

บทที่ 3

สภาพแวดล้อมทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่นและประเทศเนเธอร์แลนด์

3.1 สภาพแวดล้อมทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่น (สุภาพร เริงเยี่ยม, 2544: 38)

ปัจจัยแวดล้อมทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่น แหล่งเงินส่วนใหญ่มาจากธนาคาร ระบบกฎหมายใช้ประมวลกฎหมาย ด้านความสัมพันธ์ทางการเมืองและเศรษฐกิจ ประเทศญี่ปุ่นมีความสัมพันธ์กับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศในแถบทวีปเอเชีย ภาวะเงินเฟ้ออยู่ในระดับต่ำ ด้านความซับซ้อนของธุรกิจและการศึกษา มีความซับซ้อนของธุรกิจและการศึกษาสูง ด้านวัฒนธรรมประเทศญี่ปุ่นมีความเป็นอิสระเสรีต่ำ และไม่กล้าเสี่ยง

คุณค่าทางวัฒนธรรมของประเทศญี่ปุ่น คุณค่าของคนจะอยู่รวมเป็นกลุ่ม คุณค่าของสังคม ประเทศญี่ปุ่นยึดระบบอาวุโส ด้านความไม่แน่นอนจะยึดกฎระเบียบ มูลค่าทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่น ค่านิยมทางการบัญชีที่เน้นกฎเกณฑ์ ความเป็นแบบแผนเดียวกัน เน้นความระมัดระวัง และถือว่าข้อมูลทางธุรกิจเป็นความลับ

พัฒนาทางการบัญชีของญี่ปุ่น จะมีรูปแบบการพัฒนาที่ไม่เป็นอิสระ ซึ่งถูกกำหนดโดยกฎหมาย ลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะมีค่อนข้างจำกัด ส่วนใหญ่การบัญชีจะเน้นไปในทางตอบสนองต่อเจ้าหน้าที่หรือธนาคารที่เป็นเจ้าของแหล่งเงินทุนเป็นสำคัญ การบัญชีของประเทศญี่ปุ่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของหน่วยงานของรัฐบาล และกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงิน ได้สนับสนุน

จากปัจจัยที่กล่าวมาข้างต้นส่งผลให้การบัญชีของประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะดังต่อไปนี้

3.1.1 การบัญชีของประเทศญี่ปุ่น (อรชร โพธิสุข, 2544: 95)

3.1.1.1 การประกอบวิชาชีพบัญชี (Accounting Profession)

การบัญชีและการรายงานทางการเงินของญี่ปุ่น สะท้อนให้เห็นถึงการผสมผสานระหว่างอิทธิพลภายในและภายนอกประเทศ ในช่วงแรกของศตวรรษที่ 20 แนวความคิดทางการบัญชีของญี่ปุ่น ได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดของประเทศเยอรมัน ขณะที่ในช่วงครึ่งหลังของศตวรรษที่ 20 การบัญชีของประเทศญี่ปุ่นได้เปลี่ยนแปลงไป โดยรับอิทธิพลจากแนวความคิดของประเทศสหรัฐอเมริกาที่แพร่กระจายมา เพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ และต่อมาเมื่อความสำคัญของการสอดคล้องกันของการบัญชีระหว่างประเทศเริ่มได้รับความสนใจมากขึ้น อิทธิพลภายนอกเหล่านั้นก็เข้ามา

บทบาทในประเทศญี่ปุ่น อย่างไรก็ตามการพัฒนาทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่นเมื่อเทียบกับประเทศอื่นๆแล้ว ญี่ปุ่นถือว่ามีพัฒนาการทางการบัญชีที่ดำเนินไปอย่างเชื่องช้า

ข้อกำหนดทางการบัญชีและการบังคับใช้ (Accounting Regulation and Enforcement)

ข้อกำหนดทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่นมีรากฐานมาจากกฎหมาย 3 ฉบับดังนี้

1. กฎหมายพาณิชย์ (Commercial Code) เป็นกฎหมายหลักที่สำคัญและมีอิทธิพลอย่างกว้างขวางเป็นอย่างมากต่อข้อกำหนดทางการบัญชีของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งอยู่ในการควบคุมดูแลของกระทรวงยุติธรรม กฎหมายฉบับนี้ได้รับการพัฒนาจากกฎหมายพาณิชย์ของเยอรมัน ได้รับการจัดตั้งเป็นพระราชบัญญัติเมื่อปี ค.ศ.1890 แต่มีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ.1899

ข้อกำหนดทางการบัญชีตามกฎหมายฉบับนี้ จะให้ความคุ้มครองแก่เจ้าหนี้และผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญ หลักการที่ใช้ในการวัดมูลค่าทางการบัญชีใช้ราคาทุนเดิม และให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกำไรที่จะจ่ายเป็นเงินปันผลหลัก ดังนั้นบริษัททุกบริษัทที่ประกอบธุรกิจภายใต้กฎหมายฉบับนี้ จะต้องจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน รายงานทางธุรกิจ และตารางประกอบอื่น

2. กฎหมายตลาดหลักทรัพย์ (Securities and Exchange Law) กฎหมายฉบับนี้อยู่ในการควบคุมดูแลของกระทรวงการคลัง มีรูปแบบของกฎหมายเหมือนของสหรัฐอเมริกา ได้ถูกจัดตั้งขึ้นในญี่ปุ่นหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ระหว่างการควบคุมดูแลของสหรัฐอเมริกา จุดประสงค์หลักของกฎหมายตลาดหลักทรัพย์คือ ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพื่อการตัดสินใจลงทุน ดังนั้น สาธารณชนผู้ประกอบธุรกิจจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้ ถึงแม้ว่างบการเงินที่จัดทำตามกฎหมายตลาดหลักทรัพย์จะมีพื้นฐานการจัดทำงบการเงินเช่นเดียวกับงบการเงินตามกฎหมายพาณิชย์ก็ตาม แต่ในเรื่องของการใช้ถ้อยคำ รูปแบบ และเนื้อหาของงบการเงินโดยเฉพาะการแบ่งประเภทรายการในงบการเงิน และรายละเอียดข้อมูลเพิ่มเติมต่างๆภายใต้กำหนดของกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ จะถูกกำหนดอย่างละเอียดและถูกต้องมากกว่า อย่างไรก็ตามกำไรสุทธิและส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินที่จัดทำขึ้นภายใต้กฎหมายพาณิชย์และกฎหมายตลาดหลักทรัพย์ยังคงเหมือนกัน

ภายใต้กฎหมายตลาดหลักทรัพย์ ได้มีการจัดตั้งองค์กรพิเศษขึ้นหนึ่งองค์กร เรียกว่า คณะกรรมการที่ปรึกษาทางด้านการบัญชีของธุรกิจ (The Business Accounting Deliberation Council: BADC) องค์กรนี้อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของกระทรวงการคลัง มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของญี่ปุ่นภายใต้กฎหมายตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการนี้ประกอบด้วยสมาชิกที่ต้องมีพื้นความรู้ทางการบัญชีทั้งที่เป็นนักวิชาการ เจ้าหน้าที่

ภาครัฐและเอกชน เช่นเดียวกับสมาชิกของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งญี่ปุ่น สมาชิกของคณะกรรมการนี้จะต้องได้รับการแต่งตั้งจากกระทรวงการคลัง

3. กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax Law) กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล นับว่ามีความสำคัญต่อข้อกำหนดทางการบัญชีของญี่ปุ่นอย่างมาก เช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศสและเยอรมัน การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายนี้จะคำนวณจากยอดผลกำไรทางการบัญชีที่ใช้กฎหมายพาณิชย์เป็นหลัก นอกจากนี้ในเรื่องของข้อกำหนดทางการบัญชี ตามกฎหมายพาณิชย์ของญี่ปุ่นกำหนดให้งบการเงินที่จัดทำโดยบริษัทเล็ก บริษัทขนาดกลาง และบริษัทขนาดใหญ่จะต้องถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีด้วย สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยบริษัทเล็กและขนาดกลาง จะถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีของกิจการเท่านั้นก็เพียงพอ เพื่อตรวจสอบการบริหารงานของกิจการ ว่าเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับของกิจการ และเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือไม่ ส่วนงบการเงินของบริษัทใหญ่จะถูกตรวจสอบโดยทั้งผู้สอบบัญชีของกิจการและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของญี่ปุ่น ทั้งนี้เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินเป็นสำคัญ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของญี่ปุ่นทุกคนจะต้องเป็นสมาชิกของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งญี่ปุ่น (The Japanese Institute of Certified Public Accountants: JICPA) โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตญี่ปุ่น จะเป็นผู้ควบคุมดูแลให้คำแนะนำในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นสำคัญ สมาคมไม่มีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี การกำหนดและประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีจะอยู่ในความควบคุมดูแลของ BADC

3.1.1.2 บุคคลที่ประกอบอาชีพทางการบัญชีในญี่ปุ่น ประกอบด้วย

1. ไคเคอิชิ (Kaikeshi) คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) บุคคลที่จะสามารถประกอบอาชีพเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในญี่ปุ่น ได้จะต้องสามารถสอบผ่านการทดสอบของคณะกรรมการการตรวจสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ได้ก่อน จากนั้นจะได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของญี่ปุ่น

2. คันซะ โฮจิน (Kansa Hojin) คือ บริษัทสอบบัญชี (Audit Corporation) เป็นบริษัทที่จัดตั้งเพื่อประกอบอาชีพสอบบัญชี สมาชิกของบริษัทจะต้องประกอบด้วยสมาชิกตั้งแต่ 5 คนขึ้นไป และต้องมีอย่างน้อย 1 คนที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บริษัทสอบบัญชีนี้จะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังญี่ปุ่นก่อนเสมอ แล้วจึงจะจดทะเบียนอย่างเป็นทางการ

3. ไกโคะคุ โคะนิน ไคเคอิชิ (Gaikoku Konin Kaikeshi) คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นคนต่างชาติ (Foreign CPA) หมายถึง บุคคลต่างชาติดที่มีคุณสมบัติครบถ้วน

และสามารถสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของญี่ปุ่นได้ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งญี่ปุ่นจะให้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประเภทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นคนต่างชาติดังกล่าว

4. ไคเคอิชิ โฮ (Kaikeishi Ho) คือ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (Junior CPA) หมายถึง บุคคลที่สอบผ่านข้อสอบระดับกลางของข้อสอบการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมีคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี จะได้รับการขึ้นทะเบียนเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งญี่ปุ่น จะปฏิบัติงานในหน้าที่ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

5. ไคอิริชิ (Keirishi) คือ นักบัญชีจดทะเบียนรับอนุญาต (Registered Public Accountant) หมายถึง บุคคลที่ได้รับการจดทะเบียนให้เป็นนักบัญชีจดทะเบียนรับอนุญาต โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และปฏิบัติงานทางด้านทำบัญชีเท่านั้น ไม่สามารถปฏิบัติงานทางด้านการสอบบัญชีได้

6. โคะนิน ไคเคอิชิ ชินซะ ไค (Konin Kaikeishi shinsa kai) คือ คณะกรรมการจัดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA Examination Committee) เป็นคณะกรรมการที่ทำหน้าที่จัดสอบบุคคลที่สมัครเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจัดทำข้อสอบขึ้นเป็น 3 ฉบับเพื่อทดสอบ ผู้ผ่านข้อสอบทั้ง 3 ฉบับ จะได้รับขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คณะกรรมการนี้จะประกอบด้วยสมาชิกที่ได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอย่างมากไม่เกิน 10 คนและดำรงตำแหน่งอยู่คราวละไม่เกิน 2 ปีนอกจากนี้คณะกรรมการประกอบด้วยคณะอนุกรรมการอย่างมากอีก 15 คณะอนุกรรมการ เพื่อช่วยในการจัดสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้อีกด้วย

3.1.1.3 การวัดมูลค่าทางการบัญชี (Accounting Measurement)

วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับวัดมูลค่าทางการบัญชีที่สำคัญ มีดังนี้

1. การรวมธุรกิจ วิธีการบัญชีที่ใช้คือ วิธีการซื้อธุรกิจ
2. ค่าความนิยมในการรวมธุรกิจ ตั้งขึ้นเป็นสินทรัพย์แล้วตัดจำหน่าย
3. กิจการร่วมค้าและบริษัทร่วม ให้บันทึกเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย
4. การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ ให้ใช้ราคาทุนเดิม
5. การคิดค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ถาวรให้ติดตามราคาทุน และการคิดค่าเสื่อมราคาของเงินลงทุนนั้นให้ใช้อ้างอิงตามหลักเกณฑ์ทางภาษี
6. การตีราคาสินค้าคงเหลือ ให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่ากัน ได้ทั้งแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีแบบเข้าหลัง-ออก
7. สัญญาเช่า สัญญาเช่าทางการเงินซึ่งเป็นสัญญาเช่าระยะยาว ให้ตั้งขึ้นเป็นสินทรัพย์ ส่วนการจ่ายชำระตามสัญญาค่านินงานให้หักจากรายได้ถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น

8. ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี ไม่ต้องตั้งเป็นรายการรอดตัดบัญชี

3.1.1.4 รายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

บริษัทที่ดำเนินการภายใต้กฎหมายพาณิชย์ของญี่ปุ่น จะต้องจัดทำรายงานอย่างเป็นทางการ เพื่อเสนอขออนุมัติความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นสามัญประจำปี รายงานเหล่านี้ประกอบด้วย

1. งบดุล
2. งบกำไรขาดทุน
3. รายงานทางธุรกิจ
4. ข้อเสนอการจัดสรรกำไรสะสม
5. ตารางประกอบอื่น

นอกจากนี้จะต้องทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินนี้จะเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายบัญชี และรายละเอียดอื่นๆ เช่นเดียวกับหมายเหตุประกอบงบการเงินของประเทศอื่นๆ สำหรับงบกระแสเงินสด ไม่มีการจัดทำตามกฎหมายฉบับนี้รายงานทางการเงินดังกล่าวข้างต้น จะต้องจัดทำภายใน 1 ปี โดยบริษัทแม่ และจะต้องถูกตรวจสอบอย่างถูกต้องโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเสมอ

3.1.2 การเมืองของประเทศญี่ปุ่น

การปกครองใช้ระบอบเสรีประชาธิปไตย โดยมีรัฐสภาเป็นสถาบันสูงสุดของรัฐ และมีนายกรัฐมนตรีเป็นหัวหน้ารัฐบาล นอกจากนี้ตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้มีการบัญญัติไว้ว่าสมเด็จพระจักรพรรดิทรงเป็นสัญลักษณ์ของประเทศ มิใช่องค์ประมุขและไม่มีอำนาจในการบริหารประเทศ

รัฐสภา เรียกชื่อว่า “สภาไดเอท” ประกอบด้วย สภาผู้แทนราษฎร ซึ่งมีสมาชิก 480 คน มาจากการเลือกตั้งทั่วประเทศมีวาระการดำรงตำแหน่ง 4 ปี และวุฒิสภา ซึ่งมีสมาชิก 252 คน มีวาระในการดำรงตำแหน่ง 6 ปี โดยเลือกตั้งจำนวนครึ่งหนึ่งสลับกันไปทุก 3 ปี

- ประธานสภาผู้แทนราษฎร คือนายโยเฮ โคโนะ (Yohei Kono)

- ประธานวุฒิสภา คือนางชิคาเกะ โอกิ (Chikage Oogi)

