

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรม

บทนี้จะกล่าวถึงทฤษฎี แนวคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อการบัญชีระหว่างประเทศ รูปแบบทางการบัญชี กระบวนการในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการบัญชี รวมถึงวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. สภาพแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อการบัญชีระหว่างประเทศ

การบัญชีของแต่ละประเทศถูกกำหนดโดยสภาพแวดล้อมของแต่ละประเทศ เช่น ความแตกต่างทางประวัติศาสตร์ ระบบการเมือง กฎหมาย สังคมและวัฒนธรรม เป็นต้น ทำให้การพัฒนา รูปแบบทางการบัญชีย่อมมีความแตกต่างกันด้วย

ปัจจัยที่มีส่วนกำหนดการพัฒนาบัญชี ประกอบด้วย

- 1.1 แหล่งเงินทุนภายนอก (External Finance)
- 1.2 ระบบกฎหมาย (Legal System)
- 1.3 ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจและการเมืองกับประเทศอื่น (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

แหล่งเงินทุนของธุรกิจเป็นปัจจัยสำคัญที่บอกให้ทราบว่า โดยส่วนใหญ่ผู้ใช้งบการเงินเป็นใครและมีผลต่อลักษณะของระบบบัญชีภายในประเทศอย่างไร โดยแหล่งเงินทุนแบ่งเป็น 2 แหล่ง (ศิริลักษณ์ สุทฤษฎี, 2549: 90) คือ

1.1.1 แหล่งเงินทุนที่มาจากตลาดทุน(Capital market –base financing system) ธุรกิจได้รับเงินทุนจากการเสนอขายหุ้นให้กับบุคคลภายนอก รายงานทางการเงินที่จัดทำจึงจัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อเจ้าของกิจการที่เสมือนบุคคลภายนอก เพื่อให้ผู้เป็นเจ้าของสามารถประเมินการทำงานของผู้บริหารได้ ประเทศที่มีลักษณะธุรกิจแบบนี้มาก ย่อมต้องการการบัญชีที่จัดทำรายงานทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของบุคคลภายนอก ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีจะอยู่บน

1.1.2 แหล่งเงินทุนที่มาจากสถาบันการเงิน (Credit – based financing system) ธุรกิจได้รับเงินทุนมาจากการกู้ยืมธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ๆ ดังนั้น ผู้ซึ่งบการเงินส่วนใหญ่จะเป็นผู้บริหารและธนาคารหรือสถาบันการเงิน ซึ่งถือว่าเป็นผู้ซึ่งบการเงินภายในบริษัทและสามารถเข้าถึงข้อมูลทางการเงินที่ตนเองต้องการได้ ดังนั้น ลักษณะของการบัญชีสำหรับประเทศที่มีธุรกิจประเภทนี้มาก จะเป็นลักษณะบัญชีที่เป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของเจ้าของกิจการและธนาคารหรือสถาบันการเงิน มาตรฐานการบัญชีจะยึดหลักความระมัดระวังในการนำเสนอข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจะเป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น

1.2 ระบบกฎหมาย

ในทางบัญชีได้มีการแบ่งกลุ่มประเทศตามลักษณะกฎหมายได้ 2 กลุ่ม (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545: 14) ได้แก่

1.2.1 กลุ่มประเทศที่มีการบัญชีเน้นตามกฎหมาย (Legalistic) ได้แก่ ประเทศที่มีระบบกฎหมายที่เรียกว่า ประมวลกฎหมาย (Code Law หรือ Civil Law) ซึ่งระบบนี้จะกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำของพฤติกรรมที่ประชาชนต้องปฏิบัติตาม หลักการบัญชีจะถูกกำหนดเป็นกฎหมายแนวปฏิบัติทางการบัญชีมีแนวโน้มที่จะระบุวิธีการและขั้นตอนโดยละเอียด บทบาทหนึ่งเบื้องต้นของการบัญชีจะเป็นการกำหนดจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียให้แก่รัฐบาล ตัวอย่างประเทศในกลุ่มนี้ ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส เยอรมัน และอาร์เจนตินา เป็นต้น

1.2.2 กลุ่มประเทศที่มีการบัญชีที่ไม่มุ่งเน้นตามกฎหมาย (Non Legalistic) ได้แก่ ประเทศที่มีระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ซึ่งจะเป็นการระบุว่าสิ่งใดเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมาย ตราบใดที่กฎหมายไม่ได้ระบุว่าผิด พลเมืองจะมีเสรีภาพที่จะใช้ดุลยพินิจ มีการพัฒนามาจากการพิพากษาตัดสินในอดีต แนวปฏิบัติทางการบัญชีจึงไม่เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมาย แต่มักกำหนดโดยองค์กรภาคเอกชน การบัญชีจึงมีการปรับตัวและก่อให้เกิดการพัฒนาการใหม่ ๆ ขึ้น ตัวอย่างประเทศในกลุ่มนี้ ได้แก่ ประเทศสหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

1.3 ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจและการเมืองกับประเทศอื่น

วิทยาการทางการบัญชีสามารถนำเข้าไปและส่งออกกระหว่างประเทศได้ เช่นเดียวกับระบบการเมืองและลัทธิต่าง ๆ การบัญชีจะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน (Similar) สำหรับประเทศที่มีลักษณะ

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

1.4 ระดับเงินเพื่อ

หลักการบัญชีในหลายประเทศ รวมทั้งสหรัฐอเมริกาใช้หลักราคาทุน (Historical Cost) โดยมีข้อสมมุติฐานว่า หน่วยเงินตราที่ใช้รายงานไม่เปลี่ยนแปลงหรือมีเสถียรภาพ ไม่มีเงินเฟ้อ นั่นคือ กิจการจะบันทึกรายการซื้อขาย และรายการอื่น ๆ ด้วยจำนวนเงิน ณ วันที่เกิดรายการขึ้น โดยไม่มีการปรับมูลค่าในภายหลัง หลักราคาทุนจึงไม่เหมาะสำหรับการวัดค่าสินทรัพย์ที่กิจการถือครองมานาน เช่น ที่ดิน อาคาร เป็นต้น เมื่อประเทศแถบอเมริกาได้เผชิญกับภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงติดต่อกัน จึงไม่มีการนำหลักราคาทุนมาใช้แต่ได้มีการวัดมูลค่าของรายการในงบการเงินตามเกณฑ์การเปลี่ยนแปลงในระดับราคา (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545: 17)

ประเทศสหรัฐอเมริกาเผชิญกับภาวะเงินเฟ้อเล็กน้อยหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 จนกระทั่งในช่วงปี ค.ศ. 1970 ซึ่งภาวะเงินเฟ้อสูงขึ้น นักบัญชีส่วนใหญ่ที่เคยพอใจกับการใช้หลักราคาทุนได้หันมาสนใจต่อการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ซึ่งเดิมมีการสนใจเฉพาะในหมู่นักวิชาการเท่านั้น ในปี ค.ศ. 1979 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standards Board – FASB) ซึ่งเป็นหน่วยงานออกมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้บริษัทใหญ่จัดทำการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา และกิจการจะต้องรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาลงในรายงานประจำปี พร้อมทั้งยื่นรายงานต่อตลาดหลักทรัพย์ (SEC) ด้วย ข้อกำหนดนี้ได้ยกเลิกไปในปี ค.ศ. 1984 เมื่อภาวะเงินเฟ้อกลับสู่ภาวะต่ำลง

ความสนใจในการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา ขึ้นอยู่กับภาวะเงินเฟ้อของแต่ละประเทศ ประเทศที่เผชิญกับภาวะเงินเฟ้อนานได้พยายามหามาตรการทางการบัญชีเพื่อรายงานให้สอดคล้องกับภาวะดังกล่าว

1.5 ขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจของหน่วยงานและระดับการศึกษา

ขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจ จะก่อให้เกิดรายการบัญชีที่มีความหลากหลายได้ (ศิริลักษณ์ ศุทธชัย, 2549: 88-91) ดังนั้น ยิ่งบริษัทในประเทศส่วนใหญ่มีขนาดใหญ่และซับซ้อนมากเท่าไร รายการบัญชีที่เกิดขึ้นย่อมมีความซับซ้อนมากขึ้นเท่านั้น เป็นผลให้การบัญชีมีการพัฒนาไปสู่ระบบที่มีความซับซ้อน นอกจากนี้ ระบบการศึกษาเป็นตัวแปรหนึ่งในการบ่งบอกว่าการบัญชีในประเทศหนึ่ง ๆ สามารถมีความซับซ้อนได้มากน้อยเพียงใด ประเทศที่การศึกษาด้านบัญชียังไม่มีพัฒนาการที่เพียงพอ เช่น ประเทศที่ยังไม่มีการสอนเรื่องการบัญชีระดับสูงย่อมเป็นการยากที่การบัญชีในประเทศนั้นจะมีระบบบัญชีที่มีความซับซ้อน เหมือนประเทศที่มีการเรียนการสอนในเรื่องนี้ ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างระบบการศึกษาและการบัญชี คือ คุณภาพของระบบการศึกษาสัมพันธ์กับคุณภาพของนักบัญชีแล้วคุณภาพของนักบัญชีบ่งบอกถึงลักษณะของการบัญชีที่มีในประเทศ

1.6 วัฒนธรรม

วัฒนธรรมอาจหมายถึง ค่านิยมและทัศนคติที่บุคคลในสังคมอยู่ร่วมกันซึ่งเป็นปัจจัยที่เป็นรากฐานของระบบต่าง ๆ ในแต่ละประเทศ รวมทั้งมีส่วนร่วมในการกำหนดแนวคิด มาตรฐาน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีของแต่ละประเทศด้วย (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545: 18)

Hofstede ได้มีการศึกษาวิจัยความสัมพันธ์ระหว่างมูลค่าทางการบัญชี (Accounting value) กับมูลค่าทางสังคม (Social value) ของประเทศต่าง ๆ โดยได้ทำการศึกษาข้อมูลจากพนักงานของบริษัทข้ามชาติของสหรัฐอเมริกาที่ดำเนินธุรกิจในประเทศต่าง ๆ จำนวน 40 ประเทศ ผลการศึกษาได้สรุปมุมมองทางวัฒนธรรมของประเทศต่าง ๆ จำแนกเป็น 4 มุมมอง ได้แก่

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

1.6.2 ช่องว่างของสายอำนาจที่มากกับน้อย(Large Versus Small Power Distance) หมายถึงระดับความไม่เท่าเทียมกันในสังคม ผู้ที่มีอำนาจมากมักเป็นผู้ที่ยอมรับในสังคม ส่วนผู้ที่มีอำนาจน้อยมักหาความเท่าเทียมกัน ปัญหาที่ต้องพิจารณาคือสังคมจะทำให้เกิดความเท่าเทียมกันอย่างไร

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

1.6.4 ความเป็นวัดดูนิยมกับจิตนิยม (Masculinity Versus Femininity) ในสังคมที่ค่านิยมเป็นวัดดูนิยม จะให้ความสำคัญต่อความสำเร็จที่สามารถมองเห็นและวัดได้ ส่วนสังคมที่เป็นจิตนิยม จะให้ความสำคัญต่อการเอื้ออาทรต่อกันและคุณภาพชีวิต

จากผลการศึกษาข้างต้นนี้ ได้นำไปสู่การกำหนดแนวคิดในการเชื่อมโยงระหว่างวัฒนธรรมกับการบัญชีโดยนักวิชาการหลายคน ตัวอย่างเช่น ในสังคมที่เป็นปัจเจกบุคคล การบัญชีจะมีแนวโน้มเปิดเผยข้อมูลมากกว่าในสังคมที่มีการรวมกลุ่ม และในสังคมที่มีการหลีกเลี่ยงความไม่แน่นอนน้อย การบัญชีจะมีการวัดมูลค่าทางการบัญชีที่แท้จริง ในขณะที่สังคมที่หลีกเลี่ยงความไม่แน่นอนสูง แนวปฏิบัติทางการบัญชีจะมีแนวโน้มวัดมูลค่าอย่างระมัดระวัง

2. รูปแบบทางการบัญชี (Accounting Models)

ในประเทศที่มีสภาพแวดล้อมที่คล้ายคลึงกัน จะมีการใช้รูปแบบทางการบัญชีที่คล้ายคลึงด้วย โดยรูปแบบทางบัญชียุคหนึ่งมีการกำหนดไว้หลายกลุ่ม โดยหนึ่งในหลายกลุ่มนั้นที่ถือว่าเป็นรูปแบบทางการบัญชีใหม่ คือ รูปแบบทางการบัญชีของ Gernon และ Meek ซึ่งได้มีการแบ่งรูปแบบทางการบัญชีตามลักษณะของการจัดทำบัญชี โดยแบ่งเป็น 3 รูปแบบ (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545: 18-21) ได้แก่

2.1 รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (The Presentation / full Model)

รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ เป็นแบบจำลองทางบัญชีเพื่อสนองความต้องการในการตัดสินใจของผู้ลงทุนภายนอก ทั้งนักลงทุนและเจ้าหน้าที่ให้สามารถประเมินผลการดำเนินงานและพยากรณ์กระแสเงินสดและกำไรในอนาคตได้ และยังเป็นกรนำเสนออย่างยุติธรรม (Fair) ถึงฐานะและผลการดำเนินงาน โดยรูปแบบทางการบัญชียุคนี้เริ่มต้นจาก

รูปแบบทางการบัญชีนี้ได้รับการพัฒนา โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) เพื่อสามารถเสนอข้อมูลต่อตลาดทุนระหว่างประเทศ ซึ่งคณะกรรมการเหล่านี้ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ โดยเป็น Benchmark สำหรับประเทศเศรษฐกิจใหม่

2.2 รูปแบบปฏิบัติตามกฎหมาย (The Legal Compliance Model)

รูปแบบปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นแบบจำลองที่ใช้ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย (Code Law) ได้แก่ ประเทศในยุโรปและญี่ปุ่น บางครั้งเรียกว่า Continental Model ซึ่งรูปแบบนี้มีลักษณะดังต่อไปนี้

2.2.1 มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับสถาบันการเงิน จึงทำให้ทราบข้อมูลภายใน

2.2.2 เน้นการสนองความต้องการตามข้อกำหนดของรัฐบาลในการคำนวณภาษีอากรหรือการกำกับดูแลให้ปฏิบัติตามแผนเศรษฐกิจ

2.2.3 แนวปฏิบัติทางบัญชีมีแนวโน้มระมัดระวัง

2.2.4 การแสดงกำไรจะสม่ำเสมอ เพื่อการเสียภาษีจ่ายเงินปันผลและโบนัสจะเท่ากันทุกปี

2.2.5 การเปิดเผยข้อมูลต่อบุคคลภายนอกมีน้อย

2.3 รูปแบบการปรับปรุงตามเงินเฟ้อ (The Inflation-Adjusted Model)

การเปลี่ยนแปลงปรับปรุงราคาเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นทุกประเทศ ดังนั้น เมื่อเกิดเงินเฟ้อขึ้น การบัญชีควรจะมีการปรับปรุง “เพิ่ม” เข้าไปกับการเสนอตามรูปแบบทางการบัญชีสองรูปแบบข้างต้น ซึ่งกลุ่มประเทศที่ใช้รูปแบบทางการบัญชีนี้ เช่น กลุ่มประเทศอเมริกาใต้ ตัวอย่างเช่น ประเทศเม็กซิโกจะแสดงรูปแบบทางการบัญชี แต่จะปรับปรุงด้วย ดัชนีราคา (Price Index)

3. กระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระดับประเทศ

การที่กระบวนการกำหนดมาตรฐานบัญชี อาจมาจากภาคเอกชนหรือภาครัฐบาล กระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงมีอิทธิพลต่อความพึงพอใจในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standards) เป็นกฎเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน โดยมีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเป็นกรอบแนวคิด กล่าวได้ว่า มาตรฐานบัญชีเป็นผลงานของการกำหนดมาตรฐานการบัญชีแนวปฏิบัติทางการบัญชี (Accounting Practice) ที่แท้จริงอาจแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีมีความซับซ้อน อาจไม่เป็น

3.1 ขอบเขตของมาตรฐานรายงานการเงินระหว่างประเทศ โดยปกติ (Deloitte, 2006: Online) มีดังนี้

3.1.1 มาตรฐานของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ควรมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานรายงานการเงินระหว่างประเทศ (IFRSs)

3.1.2 มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดและการตีความประเด็นต่างๆ โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee: IASC) และคณะกรรมการถาวรในการตีความ (Standing Interpretations Committee: SIC) ก่อนที่จะนำไปใช้ต่อไป เว้นแต่คณะกรรมการเหล่านี้จะพัฒนามาตรฐานใหม่หรือยกเลิก

3.1.3 IFRSs นำไปใช้ได้กับวัตถุประสงค์โดยทั่วไปของงบการเงินและรายงานทางการเงินแบบอื่น โดยหน่วยธุรกิจที่หวังกำไร - ในเชิงการค้า อุตสาหกรรม การเงินและกิจกรรมอื่นที่ใกล้เคียงกัน โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบตามกฎหมาย

3.1.4 หน่วยอื่นนอกเหนือจากหน่วยธุรกิจที่หวังกำไร ก็สามารถนำมาตราฐานรายงานการเงินระหว่างประเทศไปใช้ได้

3.1.5 วัตถุประสงค์ทั่วไปของงบการเงิน คือ สนองความต้องการของผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ลูกจ้าง และสาธารณชนที่สนใจข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด

3.1.6 รายงานการเงินอื่น ประกอบด้วย ข้อมูลที่นอกเหนือรายงานทางการเงินที่ช่วยให้เข้าใจกลุ่มของรายการทางการเงินให้ดีขึ้น หรือ ทำให้ผู้ใช้สามารถตัดสินใจทางเศรษฐกิจดีขึ้น

3.1.7 IFRSs นำไปใช้ได้ทั้งกับบริษัทเดี่ยวและงบการเงินรวม

3.1.8 งบการเงินที่สมบูรณ์ ประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรือการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น ที่เกิดจากการลงทุน โดยการกระจายหุ้น สรุปนโยบายการบัญชีและคำอธิบายอื่นๆ

3.1.9 IFRSs ยอมรับแนวปฏิบัติ 2 วิธี คือ “ตามที่กำหนดไว้” และ “ทางเลือกในการปฏิบัติ” ซึ่งงบการเงินต้องอธิบายถึงวิธีการที่เลือกใช้ในงบการเงิน

3.1.10 ในการพัฒนามาตรฐาน IASB ไม่มีเจตนาให้มีการทางเลือกในการปฏิบัติทางบัญชี แต่มีเจตนาที่จะทบทวนทางเลือกที่มีอยู่ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้ลดจำนวนลง

3.1.11 IFRSs จะแสดงหลักการพื้นฐานเป็นตัวอักษรชนิดหนา และคำแนะนำอื่นในรูปแบบตัวอักษรธรรมดา (แตกต่างกันตรง “ตัวอักษรสีดำ”/ “ตัวอักษรสีเทา”) ซึ่งรูปแบบตัวอักษรทั้ง 2 ชนิดมีความสำคัญเท่ากัน

3.2 กระบวนการสร้างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

3.2.1 ขั้นตอนของกระบวนการสร้างมาตรฐานการบัญชี โดยปกติจะมีขั้นตอน (Deloitte, 2006: Online) ดังนี้ (*หมายถึง ถูกกำหนดโดยการแต่งตั้งหรือการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board : IASB))

- 1) ทีมงานระบุและศึกษาประเด็นต่างๆ
- 2) ศึกษามาตรฐานและแนวปฏิบัติระหว่างประเทศที่มีอยู่ของประเทศ
- 3) IASB ประเมินกับสภาที่ปรึกษามาตรฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของการเพิ่มโครงการต่อที่ประชุมของ IASB*
- 4) IASB ตั้งทีมที่ปรึกษา*
- 5) IASB จัดพิมพ์เอกสารประกอบการตัดสินใจเพื่อพิจารณา
- 6) IASB พิจารณาคำวิจารณ์ที่ได้รับจากเอกสารประกอบการตัดสินใจ
- 7) IASB จัดพิมพ์ร่างมาตรฐานที่มีมติยอมรับอย่างน้อย 8 คน* (ร่างมาตรฐานจะประกอบด้วยข้อคิดเห็นที่ไม่เห็นด้วยและหลักการที่ได้ข้อยุติ)
- 8) IASB พิจารณารับฟังความคิดเห็นของสาธารณชนและจากการนำไปทดสอบใช้งาน*
- 9) IASB เห็นชอบกับมาตรฐานฉบับสมบูรณ์ด้วยมติไม่น้อยกว่า 8 คน * (มาตรฐานจะประกอบด้วยข้อคิดเห็นที่ไม่เห็นด้วยและหลักการที่ได้รับข้อยุติ)

3.2.2 IASB ประชุมพิจารณาโดยตรงและเปิดเผยต่อสาธารณชน

3.3 กระบวนการในการตีความมาตรฐาน

การตีความรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ได้รับการพัฒนาโดยคณะกรรมการตีความรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Interpretation Committee: IFRIC) ซึ่งได้รับความเห็นชอบจาก IASB (Deloitte, 2006: Online) ประกอบด้วย

3.3.1 ขั้นตอนการดำเนินงานโดยปกติของการตีความ ประกอบด้วย (* หมายถึง IASB กำหนดขึ้น)

- 1) ทีมงานระบุและศึกษาประเด็นมาตรฐานและแนวปฏิบัติของประเทศที่มีอยู่
- 2) IFRIC ศึกษามาตรฐานและแนวปฏิบัติของประเทศ

3) IFRIC พิมพ์ร่างการตีความสำหรับการพิจารณาข้อคิดเห็น ถ้าไม่มีสมาชิกของ IFRIC มากกว่า 3 คนลงมติคัดค้านแผนงาน

4) IFRIC พิจารณาข้อคิดเห็นที่ได้รับจากร่างการตีความภายในระยะเวลาที่เหมาะสม

5) IFRIC เห็นชอบการตีความครั้งสุดท้าย ถ้าไม่มีสมาชิกของ IFRIC มากกว่า 3 คนให้การคัดค้าน และส่งกลับให้ IASB*

6) IFRIC ประชุมพิจารณาได้ตรงและเปิดเผยต่อสาธารณชน

3.3.2 รายงานการเงินระหว่างประเทศและการตีความแต่ละฉบับจะประกาศและบังคับใช้ และระยะเวลาที่กำหนด

4. **มาตรฐานการบัญชี** หมายถึง หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือ มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมาย โดยทั่วไปมาตรฐานการบัญชีจะกำหนดเรื่องราวสำคัญไว้ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และสมเดช โรจน์ศรีเสถียร, 2543: 28-30) ดังนี้

4.1 **การเลือกรายการเพื่อบันทึกบัญชี หรือการรับรู้รายการ (Recognition)** หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุน กิจการจะรับรู้รายการเมื่อรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน และเข้าเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ คือ

(1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ

(2) มีราคาทุนหรือสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

4.1.1 การรับรู้สินทรัพย์

กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ในงบดุล เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเข้ามาในกิจการเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้น และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดให้กับกิจการ เช่น กิจการจ่ายเงินค่าต่อเติมอาคาร 1 ชั้น กิจการจะบันทึกรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากกิจการได้ใช้ประโยชน์จากอาคารนั้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชี แต่ถ้ากิจการจ่ายค่าซ่อมแซมหลังคารั่วให้มีสภาพติดเดิม กิจการไม่สามารถบันทึกรายการจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

4.1.2 การรับรู้หนี้สิน

กิจการจะรับรู้หนี้สินในงบดุล เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันที่มีอยู่ให้หมดไป และภาระผูกพันนั้นต้องวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น กิจการบันทึกเจ้าหนี้เมื่อกิจการได้รับสินค้าแล้วไม่ได้บันทึกเมื่อกิจการสั่งซื้อสินค้า

4.1.3 การรับรู้รายได้

กิจการจะรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน เมื่อมีความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น กิจการขายสินค้า โดยปกติจะรับรู้รายได้เมื่อส่งมอบให้ลูกค้าแล้ว หรือกิจการให้บริการจะรับรู้รายได้เมื่อให้บริการเรียบร้อยแล้ว

4.1.4 การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการสามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายโดยใช้เกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้

(1) เกณฑ์การจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์นี้กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน เช่น กิจการรับรู้ต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้า รับรู้ค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้าในงวดบัญชีเดียวกันกับที่มีการขายสินค้า

(2) เกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและสมเหตุสมผล เมื่อกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์ในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุน โดยอาศัยเกณฑ์ในการปันส่วนที่มีระบบ ตัวอย่างเช่น การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นต้น

(3) กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที เมื่อรายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือไม่เข้าเงื่อนไขของการรับรู้สินทรัพย์ เช่น ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการวิจัย เป็นต้น

4.2 การวัดมูลค่ารายการเพื่อกำหนดมูลค่าในการจดบันทึก (Measurement)

การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลหรือกำไรขาดทุน เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่ามีดังนี้

(1) ราคาทุนเดิม (Historical Cost) หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไป หรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งนำไปแลกกับสินทรัพย์ และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

(2) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน เช่น กิจการแสดงรายการที่ดินด้วยราคาตลาด หรือเพื่อให้ภาระผูกพันในขณะนั้นหมดไป

(3) มูลค่าที่จะได้รับ (Reliable) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการขาย โดยที่การขายนั้นไม่ใช่การบังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

(4) มูลค่าปัจจุบัน (Present Value) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับ และแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันหรือกระแสเงินสดจ่ายสุทธิที่คาดว่าจะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อชำระหนี้สิน

4.3 การนำเสนอรายการการเงิน

งบการเงินแสดงลักษณะของผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์อื่น โดยการจัดกลุ่มของรายการและเหตุการณ์อื่นเข้าสู่กลุ่มต่าง ๆ ที่สอดคล้องกับลักษณะเชิงเศรษฐกิจ กลุ่มต่าง ๆ เหล่านี้ถูกเรียกว่าองค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบต่าง ๆ ที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับฐานะทางการเงิน(งบดุล) ซึ่งฐานะทางการเงิน เป็นผลกระทบมาจากทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจที่กิจการควบคุมโครงสร้างทางการเงินของกิจการ สภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการและความสามารถของกิจการ ที่จะปรับให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมจากการดำเนินงาน โดยมีองค์ประกอบดังนี้ คือ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น

องค์ประกอบต่าง ๆ ที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) ซึ่งผลการดำเนินงานเป็นความสามารถของกิจการที่ได้รับกำไรจากทรัพยากร ซึ่งเคยลงทุนในกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวน และการเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งของกำไรช่วยในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตจากทรัพยากรที่มีอยู่ของกิจการ และช่วยในการประมาณการกระแสเงินสดที่เพิ่มขึ้นในอนาคตจากทรัพยากรที่อาจจะลงทุนในกิจการเพิ่มขึ้น คือ รายได้และค่าใช้จ่าย

และสามารถทำงบอีกอย่างหนึ่งได้ คือ งบกระแสเงินสดที่สะท้อนให้เห็นทั้งองค์ประกอบของงบดุล และการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของงบดุล รวมถึงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 ที่ได้เพิ่มงบการเงินพื้นฐานลำดับที่ 4 คือ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

นอกจากนี้การนำเสนอรายงานการเงินต้องมีหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งในหมายเหตุประกอบฯ (Deloitte, 2006: Online) ต้องมีรายการดังต่อไปนี้

(1) ข้อมูลที่นำเสนอเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำรายงานการเงินและนโยบายบัญชีพิเศษที่กิจการนำมาใช้

(2) การเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ที่รายงานการเงินระหว่างประเทศต้องการซึ่งไม่ได้แสดงอยู่ในงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกระแสเงินสด และ

(3) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ปรากฏในงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกระแสเงินสดที่มีความเกี่ยวข้องในการทำความเข้าใจบต่าง ๆ เหล่านี้

หมายเหตุประกอบงบการเงินควรจะมีการอ้างอิงความเกี่ยวข้องกันระหว่างรายงานการเงินกับหมายเหตุที่สัมพันธ์กัน

5. ทบทวนวรรณกรรม

วรวุฒิ ตุ่นคำ (2547) ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่อง การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางการบัญชีระหว่างประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามและประเทศไทย ศึกษาโดยรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ วารสาร เอกสารประกอบการบรรยาย ฯลฯ เพื่อให้ทราบเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีผลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชีทั้ง 2 ประเทศ ในส่วนของมาตรฐานการบัญชีได้ทำการศึกษามาตรฐานจำนวน 4 ฉบับ ได้แก่เรื่อง สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน รายได้และรายได้อื่น และแม่บทการบัญชี โดยศึกษาเฉพาะประเด็นการรับรู้ การวัดค่า และการเปิดเผยเท่านั้น

ผลการศึกษาด้านสภาพแวดล้อมที่มีอิทธิพลต่อการพัฒนาทางการบัญชี คือ ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มีแหล่งเงินทุนภายนอกจากรัฐบาลและผู้ถือหุ้น กฎหมายแบบระบบคอมมิวนิสต์และแบบจารีตประเพณีแบบฝรั่งเศส ความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจการเมืองกับประเทศอื่นมีน้อย ระดับเงินเฟ้อต่ำ ความซับซ้อนของธุรกิจและระดับการศึกษาน้อย ด้านวัฒนธรรมมีการอยู่รวมกันเป็นกลุ่ม ในขณะที่ประเทศไทยมีแหล่งเงินทุนจากผู้ถือหุ้น ระบบกฎหมายเป็นแบบจารีตประเพณี ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจการเมืองกับประเทศอื่นมีมาก ความซับซ้อนของธุรกิจและการศึกษามีมาก วัฒนธรรมมีความเป็นปัจเจกบุคคล รูปแบบการนำเสนอของทั้ง 2 ประเทศเป็นการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยเต็มที่ ในส่วนของการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศ สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม คือ กระทรวงการคลัง ประเทศไทยคือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่องการรับรู้รายได้ VAS (Vietnam Accounting Standard) ให้รับรู้รายได้ดอกเบี้ยรับโดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในเหตุการณ์นั้น ๆ TAS ให้ใช้อัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์ การวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ VAS คำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีเฉพาะเจาะจง วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักและวิธีเข้าก่อนออกก่อน TAS (Thai Accounting Standard) เพิ่มวิธีต้นทุนมาตรฐานและวิธีราคาขายปลีกให้เลือกใช้ได้ สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน VAS วิธีคิด