงานใหญ่และมีอำนาจโดยอิสระ
3. บริษัทสัญชาติสวีเดน ลักษณะการบริหารงานมีอำนาจโดยอิสระ

ซึ่งลักษณะการบริหารงานนั้นจะมีอิทธิพลต่อการดำเนินธุรกิจ เพราะส่งผลให้เกิดธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขา เนื่องจากทำให้เกิดหน่วยงานภายในของแต่ละสำนักงานสาขานิติบุคคลต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตามขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์และนโยบายของสำนักงานใหญ่ในการเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย

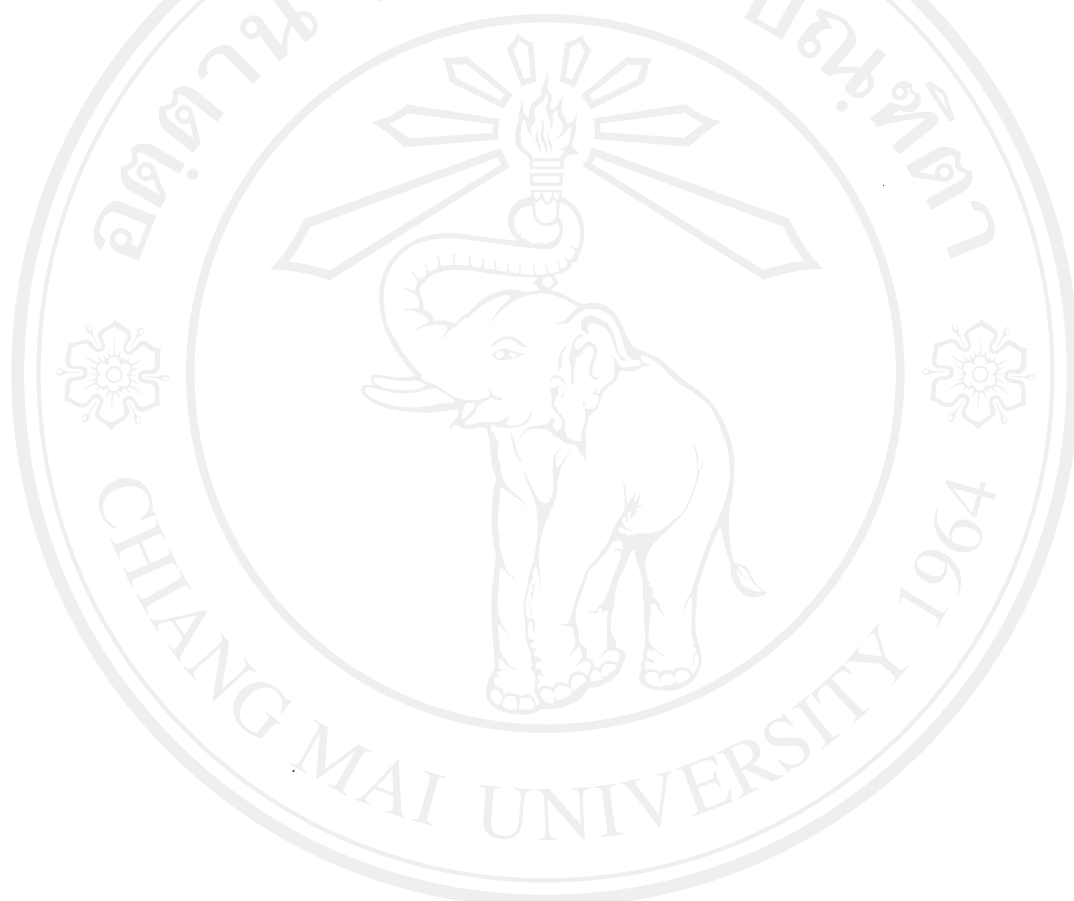
5.3 ข้อเสนอแนะ

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสาขานิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ในเขตภาคเหนือของประเทศไทย มีธุรกรรมใหม่ ๆ เพิ่มมากขึ้น ข้อกฎหมายบางฉบับไม่ชัดเจนในการปฏิบัติงาน การทำความเข้าใจสำหรับผู้ปฏิบัติต้องสอบถามจากผู้ที่เคยปฏิบัติมาก่อน และต้องใช้ที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีอากรจากภายนอก ซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูง

การติดต่อประสานงานกับหน่วยงานภายนอกยังไม่สะดวก เช่น กรณีการที่บริษัทต้องอยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ (The Large Taxpayer Office : LTO) ทำให้เกิดความไม่เข้าใจระหว่างกัน การติดต่อกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของภาครัฐภายนอกจะต้องติดต่อกับศูนย์กลาง เนื่องจากมีผู้เชี่ยวชาญและสามารถตอบคำถามของปัญหาที่เกิดขึ้นได้

อย่างถูกต้อง ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่าควรมีหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องเข้ามาดูแลให้คำปรึกษามากยิ่งขึ้น เพื่อการปฏิบัติงานได้ถูกต้อง และเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการดำเนินธุรกิจ

สำหรับผู้สนใจศึกษา สามารถศึกษาถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับกิจการข้ามชาติ ในรูปแบบอื่นของลงทุนข้ามชาติ ได้แก่ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค การร่วมค้า การผลิตตามใบอนุญาต และการให้สัตปทานในการจำหน่าย เป็นต้น ก็จะช่วยให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานในลักษณะเดียวกันมากยิ่งขึ้น



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University

All rights reserved