การปกครองท้องถิ่น ญี่ปุ่นแบ่งเขตการปกครองท้องถิ่นออกเป็น 47 จังหวัด (Prefecture) ซึ่งรวมกรุงโตเกียว (Tokyo Metropolis) ด้วย การปกครองส่วนท้องถิ่นภายในจังหวัดแยกออกเป็น นคร เมือง และหมู่บ้าน ยกเว้นกรุงโตเกียวที่มีเขตการปกครอง เฉพาะในส่วนใจกลาง 23 เขต นอกเหนือไปจากเขตชานกรุง ซึ่งประกอบด้วย 27 นคร 5 เมือง และ 8 หมู่บ้าน รัฐบาลญี่ปุ่นได้

พยายามกระจายอำนาจการปกครองไปสู่ท้องถิ่น โดยผู้ว่าราชการจังหวัด นายกเทศมนตรีของนครขนาดใหญ่ของเมืองและของหมู่บ้านตลอดจนสมาชิกสภาส่วนท้องถิ่นทุกระดับมาจากการเลือกตั้ง

พรรคการเมืองที่สำคัญ ได้แก่

1. พรรคเสรีประชาธิปไตย (Liberal Democratic Party: LDP) เป็นพรรคแกนนำรัฐบาล
2. พรรคนิวโคมโต (New Komeito) เป็นพรรคร่วมรัฐบาล
3. พรรคอนุรักษนิยมใหม่ (New Conservative Party หรือ Hoshushinto) เป็นพรรคร่วมรัฐบาล
4. พรรคประชาธิปไตยญี่ปุ่น (Democratic Party of Japan: DPJ: Minshuto) แกนนำฝ่ายค้าน
5. พรรคสังคมนิยมประชาธิปไตยแห่งญี่ปุ่น (Social Democratic Party of Japan: SDP) เป็นพรรคฝ่ายค้าน
6. พรรคคอมมิวนิสต์ (Japan Communist Party - JCP) เป็นพรรคฝ่ายค้าน

3.1.3 เศรษฐกิจของประเทศญี่ปุ่น

ข้อมูลเศรษฐกิจโดยสังเขป

ผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ	(Nominal GDP) US\$43,264 million in 2003 (11.9% of World GDP) และ 2,301 พันล้านดอลลาร์สหรัฐสำหรับสองไตรมาสแรกของปี 2004
อัตราการเติบโตของ GDP	ร้อยละ 1.9 (ปี 2003) 1.1 % (ประมาณการณ์ 2004) 1.0% (คาดการณ์ 2005)
โครงสร้างของ GDP (2002)	Services (21.0%), Manufacturing (20.7%), Wholesale & Retail (13.9%), Real Estate (13.9%), Others (30.5%)
อัตราเงินเฟ้อ	ร้อยละ -0.3% (ปี 2003)
อัตราการว่างงาน	ร้อยละ 4.9 (กรกฎาคม 2004)
สกุลเงิน	เยน (YEN: Y)
อัตราแลกเปลี่ยน	ประมาณ 103.875 เยน ต่อ 1 ดอลลาร์สหรัฐ (9 ธันวาคม 2004)
รายได้เฉลี่ยต่อหัว	31,277 ดอลลาร์สหรัฐ /คน/ปี (ปี 2003)

จากภาวะเศรษฐกิจของญี่ปุ่นปี 2004 ส่งสัญญาณการชะลอตัวโดยไตรมาสหลัง ต.ค.-ธ.ค. หดตัวลงร้อยละ 0.1 เมื่อเทียบกับไตรมาสก่อนหน้า และรัฐบาลญี่ปุ่นระบุว่า GDP ประจำปี 2004 ขยายตัวเพิ่มขึ้นร้อยละ 2.6

สำหรับในปี 2005 คาดว่าเศรษฐกิจของญี่ปุ่นจะได้รับผลกระทบจากการส่งออกสินค้าและบริการ ซึ่งขยายตัวลดลงเหลือร้อยละ 2.8 การลงทุนภาคเอกชนซึ่งขยายตัวเพียงร้อยละ 3.4 การลงทุนภาครัฐซึ่งยังคงลดลงอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ การบริโภคภาคเอกชนและรัฐ ก็คาดว่าจะเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 2 และ 1.1 เท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้นการสำรวจของ Development Bank of Japan ยังพบว่าการ

ลงทุนภาคอุตสาหกรรมของเอกชนในปีงบประมาณ 2005 (เมษายน 2005-มีนาคม 2006) จะลดลงถึงร้อยละ 7.6 การลงทุนภาคบริการโดยเฉพาะด้านการขนส่ง ค่าปลีกและโทรคมนาคมก็คาดว่าจะลดลงเช่นกัน แต่การขยายตัวทางเศรษฐกิจที่ลดลงในปี 2005 คงไม่ถึงกับนำเศรษฐกิจญี่ปุ่นไปสู่ภาวะถดถอยเหมือนเมื่อหลายปีก่อน เนื่องจากการฟื้นตัวที่เกิดขึ้นในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาได้กระจายไปในวงกว้างหลายสาขาอุตสาหกรรม ครอบคลุมธุรกิจทั้งขนาดใหญ่และขนาดเล็ก ทำให้การจ้างงานยังคงอยู่ในระดับสูง นอกจากนี้ อุปสงค์สินค้าอุตสาหกรรมจากจีนที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องก็จะช่วยลดผลกระทบจากความผันผวนของอุปสงค์ในตลาดโลก

3.2 สภาพแวดล้อมทางการบัญชีของประเทศเนเธอร์แลนด์ (สุภาพร เริงเยี่ยม, 2544: 38)

ปัจจัยแวดล้อมทางการบัญชีของประเทศเนเธอร์แลนด์แหล่งเงินทุนของประเทศเนเธอร์แลนด์มาจากการระดมทุนในตลาดหลักทรัพย์ ใช้กฎหมายจารีตประเพณี ความสัมพันธ์ทางการเมืองและเศรษฐกิจ มีความสัมพันธ์กับประเทศสหรัฐอเมริกา และกลุ่มประเทศในทวีปยุโรป ด้านภาวะเงินเฟ้ออยู่ในระดับต่ำ ความซับซ้อนของธุรกิจและการศึกษา มีความซับซ้อนของธุรกิจและการศึกษาสูง ด้านวัฒนธรรมประเทศเนเธอร์แลนด์มีความเป็นอิสระเสรีสูงและกล้าเสี่ยง

คุณค่าทางวัฒนธรรมของประเทศเนเธอร์แลนด์ คุณค่าของคน ประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีวัฒนธรรมแบบปัจเจกบุคคล คุณค่าของสังคม มีความเท่าเทียมกัน ด้านความไม่แน่นอน ประเทศเนเธอร์แลนด์ยึดแนวปฏิบัติ ส่วนมูลค่าทางการบัญชีของประเทศเนเธอร์แลนด์ คำนิยมทางการบัญชีเน้นการใช้ดุลพินิจในความเป็นวิชาชีพ มีความยืดหยุ่น ใช้หลักความระมัดระวังน้อย และมีการเปิดเผยข้อมูลมาก

จากปัจจัยข้างต้นส่งผลให้การบัญชีของประเทศเนเธอร์แลนด์มีลักษณะดังต่อไปนี้

3.2.1 การบัญชีของประเทศเนเธอร์แลนด์ (อรชร โปธิสุข, 2544: 80)

3.2.1.1 การประกอบวิชาชีพการบัญชี (Accounting Profession)

ในประเทศเนเธอร์แลนด์วิชาการบัญชีถือเป็นแขนงวิชาหนึ่งของวิชาเศรษฐศาสตร์ธุรกิจ ดังนั้นแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์จึงถูกนำมาใช้ในเรื่องของการบัญชีโดยเฉพาะการวัดมูลค่าทางการบัญชีเป็นอย่างมาก บทบาททางวิชาการนี้ส่งผลกระทบต่อการทำงานจริง

นอกจากนี้เนเธอร์แลนด์ยังมีบทบาทสำคัญในเรื่องของมาตรฐานการบัญชีและการรายงานทางการเงินในระหว่างประเทศอีกด้วย

3.2.1.2 ข้อกำหนดทางการบัญชีและการบังคับใช้ (Accounting Regulation and Enforcement)

ข้อกำหนดทางการบัญชีของเนเธอร์แลนด์ถูกกำหนดโดยพระราชบัญญัติการรายงานการเงินประจำปี (Act on Annual Financial Statement) ในปี ค.ศ. 1970 พระราชบัญญัตินี้

เป็นผลของการเปลี่ยนแปลงกฎหมายบริษัทจำกัดของเนเธอร์แลนด์ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายนี้ เป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงกฎหมายบริษัทจำกัดของกลุ่มประเทศในสหภาพยุโรปในเวลาต่อมา ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสอดคล้องเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

พระราชบัญญัติการรายงานการเงินประจำปี กำหนดไว้ว่า

1. รายงานการเงินประจำปีจะต้องแสดงฐานะและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องและตรงความเป็นจริง รวมทั้งจำแนกประเภทรายการไว้อย่างถูกต้องและเหมาะสม
2. รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปในวงการธุรกิจ
3. ต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์การวัดมูลค่าทางการเงินไว้ในรายงานทางการเงิน
4. รายงานทางการเงินจะต้องจัดทำบนหลักของความสม่ำเสมอ และเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่มีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญไว้อย่างเหมาะสม
5. ข้อมูลการดำเนินธุรกิจในปีถัดไป จะต้องเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3.2.1.3 องค์กรวิชาชีพทางการบัญชี (Professional Accounting Organization)

องค์กรวิชาชีพทางการบัญชีของเนเธอร์แลนด์ที่สำคัญ ได้แก่

1. คณะกรรมการที่ปรึกษารายงานประจำปี (The Council on Annual Reporting) คณะกรรมการจัดตั้งขึ้นเมื่อปี ค.ศ.1981 เป็นองค์กรภาคเอกชน ซึ่งได้รับการสนับสนุนความช่วยเหลือทางการเงินจากกลุ่มธุรกิจและสมาคมนักบัญชีจดทะเบียนแห่งเนเธอร์แลนด์ ประกอบด้วยสมาชิก 3 กลุ่ม คือ

1. ผู้จัดเตรียมงบการเงิน (Preparers of Financial Statement)
2. ผู้ใช้งบการเงิน (Users of Financial Statement)
3. ผู้สอบบัญชี (Auditors of Financial Statement)

คณะกรรมการนี้จะเป็นผู้ออกคำแนะนำ เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกัน โดยทั่วไป ถึงแม้ว่าคำแนะนำนี้จะไม่เป็นการบังคับให้ต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับกฎหมายก็ตาม แต่บริษัทใหญ่และผู้สอบบัญชีได้ยึดถือใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

สำหรับหลักการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน จะถูกกำหนดโดยประมวลกฎหมายของเนเธอร์แลนด์ (Dutch Civil Code) ให้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางการบัญชีนั้น

2. สมาคมนักบัญชีจดทะเบียนแห่งเนเธอร์แลนด์ (The Netherlands Institute of

Register Accountants: NivRA) เป็นสมาคมวิชาชีพบัญชีที่สามารถออกมาตรฐานการสอบบัญชีมาบังคับใช้แก่ผู้สอบบัญชีทั่วประเทศด้วยตัวสมาคมเอง สมาคมนี้ประกอบด้วยสมาชิกกว่า 10,000 คน และในปี ค.ศ.1993 สมาชิกของสมาคมสามารถตรวจสอบบัญชีและรับรองงบการเงินได้ ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงตามกฎเกณฑ์ของสหภาพยุโรปครั้งที่ 8 กำหนดให้ผู้สอบบัญชี สามารถเป็นทั้งนักบัญชีจดทะเบียน (Register Accountants: Ras) และนักบัญชีบริหาร (Administrative Accountants: Aas) โดยนักบัญชีบริหารจะทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีได้จะต้องเข้ารับการอบรมเพิ่มเติมทางด้านการสอบบัญชี หลักสูตรการอบรมเพิ่มเติมนี้จะหลักสูตรที่เกี่ยวกับงานทางการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามงานทางด้านการสอบบัญชีมักจะเป็นนักบัญชีจดทะเบียนเป็นส่วนใหญ่

สมาคมนักบัญชีจดทะเบียนแห่งเนเธอร์แลนด์ เป็นสมาคมที่มีความสำคัญต่อวิชาชีพการบัญชีมากกว่าสมาคมใดๆ ในเนเธอร์แลนด์ สมาชิกของสมาคมยังมีบทบาทหน้าที่สำคัญอยู่ในหลายองค์กร เช่น คณะกรรมการที่ปรึกษารายงานประจำปี คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ คณะกรรมการสหภาพยุโรป องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาสหประชาชาติ และสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ

3.2.1.4 การวัดมูลค่าทางการบัญชี (Accounting Measurement)

วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับวัดมูลค่าทางการบัญชีที่สำคัญ มีดังนี้

1. การรวมธุรกิจ วิธีการบัญชีที่ใช้คือ การซื้อธุรกิจ สำหรับวิธีการรวมส่วนได้เสีย มีการปฏิบัติอยู่ในวงจำกัด วิธีการนี้แทบจะไม่ได้นำมาใช้แล้ว
2. ค่าความนิยมในการรวมธุรกิจ ค่าความนิยมในการรวมธุรกิจสามารถปฏิบัติได้ 3 แบบ คือ

1. ตัดจำหน่ายทั้งจำนวน โดยปรับปรุงกับกำไรขาดทุน
2. ตัดจำหน่ายทั้งจำนวน โดยปรับปรุงกับกำไรสะสม
3. ตั้งขึ้นเป็นสินทรัพย์และตัดจำหน่าย

วิธีการตัดจำหน่ายทั้งจำนวน โดยปรับปรุงกับกำไรสะสม เป็นวิธีที่บริษัทส่วนใหญ่ในเนเธอร์แลนด์ใช้กันมากที่สุด

3. กิจการร่วมค้า และ บริษัทร่วม และมีอิทธิพลในการควบคุมนโยบายทางการเงิน และการบริหารอย่างมีสาระสำคัญ ให้บันทึกเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย
4. การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ ใช้ราคาทุนปัจจุบันและราคาทุนเดิม
5. การคิดค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ถาวรให้ติดตามราคาปัจจุบัน และการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นให้อิงตามหลักเศรษฐศาสตร์

6. การตีราคาสินค้าคงเหลือ ให้ใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่ากัน ได้ทั้งวิธีแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีเข้าก่อนออกก่อน และวิธีเข้าหลังออกก่อน

7. สัญญาเช่า สัญญาเช่าทางการเงินให้ตั้งขึ้นเป็นสินทรัพย์ ปฏิบัติเช่นเดียวกันในประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา

8. ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี ใช้วิธีตั้งเป็นรายการรอกตัดบัญชี

3.2.1.5 การรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

กฎเกณฑ์การรายงานทางการเงินของประเทศเนเธอร์แลนด์ถูกกำหนดไว้อย่างเข้มงวด กล่าวคือ งบการเงินจะต้องจัดทำเป็นภาษาคัดซ์เท่านั้น เว้นแต่ในบางโอกาสงบการเงินสามารถจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมันได้ รายงานทางการเงินที่ต้องจัดทำของบริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์ประกอบด้วยรายงานดังต่อไปนี้

1. งบดุล
2. งบกำไรขาดทุน
3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน
4. รายงานของผู้บริหาร
5. รายงานข้อมูลอื่นๆที่กำหนด

สำหรับงบกระแสเงินสดไม่บังคับให้จัดทำ จะทำหรือไม่ก็ได้ บริษัทส่วนใหญ่ในเนเธอร์แลนด์จะจัดทำงบกระแสเงินสดเพิ่มด้วย

การวัดมูลค่าทางการเงินบัญชี วิธีการทางการเงินบัญชีและเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงทางการเงินบัญชีจะต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเสมอ

ผู้บริหารจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน ณ วันที่ในงบดุล ผลการปฏิบัติงานระหว่างปี และข้อมูลของแผนการดำเนินงานในอนาคตสำหรับปีถัดไป

ส่วนรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานการจัดสรรกำไรประจำปี จะรวมไว้ในส่วนของรายงานข้อมูลอื่นๆที่กำหนด

3.2.2 การเมืองของประเทศเนเธอร์แลนด์

เนเธอร์แลนด์มีการปกครองระบอบประชาธิปไตยแบบรัฐสภาโดยมีสถาบัน

พระมหากษัตริย์เป็นประมุข ปัจจุบันคือสมเด็จพระราชินีนาถเบียทริกซ์ ทรงมีพระราชอำนาจในเชิงพิธีการ ด้านการเมืองที่เป็นประเพณีสืบทอดกันมาของพระราชวงศ์ออเรนจ์ คือ สมเด็จพระราชินีนาถทรงเป็นผู้แต่งตั้งผู้สรรหานายกรัฐมนตรี (Formateur) ภายหลังจากเลือกตั้งทั่วไป (เนื่องจากระบบการเลือกตั้งแบบสัดส่วน โดยถือว่าทั้งประเทศเป็นเขตเดียว ทำให้ไม่มีพรรคการเมืองใดสามารถครองเสียงข้างมากในรัฐสภา จึงต้องมีการเจรจาระหว่างพรรคการเมืองต่างๆ เพื่อจัดตั้ง

รัฐบาล และผู้ดำรงตำแหน่งนายกรัฐมนตรี) และสมเด็จพระราชินีนาถเบียทริกซ์ทรงเป็นผู้แถลงนโยบายของรัฐบาลในพิธีเปิดสมัยการประชุมรัฐสภาประจำปี หรือ Speech from the Throne

คณะรัฐมนตรี (Council of Ministers) เป็นผู้กำหนดและดำเนินนโยบายบริหารประเทศตามความไว้วางใจของรัฐสภา รัฐมนตรีไม่สามารถเป็นสมาชิกรัฐสภาในคราวเดียวกันได้

สภาแห่งรัฐ (Council of State) เป็นองค์กรที่ปรึกษาด้านกฎหมาย โดยคณะรัฐมนตรีจะปรึกษาหารือเกี่ยวกับร่างของกฎหมายก่อนที่จะนำเข้าสู่กระบวนการทางนิติบัญญัติ สภาแห่งรัฐจะรับเรื่องร้องเรียนจากประชาชนต่อนโยบายของรัฐบาล

รัฐสภาเนเธอร์แลนด์ ประกอบด้วย 2 สภา คือ วุฒิสภา (First Chamber) มีสมาชิกจำนวน 75 คน มาจากการเลือกตั้งทางอ้อมโดยสภาจังหวัด 12 แห่ง มีวาระการดำรงตำแหน่ง 4 ปี และสภาผู้แทนราษฎร (Second Chamber) มีสมาชิกจำนวน 150 คน มาจากการเลือกตั้งโดยตรงจากประชาชน มีวาระการดำรงตำแหน่ง 4 ปี สภาผู้แทนราษฎรมีอำนาจในการเสนอร่างกฎหมาย ขณะที่วุฒิสภามีหน้าที่พิจารณาและเสนอแนะร่างกฎหมายซึ่งเสนอโดยสภาผู้แทนราษฎร

ปัจจุบันรัฐบาลเนเธอร์แลนด์เป็นรัฐบาลผสม 3 พรรค คือ พรรค Christian Democrat Alliance (CDA) พรรค People's Party for Freedom and Democracy (VVD) และพรรค Democrat 66 (D66) ภายใต้การนำของนาย Jan - Peter Balkenende นายกรัฐมนตรีเนเธอร์แลนด์และหัวหน้าพรรค CDA รัฐบาลผสมพรรคชุดนี้ นับว่ามีแนวทางการเมืองสายกลางที่ค่อนข้างไปทางฝ่ายขวา แต่ละพรรคมีภูมิหลังและแนวนโยบายดังนี้

พรรค CDA เป็นพรรคที่ก่อตั้งขึ้นจากการรวมพรรคที่นิยมศาสนาคริสต์นิกายคาทอลิก 1 พรรค และโปรเตสแตนต์ 2 พรรคเข้าด้วยกัน แนวนโยบายหลักของพรรค CDA คือ การสนับสนุนเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม ซึ่งรัฐบาลมีบทบาทในการส่งเสริมให้การดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างเป็นธรรม ในด้านการเมือง พรรค CDA ยึดแนวทางสายกลางระหว่างปัจเจกชนนิยมกับรัฐนิยม

พรรค VVD หรือพรรคเสรีนิยม ให้ความสำคัญต่อภาคธุรกิจเอกชนในการดำเนินการทางเศรษฐกิจ และมีนโยบายเปิดเสรีทั้งทางด้านการเมือง เศรษฐกิจและสังคม พรรค VVD เป็นพรรคที่มีแนวทางอนุรักษ์นิยมมากที่สุดในบรรดาพรรคใหญ่ๆ ในเนเธอร์แลนด์

พรรค D66 เป็นพรรคที่ใหญ่ที่สุดในกลุ่มของพรรคเล็กในเนเธอร์แลนด์ ซึ่งเริ่มมีการขยายตัวทั้งในแง่ของสมาชิกและอิทธิพลทางการเมือง ยึดแนวทางสายกลางค่อนข้างไปทางซ้าย ซึ่งอยู่ระหว่างแนวทางของพรรค CDA กับพรรคแรงงาน โดยได้รับการสนับสนุนจากกลุ่มอาชีพชาวเมืองในวัยหนุ่มสาว พรรค D66 ผลักดันการปฏิรูปการเมือง โดยให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการเมือง

3.2.3 สถานะเศรษฐกิจของเนเธอร์แลนด์

ข้อมูลเศรษฐกิจโดยสังเขป

ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ	591 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ (ปี 2004)
GDP ต่อคน	36,236 ดอลลาร์สหรัฐ (ปี 2004)
อัตราการว่างงาน	ร้อยละ 6 (ปี 2004)
มูลค่าการส่งออก	313 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ (ปี 2003)
ประเทศส่งออกที่สำคัญ	เยอรมนี เบลเยียม สหราชอาณาจักร ฝรั่งเศส อิตาลี สหรัฐอเมริกา
สินค้าส่งออกที่สำคัญ	เคมีภัณฑ์ เชื้อเพลิง ผลิตภัณฑ์อาหาร
มูลค่าการนำเข้า	274 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ (ปี 2004)
สินค้านำเข้าที่สำคัญ	เครื่องจักรกลและอุปกรณ์การขนส่ง เคมีภัณฑ์ เชื้อเพลิง อาหารและเสื้อผ้า

เนเธอร์แลนด์มีอัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจสูงในช่วงปลายทศวรรษที่แล้ว ตั้งแต่ปี พ.ศ.2000 เป็นต้นมา เศรษฐกิจกลับอยู่ในสถานะหดตัวเป็นอย่างมาก โดยอัตราการขยายตัวเหลือเพียงร้อยละ 0.5 และเมื่อปี พ.ศ. 2003 เศรษฐกิจติดลบร้อยละ 0.9

สภาพทางเศรษฐกิจดังกล่าว ส่งผลให้ประชาชนจำนวนมากมีกำลังซื้อลดลงที่สำคัญคือ อัตราการว่างงานเพิ่มสูงขึ้นจาก 252,000 คน เมื่อปี ค.ศ. 2001 มาเป็น 495,000 คน ใน ค.ศ. 2004 โดยผู้ที่เพิ่งจบการศึกษาใหม่จะหางานยากเป็นพิเศษ ซึ่งเป็นประเด็นที่รัฐบาลเนเธอร์แลนด์ มีความกังวลมาก จุดอ่อนในโครงสร้างทางเศรษฐกิจของเนเธอร์แลนด์ บางส่วนมาจากปัจจัยภายนอก เช่น การขยายตัวในอัตราต่ำของการค้าโลก การแข็งค่าของเงินยูโร ซึ่งปัจจัยดังกล่าวส่งผลต่อการส่งออกสินค้าของเนเธอร์แลนด์ สำหรับปัจจัยภายใน ราคาหุ้นที่ลดลงและเงินสมทบสวัสดิการสังคมที่เพิ่มสูงขึ้นส่งผลให้การอุปโภคไม่ขยายตัว ในขณะเดียวกัน โครงสร้างทางเศรษฐกิจของเนเธอร์แลนด์ ยังมีจุดอ่อนสำคัญมาจากการที่แรงงานไม่เข้าสู่ตลาดแรงงาน สืบเนื่องจากสวัสดิการที่ให้แก่ผู้พิการ หรือผู้เกษียณก่อนกำหนด นอกจากนั้น ผู้จบการศึกษาในสาขาที่ไม่สอดคล้องกับความต้องการของตลาดแรงงาน ยังทำให้ตลาดแรงงานอยู่ในสถานะรัดตัว เนื่องจากหาคนที่เหมาะสมกับงานที่ว่างไม่ได้และค่าแรงงานเพิ่มสูงขึ้น การหดตัวทางเศรษฐกิจส่งผลต่องบประมาณแผ่นดิน ซึ่งขาดดุลงบประมาณร้อยละ 3.2 และเกินร้อยละ 3 ของ GDP เมื่อปี ค.ศ. 2003 ส่งผลให้เนเธอร์แลนด์ไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขของสนธิสัญญา Maastricht ได้ ดังนั้น รัฐบาลเนเธอร์แลนด์จะต้องลดการขาดดุลให้ได้ต่ำกว่าร้อยละ 3 โดยเร็วก่อนปี ค.ศ. 2005 สถานะทางเศรษฐกิจในปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะขยายตัวเล็กน้อย โดยคาดว่า จะขยายตัวประมาณร้อยละ 1.25 ในปี ค.ศ. 2004 และจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ

1.50 ในปี ค.ศ. 2005 แต่ยังมีความไม่แน่นอน ทำให้อัตราการว่างงานจะยังเพิ่มสูงขึ้น ในกรณีนี้จึงมีความจำเป็นที่รัฐบาลเนเธอร์แลนด์ จะต้องสร้างความเข้มแข็งให้แก่โครงสร้างทางเศรษฐกิจเพื่อเป็นการแก้ไขระยะยาว โดยเฉพาะจะต้องดำเนินการเพื่อมิให้การขาดดุลงบประมาณเกินร้อยละ 3 ของ GDP เพราะจากประสบการณ์ในประเทศอื่น เช่น ญี่ปุ่น ชี้ให้เห็นว่า การใช้เงินเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจไม่ใช่วิธีการที่ถูกต้อง เพราะจะทำให้ปัญหาแก่ยากและจะทำให้การควบคุมงบประมาณแผ่นดินใช้เวลานานมากขึ้นไปอีก



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved