

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรม

1. สภาพแวดล้อมที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชี¹⁷

ปัจจัยหลักที่มีอิทธิพลต่อการพัฒนาการทางการบัญชี ประกอบด้วย

1.1 แหล่งเงินทุนภายนอก (External Finance)

1.2 ระบบกฎหมาย (Legal System)

1.3 ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจการเมืองกับประเทศอื่น (Political and Economic Ties with Other Countries)

1.4 ระดับเงินเฟ้อ (Levels of Inflation)

1.5 ขนาดและความซับซ้อนของหน่วยธุรกิจของหน่วยงานและระดับการศึกษา (Size and Complexity of Business Enterprises, and Education)

1.6 วัฒนธรรม (Culture)

1.1 แหล่งเงินทุนภายนอก

การปฏิวัติอุตสาหกรรมที่เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร ส่งผลให้เกิดประเทศที่มั่งคั่งเพิ่มขึ้นจำนวนมาก เมื่อธุรกิจมีการเจริญเติบโต ความต้องการเงินทุนย่อมมีเพิ่มขึ้นด้วย และธุรกิจขนาดกลางเริ่มมีการหาแหล่งเงินทุนมากขึ้น โดยเฉพาะสองประเทศข้างต้น เป็นผลให้รูปแบบการทำธุรกิจเปลี่ยนไป ประการแรก ได้แก่ ความเป็นเจ้าของธุรกิจมีการขยายไปยังกลุ่มคนมากขึ้น เปลี่ยนจากเจ้าของคนเดียวเป็นการมีผู้ถือหุ้นมากขึ้น และประการที่สอง ความเป็นเจ้าของแยกจากผู้บริหารของกิจการ มีการจ้างผู้บริหารมืออาชีพที่มีความรู้ความชำนาญจัดการธุรกิจ ผู้ลงทุนไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานประจำวัน จากภาวะการณ์ เช่นนี้ ข้อมูลทางการบัญชีจึงมีความสำคัญต่อผู้เป็นเจ้าของซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหลายคน ผู้บริหารของกิจการมีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการ ใช้ข้อมูลของผู้ถือหุ้นเป็นเบื้องต้น สำหรับประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ โดยมีการนำเสนอในรายงานประจำปี พร้อมทั้งมีการเปิดเผยข้อมูลจำนวนมาก ข้อมูลเหล่านี้ผู้ลงทุนสามารถนำไปพยากรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ในการตัดสินใจลงทุนได้

¹⁷ ชูศรี เที้ยศิริเพชร, เอกสารคำสอนการบัญชีระหว่างประเทศ (ม.ป.ท., 2545), หน้า 12 – 18.

การบัญชีมีบทบาทเพื่อตอบสนองความต้องการผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งความต้องการดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศ อาทิเช่น ประเทศสวีเดน เนเธอร์แลนด์ เยอรมนี และญี่ปุ่น เป็นต้น มีสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่แหล่งเงินทุนส่วนใหญ่มาจากธนาคารใหญ่ ๆ ไม่กี่แห่ง โดยธุรกิจและธนาคารมีความสัมพันธ์กันมายาวนาน ความต้องการข้อมูลทางการบัญชีของผู้เป็นเจ้าของเงินทุนหรือธนาคาร จะมีลักษณะที่ตรงไปตรงมาและไม่ซับซ้อน โดยนำเสนอผ่านบุคคลหรือการเยี่ยมชมกิจการโดยตรง ผู้ประกอบการมุ่งเน้นเสนอเพื่อสร้างความพอใจแก่เจ้าของทุน การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่มากเท่าสหรัฐอเมริกา มีความระมัดระวังในการตีราคาสินทรัพย์ ในขณะที่ยอดหนี้สินมีมูลค่าสูงเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของธนาคาร ซึ่งแนวปฏิบัตินี้ส่งผลให้เงินปันผลจ่ายให้ผู้เป็นเจ้าของลดลง

สำหรับในประเทศฝรั่งเศสและสวีเดน การบัญชีจะมุ่งเน้นตอบสนองความต้องการของรัฐบาล ซึ่งเป็นผู้มีบทบาทในการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ หน่วยธุรกิจถูกคาดหวังว่าจะต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับนโยบายและแผนเศรษฐกิจระดับมหภาคของรัฐบาล รัฐบาลต้องการให้ความมั่นใจว่าธุรกิจจะมีเงินทุนเพียงพอโดยรัฐบาลอาจให้กู้ยืมหรือลงทุนในกิจการในกรณีที่จำเป็น การบัญชีจึงมุ่งเน้นการนำเสนอเพื่อการตัดสินใจของรัฐบาลซึ่งเป็นผู้วางแผน รูปแบบรายงานทางการเงินจึงมีรูปแบบเดียวกันที่ใช้โดยรัฐบาลในการตัดสินใจ

ความสัมพันธ์ระหว่างธุรกิจและผู้ให้เงินทุนเริ่มเปลี่ยนไป เมื่อแหล่งเงินทุนใหม่เป็นตลาดโลกหรือตลาดการเงินระหว่างประเทศ ความต้องการข้อมูลและความพอใจในการใช้ข้อมูลจึงมีทั้งในประเทศและภายนอกประเทศของแหล่งเงินทุน กิจการที่อาศัยเงินทุนจากต่างประเทศจะต้องเสนอรายงานต่อเจ้าของเงินทุน

โดยสรุปแล้ว แหล่งเงินทุนภายนอก จึงมีผลกระทบต่อการบัญชี ดังนี้

- 1.1.1 แหล่งเงินทุนมาจากใคร
- 1.1.2 จำนวนของผู้ลงทุนและเจ้าหนี้
- 1.1.3 ความสัมพันธ์ของธุรกิจกับเจ้าของทุน
- 1.1.4 ตลาดทุนมีการพัฒนาอย่างไร
- 1.1.5 ขอบเขตของการใช้เงินทุนจากต่างประเทศมากน้อยเพียงใด

1.2 ระบบกฎหมาย

ในทางการบัญชีได้มีการแบ่งกลุ่มประเทศตามลักษณะกฎหมายได้ 2 กลุ่ม ได้แก่

1.2.1 กลุ่มประเทศที่มีการบัญชีเน้นตามกฎหมาย (Legalistic) ได้แก่ ประเทศที่มีระบบกฎหมายที่เรียกว่า ประมวลกฎหมาย (Code Law หรือ Civil Law) ซึ่งระบบนี้จะกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำของพฤติกรรมที่ประชาชนต้องปฏิบัติตาม หลักการบัญชีจะถูกกำหนดเป็นกฎหมาย

แนวปฏิบัติทางการบัญชีมีแนวโน้มที่จะระบุวิธีการและขั้นตอน โดยละเอียด บทบาทหนึ่งเบื้องต้นของการบัญชี จะเป็นการกำหนดจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียให้แก่รัฐบาล ตัวอย่าง ประเทศในกลุ่มนี้ ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส เยอรมันและอาร์เจนตินา เป็นต้น

1.2.2 กลุ่มประเทศที่มีการบัญชีที่ไม่มุ่งเน้นกฎหมาย (Non Legalistic) ได้แก่ ประเทศที่มีระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ซึ่งจะเป็นการระบุว่าสิ่งใดเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมาย トラบใดที่กฎหมายไม่ได้ระบุว่าผิด พลเมืองจะมีเสรีภาพที่จะใช้ดุลยพินิจ มีการพัฒนามาจากการพิพากษาคัดสินในอดีต แนวปฏิบัติทางการบัญชีจึงไม่เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมาย แต่มักกำหนดขึ้นโดยองค์กรภาคเอกชน การบัญชีจึงมีการปรับตัวและก่อให้เกิดการพัฒนาการใหม่ ๆ ขึ้น ตัวอย่าง ประเทศในกลุ่มนี้ ได้แก่ ประเทศสหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

1.3 ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจการเมืองกับประเทศอื่น

วิทยาการทางการบัญชีสามารถนำเข้ามาและส่งออกระหว่างประเทศได้เช่นเดียวกับระบบการเมืองและลัทธิต่าง ๆ การบัญชีจะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน (Similar) สำหรับประเทศที่มีลักษณะเหมือนกัน ตัวอย่างเช่น การบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีอิทธิพลต่อการบัญชีในประเทศแคนาดา เนื่องจากภูมิประเทศใกล้เคียงและมีความผูกพันทางเศรษฐกิจ กิจกรรมในประเทศแคนาดา มีการขายหุ้นทุนและกู้ยืมเงินจากสหรัฐอเมริกาเป็นประจำ การบัญชีของประเทศเม็กซิโกมีลักษณะคล้ายคลึงสหรัฐอเมริกา เนื่องจากเป็นประเทศที่เป็นหุ้นส่วนกัน ประเทศฟิลิปปินส์ซึ่งเคยเป็นประเทศอาณานิคมของสหรัฐอเมริกา ก็มีการบัญชีคล้ายกับสหรัฐอเมริกา และรวมการบัญชีของประเทศอิสราเอลได้รับอิทธิพลจากการบัญชีของสหรัฐอเมริกา เนื่องจากมีความผูกพันทางประวัติศาสตร์และสังคม เป็นต้น

ประเทศที่มีอิทธิพลต่อการบัญชีในโลกนี้อีกแห่งหนึ่ง ได้แก่ สหราชอาณาจักร เนื่องจากประเทศที่เคยเป็นอาณานิคมของอังกฤษได้ยึดถือการบัญชีของสหราชอาณาจักรเป็นต้นแบบ ได้แก่ ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ มาเลเซีย ปากีสถาน อินเดีย และแอฟริกาใต้ เป็นต้น อังกฤษไม่เพียงส่งวิธีการบัญชีไปยังประเทศต่าง ๆ แล้ว ยังมีการส่งนักบัญชีไปปฏิบัติงานด้วย นักบัญชีของสหรัฐอเมริกาในยุคแรกมาจากอังกฤษ เมื่อมีการขยายตัวทางเศรษฐกิจอย่างมากจึงมีการปรับเปลี่ยนในศตวรรษที่ 20 ส่วนอาณานิคมของฝรั่งเศสและเยอรมันมีอิทธิพลในช่วงแรก เท่านั้น

ในช่วงต้น ค.ศ. 1970 สหภาพยุโรป หรือ EU มีความมุ่งมั่นที่จะให้มีความสอดคล้องกันทางการบัญชี (Harmonization of Accounting) ในระหว่างกลุ่มสมาชิก 15 ประเทศ ซึ่งมีความเป็นไปได้เนื่องจากมีผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศร่วมกัน

ความผูกพันทางการเมืองและเศรษฐกิจระหว่างประเทศมีส่วนหรืออิทธิพลต่อการพัฒนาการบัญชีของแต่ละประเทศเป็นอย่างมาก และก่อให้เกิดองค์กรที่ทำหน้าที่ออกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศขึ้น เรียกว่า คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Standard Committee – IASC) ซึ่งได้พัฒนามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีที่ยอมรับทั่วโลก อีกหน่วยงานหนึ่ง เรียกว่า สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (The International Federation of Accountants – IFAC) ได้มีการออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ นอกจากนี้มีองค์กรอื่นๆ ที่มีบทบาทในการพัฒนารายงานทางการเงินระหว่างประเทศ อาทิเช่น สหประชาชาติ (United Nations – UN) องค์กรเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) กลุ่มประเทศอาเซียน (ASEAN) และกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund – IMF) เป็นต้น

เพื่อให้วิธีการบัญชีมีความสอดคล้องกัน (Harmonization) มีองค์กรที่ร่วมกันพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่มีแนวปฏิบัติในวงกว้าง¹⁸ ได้แก่ IASC, IFAC, UN, OECD, ASEAN และ IMF ซึ่งองค์กรต่างๆ เหล่านี้มีวัตถุประสงค์ในแต่ละองค์กรดังต่อไปนี้

1.3.1 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board - IASB) มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติทางการบัญชีเฉพาะเรื่อง¹⁹

1.3.2 สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accounting - IFAC) มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาวิชาชีพการสอบบัญชี²⁰

1.3.3 องค์กรสหประชาชาติ (United Nations - UN) มีคณะทำงานที่มีหน้าที่ครอบคลุมกิจกรรมการพัฒนาระบบการบัญชีในประเทศต่าง ๆ²¹

1.3.4 สมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (Association of Southeast Asian Nations - ASEAN) มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมความร่วมมือทางเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรม

¹⁸ ชูศรี เที้ยศิริเพชร, เอกสารประกอบการสอนวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (ภาควิชาการบัญชี, คณะบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546), บทที่ 2 หน้า 3.

¹⁹ เมธากุล เกียรติกระจ่าย และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีบัญชี พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ: บริษัท Text and Journal Publication จำกัด, 2544), หน้า 12.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

²¹ เมธากุล เกียรติกระจ่าย และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีบัญชี พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : บริษัท Text and Journal Publication จำกัด, 2544), หน้า 14.

ทั่วทั้งทวีประหว่างประเทศต่าง ๆ ในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ที่ไม่ใช่กลุ่มสมาชิกของระบบคอมมูนิสต์²²

1.3.5 กองทุนระหว่างประเทศ (International Monetary Fund - IMF) มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมความมั่นคงทางการเงินและการพัฒนาทางเศรษฐกิจของโลก และเป็นตัวแทนพิเศษขององค์การสหประชาชาติ²³

1.3.6 องค์การเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD) มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเจริญเติบโตและการพัฒนาทางเศรษฐกิจในกลุ่มประเทศสมาชิก และเป็นสื่อสารในการปรึกษาหารือระหว่างสมาชิกในเรื่องเกี่ยวกับเศรษฐกิจ อีกทั้งให้ความสนใจต่อหลักการบัญชีและพยายามสนับสนุนให้การบัญชีและรายงานทางการเงินในกลุ่มประเทศสมาชิกมีความสอดคล้อง และเปรียบเทียบกันได้มากขึ้น²⁴

1.4 ระดับเงินเฟ้อ

ภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) หมายถึง ภาวะที่ระดับราคาโดยทั่วไปได้สูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง สิ่งที่ใช้วัดการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา คือ ดัชนีราคา (Price Indexes)²⁵ และดัชนีราคา (Price Indexes)²⁶ คือ ตัวเลขที่ชี้ให้เห็นถึงราคาสินค้าทั้งหมดโดยเฉลี่ยที่มีการเปลี่ยนแปลงภายในช่วงเวลาหนึ่ง การคำนวณราคาเฉลี่ยสินค้าต่าง ๆ จะมีการถ่วงน้ำหนักตามความสำคัญของเศรษฐกิจ

หลักการบัญชีในหลายประเทศรวมทั้งสหรัฐอเมริกาใช้หลักการราคาทุน (Historical Cost) โดยมีข้อสมมุติฐานว่า หน่วยเงินตราที่ใช้รายงาน ไม่เปลี่ยนแปลงมีเสถียรภาพ ไม่มีเงินเฟ้อ นั่นคือกิจการจะบันทึกรายการซื้อขาย และรายการอื่น ๆ ด้วยจำนวนเงิน ณ วันที่เกิดรายการขึ้น โดยไม่มีการปรับมูลค่าในภายหลัง หลักการราคาทุนจึงไม่เหมาะสำหรับการวัดค่าสินทรัพย์ที่กิจการถือครองมานาน เช่น ที่ดิน อาคาร เป็นต้น เมื่อประเทศแถบอเมริกาได้เผชิญกับภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง

²² "International Organizations." 2004. [Online]. Available http://www.countryreports.org/International_organizations.htm (18 July 2004)

²³ "International Organizations." 2004. [Online]. Available http://www.countryreports.org/International_organizations.htm (18 July 2004)

²⁴ เมธากุล เกียรติกระจ่าย และ ศิลปพร ศรี จันทเพชร, *ทฤษฎีบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : บริษัท Text and Journal Publication จำกัด, 2544), หน้า 16.

²⁵ อภิรัฐ ตั้งกระจ่าง, *เศรษฐศาสตร์มหภาค* (กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมสาร จำกัด) หน้า 210.

²⁶ เรื่องเดียวกัน

ติดต่อกัน จึงไม่มีการนำหลักทรัพย์มาใช้ แต่ได้มีการวัดมูลค่าของรายการในงบการเงินตามเกณฑ์การเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเผชิญกับภาวะเงินเฟ้อเล็กน้อยหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 จนกระทั่งในช่วงปี ค.ศ. 1970 ซึ่งภาวะเงินเฟ้อสูงขึ้น นักบัญชีส่วนใหญ่ที่เคยพอใจกับการใช้หลักทรัพย์ได้หันมาสนใจต่อการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ซึ่งเดิมมีการสนใจเฉพาะในหมู่นักวิชาการเท่านั้น ในปี ค.ศ. 1979 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standards Board - FASB) ซึ่งเป็นหน่วยงานออกมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่จัดทำการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา และกิจการจะต้องรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาลงในรายงานประจำปี พร้อมทั้งยื่นรายงานต่อตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ด้วย ข้อกำหนดนี้ได้ยกเลิกไปใน ปี ค.ศ. 1984 เมื่อภาวะเงินเฟ้อกลับสู่ภาวะต่ำลง

ความสนใจในการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ขึ้นอยู่กับภาวะเงินเฟ้อของแต่ละประเทศ ประเทศที่เผชิญกับภาวะเงินเฟ้อนานได้พยายามหามาตรการทางการบัญชีเพื่อรายงานให้สอดคล้องกับภาวะดังกล่าว ในปัจจุบันนี้มีนักบัญชีของอังกฤษและสหรัฐอเมริกาได้มีการเขียนบทความเกี่ยวกับวิธีการใช้การบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

1.5 ขนาดและความซับซ้อนของหน่วยธุรกิจและระดับการศึกษา

ธุรกิจที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ก็ยิ่งเผชิญกับปัญหาทางการบัญชีมากยิ่งขึ้น นักบัญชีที่ได้การฝึกฝนเท่านั้นเป็นที่ต้องการในการควบคุม และแก้ไขปัญหาทางการบัญชีที่ยุ่งยากมากขึ้น นักบัญชีไม่สามารถในประเทศที่ระดับการศึกษาของประชาชนทั่วไปอยู่ในระดับต่ำ แม้ประเทศเหล่านั้นได้มีการส่งคนทีเฉลี่ยฉลาดไปฝึกอบรมในประเทศที่พัฒนาแล้วก็ตาม

บริษัทข้ามชาติที่มีสำนักงานใหญ่อยู่ในประเทศอุตสาหกรรมที่มั่งคั่ง ดังเช่น ประเทศญี่ปุ่น เยอรมัน สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา ประเทศที่กำลังพัฒนาส่วนใหญ่มีระดับการศึกษาต่ำ และธุรกิจที่ขนาดเล็กระบบบัญชีจึงค่อนข้างล้าหลัง ดังนั้นการบัญชีในประเทศที่กำลังพัฒนาจะมีความซับซ้อนมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของหน่วยธุรกิจและระดับการศึกษาของประเทศนั้น ตัวอย่างเช่น กลุ่มประเทศที่มั่งคั่ง เช่น US, UK, Japan จะมีระบบบัญชีที่ละเอียดซับซ้อนและมีนักบัญชีที่มีคุณภาพ เพื่อเสนอข้อมูลสนองความต้องการผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้รู้ และในกลุ่มประเทศพัฒนาใหม่ เช่น ใต้หวัน เกาหลีใต้และบราซิล เป็นต้น ได้มีการพัฒนาการบัญชีให้ไม่ล้าหลัง นอกจากนี้การพัฒนาการบัญชีจะเกิดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับการขยายตัวทางเศรษฐกิจของ

ประเทศ เช่น จีน โปแลนด์และเชคโกสโลวาเกีย เป็นต้น จึงกล่าวได้ว่าการพัฒนาการบัญชีและการพัฒนาทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งที่ไปด้วยกัน

1.6 วัฒนธรรม

วัฒนธรรมอาจหมายถึง ค่านิยมและทัศนคติที่บุคคลในสังคมอยู่ร่วมกัน ซึ่งเป็นปัจจัยที่เป็นรากฐานของระบบต่าง ๆ ในแต่ละประเทศ รวมทั้งมีส่วนร่วมในการกำหนดแนวคิด มาตรฐานและแนวปฏิบัติทางการบัญชีของแต่ละประเทศด้วย

Hofstede ได้มีการศึกษาวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างมูลค่าทางการบัญชี (Accounting Value) กับมูลค่าทางสังคม (Social Value) ของประเทศต่างๆ โดยได้ทำการศึกษาข้อมูลจากพนักงานของบริษัทข้ามชาติของสหรัฐอเมริกาที่ดำเนินธุรกิจ ในประเทศต่างๆ จำนวน 40 ประเทศ ผลการศึกษาได้สรุปมุมมองทางวัฒนธรรมของประเทศต่างๆ จำแนกเป็น 4 มุมมองได้แก่

1.6.1 ความเป็นปัจเจกบุคคลกับการอยู่รวมเป็นกลุ่ม (Individualism Versus Collectivism) ในสังคมที่เป็นปัจเจกบุคคล บุคคลไม่มีความผูกพันกัน มีความเป็นอิสระ มีสามารถในการดูแลตนเอง โดยมีเครื่องบ่งชี้ เช่น การใช้สรรพนามแทนตัวเองว่า “ฉัน (I)” ในขณะที่สังคมที่เป็นการอยู่ร่วมกัน บุคคลมีความผูกพันกันแน่นหนาและซื่อสัตย์ต่อกัน มักจะใช้สรรพนามเรียกตัวเองว่า “เรา (We)” ปัญหาที่พิจารณา คือ ระดับความเป็นอิสระที่เหมาะสมในสังคม

1.6.2 ช่องว่างของสายอำนาจที่มากกับน้อย (Large Versus Small Power Distance) หมายถึง ระดับความไม่เท่าเทียมกันในสังคม ผู้ที่มีอำนาจมากมักเป็นผู้ที่ยอมรับในสังคม ส่วนผู้ที่มีอำนาจน้อยมักหาความเท่าเทียมกัน ปัญหาที่ต้องพิจารณา คือ สังคมจะทำให้เกิดความเท่าเทียมกันอย่างไร

1.6.3 การหลีกเลี่ยงความไม่แน่นอนมากกับน้อย (Strong Versus Weak Uncertainty Avoidance) หมายถึง ระดับความรู้สึกไม่สบายใจที่คนในสังคมมีต่อความไม่แน่นอนที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ถ้าคนในสังคมรู้สึกไม่สบายใจสูงพฤติกรรมจะไม่ยืดหยุ่น ส่วนในสังคมที่คนมีความไม่สบายใจต่ำพฤติกรรมจะรู้สึกผ่อนคลาย ปัญหาที่จะพิจารณาคือทำอย่างไรให้สังคมแสดงความจริงใจออกมา

1.6.4 ความเป็นวัดถุนิยมกับจิตนิยม (Masculinity Versus Femininity) ในสังคมที่ค่านิยมเป็นวัดถุนิยมจะให้ความสำคัญต่อความสำเร็จที่สามารถมองเห็นและวัดได้ ส่วนสังคมที่เป็นจิตนิยมจะให้ความสำคัญต่อการเอื้ออาทรต่อกันและคุณภาพชีวิต

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้ได้นำไปสู่การกำหนดแนวคิดในการเชื่อมโยงระหว่างวัฒนธรรมกับการบัญชี โดยนักวิชาการหลายคน ตัวอย่างเช่น ในสังคมที่เป็นปัจเจกบุคคล เช่น US, UK,

France การบัญชีจะมีแนวโน้มเปิดเผยข้อมูลมากกว่าในสังคมที่มีการรวมกลุ่ม เช่น Japan และสังคมที่มีการหลีกเลี่ยงความไม่แน่นอนน้อย การบัญชีจะมีการวัดมูลค่าทางการบัญชีที่แท้จริง ในขณะที่สังคมที่หลีกเลี่ยงความไม่แน่นอนสูง แนวปฏิบัติทางการบัญชีจะมีแนวโน้มวัดมูลค่าอย่างระมัดระวัง เช่น Japan, France เป็นต้น

2. รูปแบบทางการบัญชี (Accounting Model)²⁷

ในประเทศที่มีสภาพแวดล้อมที่คล้ายคลึงกันจะมีการใช้รูปแบบทางการบัญชีที่คล้ายคลึงด้วย โดยรูปแบบทางบัญชียุคหนึ่งมีการกำหนดไว้หลายกลุ่ม โดยหนึ่งในหลายกลุ่มนั้นที่ถือว่าเป็นรูปแบบทางการบัญชีใหม่ คือ รูปแบบทางการบัญชีของ German และ Meek ซึ่งได้มีการแบ่งรูปแบบทางการบัญชี ตามลักษณะของการจัดทำบัญชี โดยแบ่งเป็น 3 รูปแบบ ได้แก่

2.1 รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (The Presentation/full Model)

รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ เป็นแบบจำลองทางบัญชีเพื่อสนองความต้องการในการตัดสินใจของผู้ลงทุนภายนอก ทั้งนักลงทุนและเจ้าหน้าที่ให้สามารถประเมินผลการดำเนินงานและพยากรณ์กระแสเงินสดและกำไรในอนาคตได้ และยังเป็นกรนำเสนออย่างยุติธรรม (Fair) ถึงฐานะและผลการดำเนินงาน โดยรูปแบบทางการบัญชียุคนี้เริ่มต้นจากประเทศอังกฤษ และใช้ในอเมริกา บางครั้งเรียกว่า Anglo-Saxon และใช้ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี (Common Law)

รูปแบบทางการบัญชียุคนี้ได้รับการพัฒนา โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) เพื่อสามารถเสนอข้อมูลต่อตลาดทุนระหว่างประเทศ ซึ่งคณะกรรมการเหล่านี้ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ โดยเป็น Benchmark สำหรับประเทศเศรษฐกิจใหม่

2.2 รูปแบบปฏิบัติตามกฎหมาย (The Legal Compliance Model)

รูปแบบปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นแบบจำลองที่ใช้ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย (Code Law) ได้แก่ประเทศในยุโรปและญี่ปุ่น บางครั้งเรียกว่า Continental Model ซึ่งรูปแบบนี้มีลักษณะดังต่อไปนี้

2.2.1 มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับสถาบันการเงิน จึงทำให้ทราบข้อมูลภายใน

²⁷ ชูศรี เทียบศิริเพชร, เอกสารประกอบการสอนวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (ภาควิชาการบัญชี, คณะบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546), บทที่ 2 หน้า 6-7.

2.2.2 เน้นการสนองความต้องการตามข้อกำหนดของรัฐบาลในการคำนวณภาษีอากร หรือการกำกับดูแลให้เป็นไปตามแผนเศรษฐกิจ

2.2.3 แนวปฏิบัติทางบัญชีมีแนว โนม์ระมัดระวัง

2.2.4 การแสดงกำไรจะสม่ำเสมอ เพื่อการเสียดภาษี จ่ายเงินปันผลและ โบนัสจะเท่ากัน ทุกปีด้วย

2.2.5 การเปิดเผยข้อมูลต่อบุคคลภายนอกมีน้อย

2.3 รูปแบบการปรับปรุงตามเงินเฟ้อ (The Inflation-Adjusted Model)

การเปลี่ยนแปลงราคาเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นทุกประเทศ ดังนั้น เมื่อเกิดเงินเฟ้อขึ้น การบัญชี ควรจะมีการปรับปรุง “เพิ่ม” เข้าไปกับการเสนอตามรูปแบบทางการบัญชีสองรูปแบบข้างต้น ซึ่ง กลุ่มประเทศที่ใช้รูปแบบทางการบัญชีนี้ เช่น กลุ่มประเทศอเมริกาใต้ ตัวอย่างเช่น ประเทศเม็กซิโก จะแสดงรูปแบบทางการบัญชี แต่จะปรับปรุงด้วย ดัชนีราคา (Price Index)

3. ภาพรวมของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards (IFRSs))

3.1 ภาพรวมของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (Overview of International Financial Reporting Standards)²⁸

รายงานของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ถูกออกโดยคณะกรรมการในส่วนของ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee - IASC) ระหว่างปี พ.ศ. 2516 และ 2544 ซึ่งถูกจัดตั้งขึ้น โดยใช้ชื่อว่า “มาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศ (“International Accounting Standards” (IAS))

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board - IASB) ได้ประกาศในเดือนเมษายน พ.ศ. 2544 ซึ่งมาตรฐานการบัญชีของ IASB นี้ ถูกจัดตั้ง ขึ้น โดยใช้ชื่อว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards - IFRSs) อีกทั้งในเดือนเมษายน พ.ศ. 2544 นี้ IASB ได้ประกาศว่า IASB จะ นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ออกโดย IASC มาใช้

การตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ออกโดยคณะกรรมการตีความการ รายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Interpretations Committee

²⁸ "International Financial Reporting Standards." 2004. [Online]. Available

<http://www.iasb.org/standards/index.asp> (23 September 2004)

- IFRIC) (แต่ก่อนออกโดยคณะกรรมการการดำเนินการตีความ (Standing Interpretations Committee - SIC) ซึ่งไม่มีสถานภาพเหมือนกับ IAS แต่จะสอดคล้องกับ IAS 1 เรื่อง การนำเสนอรายงานทางการเงิน ย่อหน้าที่ 11 ซึ่งได้กล่าวไว้ว่า “รายงานทางการเงินควรจะไม้ออกอธิบายว่า ทำตาม IAS เว้นแต่รายงานทางการเงินนี้ได้ทำตามทั้งหมดของข้อกำหนดจากมาตรฐานแต่ละฉบับที่เหมาะสมและการตีความมาตรฐานแต่ละฉบับที่เหมาะสมของ SIC”

3.2 กระบวนการสร้างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ²⁹

3.2.1 ขั้นตอนของกระบวนการสร้างทั้งหมดสำหรับมาตรฐานการบัญชีจะประกอบด้วยดังต่อไปนี้ (*หมายถึง ถูกกำหนดโดยการแต่งตั้งหรือการบัญญัติของ IASB)

- พนักงานดำเนินการเพื่อระบุและศึกษาประเด็นต่างๆ
- การศึกษามาตรฐานและแนวปฏิบัติระหว่างประเทศที่มีอยู่
- IASBปรึกษากับสภาที่ปรึกษามาตรฐาน (Standards Advisory Council - SAC) เกี่ยวกับการให้คำปรึกษาในการเพิ่มแผนงานต่อวาระการประชุมของ IASB
- IASB จัดตั้งกลุ่มให้คำปรึกษา*
- IASB เผยแพร่เอกสารการอภิปรายต่อสาธารณชนเพื่อรับข้อคิดเห็น
- IASB พิจารณาข้อคิดเห็นที่ได้รับจากเอกสารการอภิปราย
- IASB เผยแพร่ร่างที่เปิดเผยกับมติที่ยอมรับอย่างน้อย 8 คน* (ร่างที่เปิดเผยจะรวมถึงข้อคิดเห็นที่ไม่เห็นด้วย และส่วนสำคัญของผลการลงความเห็น)
- IASB พิจารณาข้อคิดเห็นที่ได้รับจากร่างที่เปิดเผย
- IASB พิจารณาความต้องการที่ได้รับจากการพิจารณาจากสาธารณชนและความต้องการที่เกิดขึ้นในการดำเนินการทดสอบในสถานการณ์จริง*
- IASB เห็นชอบมาตรฐานฉบับสมบูรณ์ที่สอดคล้องกับมติที่เห็นชอบอย่างน้อย 8 คน* (มาตรฐานจะรวมถึงข้อคิดเห็นที่ไม่เห็นด้วย และส่วนสำคัญของผลการลงความเห็น)

3.2.2 IASB ไตร่ตรองอย่างรอบคอบจากการประชุม แล้วเปิดเผยต่อสาธารณะ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

²⁹ "Preface to International financial Reporting Standards." 2004. [Online]. Available

<http://www.iasplus.com/standard/preface.htm> (23 September 2004)

3.3 กระบวนการสร้างการตีความมาตรฐาน³⁰

3.3.1 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ถูกพัฒนาโดย คณะกรรมการตีความรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Reporting Interpretations Committee - IFRIC) เพื่อการได้รับการเห็นชอบจาก IASB

3.3.2 ขั้นตอนกระบวนการทั้งหมดสำหรับการตีความมาตรฐาน จะประกอบด้วย ดังต่อไปนี้ (*หมายถึง ถูกกำหนดโดยการแต่งตั้งหรือการบัญญัติของ IASB)

- พนักงานดำเนินการเพื่อระบุและศึกษาประเด็นต่างๆ และมาตรฐานและแนวปฏิบัติระหว่างประเทศต่างๆ ที่มีอยู่
- IFRIC ศึกษามาตรฐานและแนวปฏิบัติระหว่างประเทศ
- IFRIC เผยแพร่การตีความมาตรฐานฉบับร่างเพื่อรับข้อคิดเห็น ถ้าไม่มีสมาชิกของ IFRIC มากกว่า 3 คนที่ลงมติต่อต้านแผนงาน*
- IFRIC พิจารณาข้อคิดเห็นที่ได้รับจากการตีความมาตรฐานฉบับร่างภายในระยะเวลาที่เหมาะสม
- IFRIC เห็นชอบการตีความมาตรฐานฉบับสมบูรณ์ โดยมีมติของ IASB เห็นชอบแล้วอย่างน้อย 8 คน*

3.3.3 IFRIC ไตร่ตรองอย่างรอบคอบจากการประชุม แล้วเปิดเผยต่อสาธารณะ

4. แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดเตรียมและนำเสนองบการเงิน³¹ ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

4.1 การรับรู้ส่วนประกอบของงบการเงิน

การรับรู้ในกระบวนการของความสอดคล้องในงบดุลและงบกำไรขาดทุนในแต่ละรายการ ที่ซึ่งพบกับข้อกำหนดของส่วนประกอบและความพึงพอใจ ในเงื่อนไขการรับรู้ต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะสอดคล้องกับรายการ ซึ่งจะไหลสู่หรือจากธุรกิจ และ

³⁰ "Preface to International financial Reporting Standards." 2004. [Online]. Available <http://www.iasplus.com/standard/preface.htm> (23 September 2004)

³¹ "THE FRAMEWORK FOR THE PREPARATION AND PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS." 2004. [Online]. Available <http://www.iasplus.com/standard/framework.htm> (1 February 2004)

- มูลค่าหรือต้นทุนของรายการสามารถถูกวัดกับความน่าเชื่อถือบนพื้นฐานเงื่อนไขทั่วไปเหล่านี้
- สินทรัพย์ถูกยอมรับในงบดุล เมื่อมีความเป็นไปได้ว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะไหลสู่ธุรกิจ และสินทรัพย์มีต้นทุนหรือมูลค่าที่ซึ่งสามารถถูกวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- หนี้สิน ถูกยอมรับในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ว่า การไหลออกของทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเป็นผลมาจากการชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และจำนวนของการชำระภาระผูกพันนั้น สามารถถูกวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- รายได้ ถูกยอมรับในงบกำไรขาดทุนเมื่อการเพิ่มขึ้นในประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเชื่อมโยงกับการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์และการลดลงของหนี้สิน ที่ซึ่งสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในความหมายนี้คือ, ผลกระทบ, ที่ซึ่งการรับรู้ของรายได้ที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกับการรับรู้ของการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์และการลดลงของหนี้สิน (เช่น สินทรัพย์เพิ่มขึ้นสุทธิที่เคลื่อนตามต้นทุนขายหรือบริการ หรือการลดลงของหนี้สินที่เคลื่อนจากการสละสิทธิในหนี้จากเจ้าหนี้การค้า
- ค่าใช้จ่าย ถูกรับรู้เมื่อการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเชื่อมโยงกับสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างเชื่อถือ ซึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับการรับรู้ของการเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ (ตัวอย่าง รายการค้างจ่ายของลูกจ้างหรือ ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์สำนักงาน)

4.2 การวัดมูลค่าของส่วนประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่าเป็นการกำหนดมูลค่าให้เป็นจำนวนที่เป็นตัวเงิน ซึ่งส่วนประกอบของงบการเงินตามแม่บทการบัญชีจะถูกรับรู้และรายงานตามพื้นฐานการวัดมูลค่าที่นำมาใช้ในปัจจุบัน โดยมีเกณฑ์การวัดมูลค่าที่แตกต่างกัน ได้แก่

- ราคาทุนเดิม
- ราคาทุนปัจจุบัน
- มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
- มูลค่าปัจจุบัน

ราคาทุนเดิมเป็นพื้นฐานการวัดมูลค่าอย่างสามัญที่สุดที่ใช้กันในปัจจุบัน แต่โดยปกติแล้ววิธีนี้ถูกนำมาร่วมกับฐานการวัดมูลค่าอื่น

4.3 องค์ประกอบของงบการเงิน

งบการเงินแสดงลักษณะของผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์อื่น โดยการจัดกลุ่มของรายการและเหตุการณ์อื่นเข้าสู่กลุ่มต่างๆ ที่สอดคล้องกับลักษณะเชิงเศรษฐกิจ กลุ่มต่างๆ เหล่านี้ถูกเรียกว่าองค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบต่างๆ ที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับฐานะทางการเงิน (งบดุล) ซึ่งฐานะทางการเงิน เป็นผลกระทบมาจากทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจที่กิจการควบคุม โครงสร้างทางการเงินของกิจการ สภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ และความสามารถของกิจการที่จะปรับให้เหมาะกับการเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมจากการดำเนินงาน โดยมีองค์ประกอบดังนี้ คือ สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

องค์ประกอบต่าง ๆ ที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) ซึ่งผลการดำเนินงาน เป็นความสามารถของกิจการที่ได้รับกำไรจากทรัพยากรที่ซึ่งเคยลงทุนในกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนและการเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งของกำไร ช่วยในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตจากทรัพยากรที่มีอยู่ของกิจการ และช่วยในการประมาณกระแสเงินสดที่เพิ่มขึ้นในอนาคตจากทรัพยากรที่อาจจะลงทุนในกิจการเพิ่มขึ้นคือ รายได้และค่าใช้จ่าย

และสามารถทำบอิกอย่างหนึ่งได้ คือ งบกระแสเงินสดที่สะท้อนให้เห็นทั้งองค์ประกอบของงบดุลและการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของงบดุล รวมถึงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 ได้เพิ่มงบการเงินพื้นฐานลำดับที่สี่ คือ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

5. ทบทวนวรรณกรรม

พิมพ์ใจ วีรสุทธาคร³² (2543) ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องการศึกษาการเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน และการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีของไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีวิธีการศึกษา คือ การศึกษามาตรฐานการบัญชีของทั้งสามองค์กร เพื่อให้ทราบถึงความเหมือนและความแตกต่าง รวมทั้งศึกษาจากงบการเงินรวมของบริษัทจดทะเบียนจำนวนสามบริษัทที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกัน

³² พิมพ์ใจ วีรสุทธาคร, “การศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีของไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา”, การค้นคว้าแบบอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2543, หน้า ๑ – ๑.

จากการศึกษาพบว่า มาตรฐานการบัญชี เรื่องเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนของทั้งสามองค์กรเหมือนกันในด้านการจำแนกประเภทเงินลงทุน การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลโดยทั่วไป ซึ่งมีความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา กับมาตรฐานการบัญชีของไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในด้านการแสดงผลการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายในงบดุล และด้านการบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ในเรื่องมาตรฐานการบัญชี เรื่องการเงินลงทุนในบริษัทร่วมของทั้งสามองค์กรเหมือนกันในด้านการที่กิจการที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ ได้ใช้วิธีส่วนได้เสียกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งมีความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา กับมาตรฐานการบัญชีของไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในด้านการเปิดเผยข้อมูล

และมาตรฐานการบัญชี เรื่องการจัดหีบการเงินรวมทั้งสามองค์กรเหมือนกันในด้านการกำหนดให้บริษัทใหญ่ต้องนำบริษัทย่อยที่อยู่ในการควบคุมมาจัดทำงบการเงินรวม โดยในส่วนที่มีความแตกต่างกันระหว่างมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา กับมาตรฐานการบัญชีของไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในด้านนิยามของการควบคุม และต่างกันด้วยการแสดงรายการส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

กูริทัต อินยา³³ ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องการศึกษาการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชี เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ระหว่างมาตรฐานการบัญชีของไทย มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งมีวิธีการศึกษา คือ การศึกษามาตรฐานการบัญชีของทั้งสามองค์กรเพื่อให้ทราบถึงความเหมือนและแตกต่าง รวมทั้งศึกษาจากงบการเงินรวมของบริษัทจดทะเบียนจำนวนสามบริษัทที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกัน มาตรฐานการบัญชีไทยที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

จากการศึกษาพบว่า ข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชีทั้งสามต่างระบุถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่อาจจะเกิดขึ้นเมื่อมีข้อบ่งชี้ แต่ว่า มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะให้แนวปฏิบัติที่มากกว่ามาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา ในการเริ่มพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเริ่มพิจารณาการด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่ คาดว่าจะได้รับคืน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชี

³³ กูริทัต อินยา, "การศึกษาการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ระหว่างมาตรฐานการบัญชีของไทย มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ", การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2544, หน้า ๑ – ๑ และ 87.

สหรัฐอเมริกาจะเริ่มพิจารณาเมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่าประมาณการกระแสเงินสดรับ โดยไม่มีการคิดลด

การรับรู้การด้อยค่านั้น มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน แต่มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาจะรับรู้เมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม

และในการรับรู้ในส่วนของผลขาดทุนจากการด้อยค่า ทั้งสามมาตรฐานการบัญชีมีวิธีปฏิบัติเหมือนกันคือ ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน โดยปันส่วนไปลดค่าความนิยมก่อน แล้วจึงนำไปลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น แต่ว่ามาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปันส่วนไว้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาไม่มีการกำหนด มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ให้มีการกลับบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่ารายการที่ได้รับรู้ไปแล้วได้หมดไปหรือลดลง ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาไม่อนุญาตให้มีการกลับบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า

อีกทั้งการเปิดเผยข้อมูลนั้น มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ให้มีการเปิดเผยรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภท การรับรู้หรือกลับบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าที่นัยสำคัญต่องบการเงิน ลักษณะหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และลักษณะของรายการที่ใดรับรู้หรือกลับบัญชีของสินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่ และในส่วนของมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาให้เปิดเผยข้อมูลที่คล้ายกันกับมาตรฐานการบัญชีไทย และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ แต่จะไม่มีการเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ และราคาเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภท และรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์รอการขายตามมาตรฐานการบัญชีไทย และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ไม่มีการกำหนดให้แบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ที่ถือไว้ใช้งานหรือสินทรัพย์รอการขาย แต่ตามมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาให้เปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์รอการขายนี้ โดยใช้ราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีหรือราคายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย