

เหลี่ยมหลังแลหน้าวิชาชีพบัญชี: ประวัติศาสตร์ยาวนานสู่นาคตยาวไกล

ผศ. สมชาย ศุภธาดา

ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทนำ: ประวัติศาสตร์แขนงวิชาใดย่อมมีความสำคัญต่อการพัฒนาความเจริญก้าวหน้าแขนงวิชานั้น การเรียนรู้ความเปลี่ยนแปลงและความเป็นไปของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในอดีตและปัจจุบันทำให้เราคาดคะเนสิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้ สำหรับแวดวงวิชาชีพบัญชี หลักการและวิธีปฏิบัติทางบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอตลอดเวลาเมื่อสภาพแวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีทุกกลุ่มจำเป็นต้องมีพื้นฐานความรู้ความเข้าใจอย่างถี่ถ้วนในการวิพากษ์ที่ผ่านมาเพื่อจะได้ทราบว่าหลักการและวิธีปฏิบัติทางบัญชีใดที่ยังคงความสำคัญสามารถใช้ได้ต่อไป รวมถึงการพิจารณาว่าหลักการและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีใดที่จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สอดคล้องกับยุคสมัยปัจจุบันที่รูปแบบการดำเนินธุรกิจต่างไปจากยุคสมัยแรกที่เริ่มก่อกำเนิดวิชาชีพบัญชี

ความเป็นมาของวิชาชีพบัญชี

วิชาชีพบัญชีเกิดขึ้นมาพร้อมกับการจดบันทึกข้อมูลและจารึกเรื่องราวสำคัญไปกับการพัฒนาของการติดต่อแลกเปลี่ยนซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างผู้คนในสังคม A.C. Littleton¹ สนับสนุนว่าพัฒนาเทคโนโลยีวิทยาการแขนงใดๆ ก็ตามมาจากมีความจำเป็นต้องเกิดขึ้นก่อน พร้อมกันนั้นต้องมีวิธีการจัดการที่จะตอบสนองความจำเป็นต้องการเหล่านั้น¹ ในแง่วิชาชีพบัญชีความจำเป็นต้องการเกิดจากการมีทรัพย์สินในครอบครองส่วนบุคคล (private property) มีการติดต่อค้าขายเชิงพาณิชย์ (commerce)

มีการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการในลักษณะติดค้างชำระหนี้แล้วจึงชำระภายหลัง (credit) มีการระดมและสะสมทุนเพื่อการขยายธุรกิจการค้าออกไป (capital) เหล่านี้ทำให้มีความจำเป็นต้องการระบบการบันทึกบัญชีที่อ้างอิงจากต้นทุนเป็นพื้นฐาน โดยวิธีทางวิธีการที่ตอบสนองความต้องการเหล่านี้สำคัญคือการจดบันทึก (writing) ทักษะทางคณิตศาสตร์ (arithmetic) และการใช้หน่วยเงินตราในการแลกเปลี่ยน (money) ทั้งหมดนี้เป็นปัจจัยร่วมทำให้การบัญชีเป็นรูปร่างก่อเป็นระบบที่มีประโยชน์ต่อผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

1 A.C. Littleton, Accounting Evolution to 1900, Russell & Russell, New York, 1966, pp.13-21

วิชาชีบบัญชีนับได้ว่าเป็นวิชาชีพที่เก่าแก่ที่สุดวิชาชีพหนึ่งในโลก นับแต่ช่วงยุคสมัยก่อนประวัติศาสตร์แล้ว ที่สมาชิกในครอบครัวต้องดูแลและเก็บข้อมูลในเรื่องเสบียงอาหารและเสื้อผ้าเพื่อเผชิญกับอากาศที่หนาวเย็น ต่อจากนั้นมาในยุคเริ่มต้นอารยธรรมของมนุษย์เมื่อเริ่มมีการจดบันทึกเขียนหนังสือ มีการติดต่อกับค้าขายก่อให้เกิดแนวคิดเกี่ยวกับมูลค่าและระบบเงินตราเพื่อการแลกเปลี่ยน นับตั้งแต่ช่วงอาณาจักรบาบิโลน (4,500 ปีก่อน ค.ศ.) เป็นต้นมา และจากประมวลกฎหมายของกษัตริย์ Hammurabi (2,250 ปีก่อน ค.ศ.)² ทำให้ทราบถึงสภาพสังคมของบาบิโลนในสมัยนั้น มีการค้นพบเอกสารหลักฐานทางโบราณคดีที่แสดงถึงการใช้เหรียญหรือเบี้ยเพื่อบันทึกจำนวนสินทรัพย์ในครอบครอง มีบันทึกการทำบัญชี (bookkeeping) ลักษณะบันทึกง่ายๆ ด้านเดียว นอกจากนั้นในจีนช่วงราชวงศ์โจว (1122-256 ปีก่อน ค.ศ.) มีบันทึกทางประวัติศาสตร์แสดงถึงระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบในส่วนราชการด้วย

นับจนถึงช่วงเริ่มต้นศตวรรษที่ 13 การบันทึกบัญชียังคงมีลักษณะดั้งเดิม โดยพื้นฐานเป็นการจดบันทึกลักษณะและจำนวนเงินของรายการค้าในลักษณะตามลำดับวันที่ การบันทึกรายละเอียดขึ้นอยู่กับความสำคัญของรายการค้านั้นและถือเป็นการบันทึกความจำของพ่อค้าผู้ประกอบการพาณิชย์ ไม่มีวิธีการตรวจสอบความผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการบันทึกบัญชี จวบจนถึงปลายศตวรรษที่ 13 ต่อเนื่องมาจนถึงศตวรรษที่ 15 ที่ความจำเป็นต้องการและวิธีการทางวิธีการตอบสนองความจำเป็นต้องการตามที่ Littletonระบุไว้เจ็ดประการที่กล่าวไปในข้างต้นเริ่มปรากฏชัดเจนและมีสภาพแวดล้อมหลายประการที่เหมาะสมเกิดขึ้นในประเทศอิตาลีที่เอื้ออำนวยต่อการการคิดค้นและพัฒนาระบบบัญชีคู่ที่ถือกำเนิดขึ้นเป็นครั้งแรกในโลก

บิดาแห่งวิชาชีบบัญชี

บุคคลสำคัญท่านหนึ่งในยุคฟื้นฟูศิลปวิทยา (Renaissance) ที่ได้ชื่อว่าเป็นบิดาวิชาชีบบัญชีคือ Luca Bartolomeo Pacioli (สะกดว่า po-CHEE-ah-lee) เขาเกิดในราวปี ค.ศ. 1445 ที่หมู่บ้าน Borgo San Sepulcro ในเมือง Tuscany ประเทศอิตาลี ครอบครัวเขายากจน ในวัยเด็กเขาสนใจชอบคณิตศาสตร์ เพื่อนของเขาที่เป็นจิตรกรชื่อ Piero della Francesca ได้แนะนำแหล่งความรู้ในห้องสมุดเกี่ยวกับคณิตศาสตร์เป็นจำนวนมากให้แก่เขา ต่อมา Francesco ได้แนะนำเขาให้รู้จักกับ Leon Baptist Alberti ซึ่งมีอิทธิพลต่อแนวคิดของเขาในเวลาถัดมาและแนะนำให้เขาย้ายมาที่กรุงเวนิส พร้อมทั้งจัดแจงให้เขาเป็นครูสอนหนังสือแก่ลูกสามคนของพ่อค้ามั่งคั่งคนหนึ่งชื่อ Antonio de Reimpose ต่อมาในปี ค.ศ. 1470 เขาเขียนหนังสือเล่มแรกตอนอายุ 25 ปี เป็นหนังสือเกี่ยวกับพีชคณิตที่เขาใช้สอนเด็กสามคนนี้ Alberti ยังได้พาเขาไปรู้จักกับ Pope Paul II พระสันตปาปาองค์นี้ชักชวนให้เขาบวชเป็นพระและอุทิศชีวิตให้กับพระเจ้า หลังจาก Alberti ตายในปี ค.ศ. 1472 เขาจึงตัดสินใจทำตามคำแนะนำของท่านสันตปาปาและออกบวชเป็นพระในสาย Franciscan

ในปี ค.ศ. 1475 เขามาเป็นอาจารย์ในมหาวิทยาลัย Perugia อยู่หกปี เขาทำการสอนและมีความรู้ในหลายแขนงวิชาไม่ว่าจะเป็นคณิตศาสตร์ เทววิทยา สถาปัตยกรรม เกม กลยุทธ์ทางการทหาร รวมทั้งในด้านธุรกิจ Luca Pacioli นับเป็นอาจารย์คนแรกที่ได้รับตำแหน่ง Chair ในแขนงคณิตศาสตร์ สิ่งที่ทำให้เขาโดดเด่นกว่าคนอื่น ๆ คือแนวคิดในการนำประยุกต์หลักทฤษฎีทางคณิตศาสตร์มาใช้ในทางปฏิบัติ หลังจากปี ค.ศ. 1481 เขาท่องเที่ยวไปทั่วยอิตาลี จนกระทั่งได้รับการเรียกตัวกลับมาสอนที่มหาวิทยาลัยเดิมในปี ค.ศ. 1486

2 ประมวลกฎหมายนี้กล่าวถึงการที่สตรีสามารถมีทรัพย์สินเป็นของตนเอง มีบทว่าด้วยการคุ้มครองกิจการค้า การตกลงกันในเรื่องสินทรัพย์ การชำระสะสางหนี้สิน การฝากขาย การกำหนดราคา เป็นต้น เป็นจุดเริ่มต้นของกฎหมายที่ดีและจักรวรรดิโรมันได้นำมาใช้และมีอิทธิพลสืบทอดต่อมาถึงกฎหมายของประเทศในยุโรปปัจจุบัน

หลังจากจบการศึกษาเทียบเท่าระดับปริญญาเอก ในตอนนั้นเขาเริ่มเรียกตนเองว่า Magister ซึ่งถือเป็นสถานภาพเทียบเท่าตำแหน่งศาสตราจารย์ในปัจจุบัน

ปี ค.ศ. 1494 นับเป็นปีที่มีความสำคัญยิ่งในประวัติศาสตร์วิชาชีพบัญชี Luca Pacioli ซึ่งอายุ 49 ปีเวลานั้น ได้ตีพิมพ์หนังสือที่มีชื่อเสียงยิ่งของเขาชื่อว่า *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (The Collected Knowledge of Arithmetic, Geometry, Proportion and Proportionality) เมื่อวันที่ 10 พฤศจิกายน ค.ศ. 1494 เขาตั้งใจเขียนหนังสือเล่มนี้เพื่อปรับปรุงเปลี่ยนแปลงสถานภาพการสอนวิชาคณิตศาสตร์ให้ดีขึ้น หนังสือเล่มนี้ถือเป็นผลงานทางคณิตศาสตร์ที่มีผู้อ่านมากที่สุดในอิตาลีเวลานั้นและเป็นหนังสือเล่มแรกๆ ที่พิมพ์บนเครื่องพิมพ์ Gutenberg ในส่วนหนึ่งของหนังสือเล่มนี้ที่เรียกว่า Particularis de Computis et Scripturis เป็นเนื้อหาสั้นๆ 36 บทเกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีและทำให้เขามีชื่อเสียงขึ้นมาในฐานะบิดาวิชาชีพบัญชี โดยเขาเป็นคนแรกที่เขียนอธิบายเกี่ยวกับระบบบัญชีคู่³ ที่ใช้กันแพร่หลายโดยพ่อค้าวานิชทั่วไปในกรุงเวนิสและระบบบัญชีคู่นี้ยังคงใช้กันเป็นยาวนานกว่า 511 ปีนับจวบจนถึงปัจจุบัน Luca Pacioli มีชื่อเป็นผู้ประดิษฐ์คิดค้นระบบบัญชีคู่โดยตรงแต่เป็นผู้ที่นำเสนอและบันทึกไว้อย่างเป็นระบบประมาณ 36 ปีก่อนหน้านั้น Benedetto Cotrugli เขียนหนังสือเล่มหนึ่งที่ไม่ได้ตีพิมพ์ชื่อว่า *Delia Mercatura et del Mercante Perfetto* (Of Trading and The Perfect Trader) ซึ่งมีบทสั้นๆ บทหนึ่งกล่าวถึงลักษณะของการบันทึกบัญชีคู่ และ Pacioli กล่าวให้เกียรติกับ Cotrugli ว่าเป็นผู้ริเริ่มระบบบัญชีคู่โดยตรง⁴

ระบบบัญชีคู่ที่ Luca Pacioli ตีพิมพ์นี้ถือเป็นการเปิดศักราชใหม่ของวิชาชีพบัญชีและมีส่วนปฏิวัติระบบเศรษฐกิจระบบธุรกิจอย่างขนานใหญ่ในช่วงเวลาดังกล่าว ระบบบัญชีคู่ในหนังสือเล่มนี้กล่าวอธิบายถึงการเขียนรายวันและสมุดแยกประเภทในการจดบันทึก สมุดแยกประเภทประกอบด้วยบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายเหมือนกับที่ใช้อยู่ในทุกวันนี้ ในหนังสือยังแสดงถึงการปิดบัญชีตอนต้นปี และวิธีใช้บททดลองเพื่อพิสูจน์ยอดคงเหลือ นอกจากนี้ในเนื้อหา 36 บทดังกล่าวยังครอบคลุมหัวข้อต่างๆ หลากหลายนับแต่จริยธรรมทางวิชาชีพ รวมถึงการบัญชีต้นทุนด้วย ผลงานชิ้นนี้ถือเป็นการจุดประกายความสำคัญของการทำรายการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

หนังสือเล่มนี้ทำให้เขามีชื่อเสียงและได้รับเชิญให้ไปสอนคณิตศาสตร์ที่ Court of Duke Lodovico Maria Sforza ในกรุงมิลาน นักศึกษาคนหนึ่งของเขาชื่อ Leonardo da Vinci ซึ่งต่อมาได้เป็นเพื่อนกัน ในช่วงประมาณเจ็ดปีทั้งสองคนได้ช่วยเหลือซึ่งกันและกัน กล่าวคือ Da Vinci แนะนำแนวคิดบางประการและส่งผลให้ Pacioli เขียนหนังสือเล่มถัดไปที่มีความสำคัญชื่อว่า *DeDivina Proportione* ("Of Divine Proportions") พร้อมกันนั้น Pacioli ได้แนะนำ Da Vinci ด้านเรขาคณิตเกี่ยวกับภูมิทัศน์วิธีการวาดภาพแรเงาและอัตราส่วนเปรียบเทียบจนทำให้ต่อมา Da Vinci ใช้สื่อนำมาวาดรูปอาหารค่ำมื้อสุดท้าย (The Last Supper) ในโรงอาหารใหม่ของวัดซานตามาเรีย เดล กราซิเอ รูปวาดนี้เป็นรูปวาดที่มีชื่อเสียงมากที่สุดในศตวรรษที่ 15

ในปี ค.ศ. 1509 หนังสือ *DeDivina Proportione* ได้รับการตีพิมพ์ใน Venice เขาให้ความสำคัญอย่างมากกับการบรรยายหัวข้อ Proportion and Proportionality

3 มีการกล่าวถึงพัฒนาการของวิธีการบันทึกบัญชีสองข้างของเงินในเวลาที่ใกล้เคียงกันและคล้ายคลึงกันกับระบบบัญชีคู่ในอิตาลี ผู้สนใจศึกษา Jun Lin. 1992. "Chinese Double-entry Bookkeeping before the Nineteenth Century." *The Accounting Historians Journal* 19(2):103-22.

4 ผู้สนใจเกี่ยวกับนักบัญชีคนแรกในโลก ให้ดูได้จาก <http://acct.tamu.edu/giroux/FIRST.html> ของ Gary Giroux

ที่เน้นความสัมพันธ์ของอัตราส่วนเปรียบเทียบกับวงการศาสนา ยา กฎหมาย สถาปัตยกรรม การพิมพ์ การแกะสลัก ดนตรี และศิลปศาสตร์ ต่อมาปี ค.ศ. 1510 เขาได้รับแต่งตั้งเป็นผู้อำนวยการโบสถ์ ปี ค.ศ. 1514 Pope Leo III เรียกเขาให้ไปเป็นอาจารย์สอนในกรุงโรม แต่คาดกันว่าเขาไม่ได้ไปกรุงโรมและเสียชีวิตในราววันที่ 19 มิถุนายน ค.ศ. 1517 ที่โบสถ์ใน Sansepulcro หมู่บ้านเกิดของเขาเอง

จากนั้นมาวิธีการบันทึกบัญชีระบบบัญชีคู่ของอิตาลีแพร่หลายเข้ามาสู่สหราชอาณาจักร สเปนและไปสู่สหรัฐอเมริกา การเติบโตทางการค้าและความก้าวหน้าของอุตสาหกรรมตลอดช่วงศตวรรษที่ 16 มาถึงศตวรรษที่ 19 นับเป็นอีกหน้าหนึ่งของประวัติศาสตร์การบัญชีที่

เปลี่ยนแปลงไปอย่างมากจากในสมัยปลายศตวรรษที่ 13 การสร้างเครื่องจักรกลและโรงงานขึ้นมาในช่วงการปฏิวัติอุตสาหกรรมทำให้เริ่มมีการคิดถึงการปันส่วนต้นทุนเป็นค่าเสื่อมราคา มีการคิดค้นระบบบัญชีต้นทุน การบริหารต้นทุนเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพประสิทธิผล ปลายศตวรรษที่ 18 เริ่มมีวิชาชีพบัญชีอย่างจริงจัง ปลายหนึ่งมาจากกฎหมายล้มละลายของสหราชอาณาจักร ผลักดันให้เกิดวิชาชีพการสอบบัญชีอย่างแท้จริงและเกิดขึ้น

Walton ชี้ให้เห็นว่าพัฒนาการของวิชาชีพบัญชีในช่วงเวลานี้แยกเป็นสองสาย กล่าวคือสายหนึ่งเป็นระบบบัญชีแบบ Continental European อีกสายหนึ่งเป็นระบบบัญชีแบบ Anglo Saxon ทั้งสองระบบมีลักษณะสำคัญที่แตกต่างกันดังนี้

รายการ	ระบบบัญชีแบบ Continental European	ระบบบัญชีแบบ Anglo Saxon
แหล่งที่มาของเงินทุนส่วนใหญ่	สถาบันการเงิน	ตลาดหลักทรัพย์
ผู้ใช้หลักในงบการเงินพื้นฐาน	เจ้าหนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษี	นักลงทุน
หลักการบัญชี	เน้นความระมัดระวัง (prudence principle)	เน้นการแสดงข้อมูลที่ถูกต้องเที่ยงธรรม (true and fair view)
ขอบเขตการเปิดเผยข้อมูล	ไม่มากนัก	เปิดเผยมากกว่า
ขอบเขตนโยบายบัญชี	มีทางเลือกในการรับรู้และวัดค่ารายการที่ยืดหยุ่น	ทางเลือกในการรับรู้และวัดค่ารายการค่อนข้างจำกัด
ประเทศตัวอย่าง	ฝรั่งเศส เยอรมัน ญี่ปุ่น อิตาลี	UK USA เนเธอร์แลนด์

ความแตกต่างของสองระบบนี้ยังเป็นที่สังเกตเห็นได้แม้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตามเริ่มมีความพยายามที่จะให้มีการประสานรวมกันเป็นหนึ่ง (accounting harmonization) ซึ่งต้องจับตามองต่อไปว่าจะออกมาเป็นรูปแบบใดภายในศตวรรษที่ 21 นี้

จากภาคปฏิบัติสู่ทฤษฎีบัญชี

ศตวรรษที่ 19 ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงจาก การบันทึกบัญชี (bookkeeping) มาสู่ การบัญชี (accounting) ในช่วงนี้เริ่มมีการพัฒนาทฤษฎีทางการบัญชีซึ่งมีลักษณะเป็นทฤษฎีเชิงพรรณนาอธิบายแนววิธีการบัญชีที่ใช้กันอยู่

ในทางปฏิบัติ (descriptive theories) โดยระยะแรกมีมุมมองว่าเจ้าของกิจการหรือเจ้าของธุรกิจเป็นจุดศูนย์กลางของกระบวนการทางการบัญชี ดังนั้นทฤษฎีความเป็นเจ้าของ (proprietorship or ownership theory) ถือว่าสินทรัพย์เป็นสิ่งที่กิจการเป็นเจ้าของเพื่อประโยชน์แก่เจ้าของ หากเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{สินทรัพย์} - \text{หนี้สิน} = \text{ส่วนของผู้เป็นเจ้าของ}$$

รายการค้าใดที่เพิ่มสินทรัพย์หรือลดหนี้สินทำให้ส่วนของผู้เป็นเจ้าของเพิ่มขึ้น ในทางกลับกันรายการค้าใดที่ลดสินทรัพย์หรือเพิ่มหนี้สินทำให้ส่วนของผู้เป็นเจ้าของ

ลดลง จุดเน้นของทฤษฎีความเป็นเจ้าของอยู่ที่บุคคลเป็นหลัก ผลกระทบของรายการค้าทั้งหมดสรุปรวมอยู่ในการเปลี่ยนแปลงบัญชีส่วนของผู้เป็นเจ้าของ

ในช่วงครึ่งหลังของศตวรรษที่ 19 เริ่มมีการตั้งข้อสังเกตในความสัมพันธ์ใกล้ชิดระหว่างเจ้าของกิจการและตัวธุรกิจเองในทฤษฎีความเป็นเจ้าของ เนื่องจากทั้งหนี้สินและส่วนของผู้เป็นเจ้าของมีส่วนในการเป็นแหล่งเงินทุนของกิจการจึงไม่ควรมีการแยกความแตกต่างออกจากกัน ด้วยเหตุนี้ทฤษฎีความเป็นกิจการ (entity theory) เสนอแนะว่า

$$\text{สินทรัพย์} = \text{หนี้สิน} + \text{ส่วนของผู้เป็นเจ้าของ}$$

จุดเน้นของทฤษฎีความเป็นกิจการมองไปที่งบกำไรขาดทุนที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการซึ่งจะกลับคืนไปสู่เจ้าหนี้และเจ้าของในที่สุด

แม้ว่าความพยายามในงานวิจัยช่วงนี้มุ่งเน้นไปยังทฤษฎีเชิงพรรณนาอธิบายแนววิธีการบัญชีที่ใช้กันอยู่ในทางปฏิบัติ มีนักคิดนักเขียนหลายคนที่ยกย่องเสนอแนวทางเลือกนอกเหนือไปจากการใช้การบัญชีต้นทุนเดิม เริ่มมีการกล่าวถึงประเด็นทางการบัญชีเกี่ยวกับการประเมินมูลค่ารายการสินทรัพย์ หนี้สินในแนวทางเลือกอื่นมากขึ้น Canning เสนอให้ใช้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตเพื่อวัดค่าสินทรัพย์ และในกรณีที่เป็นไปได้ยากให้ใช้ต้นทุนเปลี่ยนแทนหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับแทน ต่อมา Sweeney เสนอให้มีการปรับมูลค่าเพื่อสะท้อนถึงอำนาจซื้อที่เท่าเทียมกันเพื่อแก้ไขปัญหาค่าหน่วยเงินตราแต่ละช่วงเวลามีค่าไม่เท่ากันอันมาจากภาวะเงินเฟ้อ ส่วน MacNeal เสนอทางเลือกสามแนวทาง กล่าวคือ หนึ่งให้ใช้ราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ที่มีตลาดซื้อขาย สองให้ใช้ต้นทุนเปลี่ยนแทนสำหรับสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใหม่ได้แต่ไม่มีตลาดรองรับ และสามถ้าเป็นสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใหม่ไม่ได้และไม่มีตลาดซื้อขายให้ใช้ต้นทุนเดิมหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมในการวัดมูลค่า คาดว่าการเสนอแนวทางในการวัดมูลค่าทรัพย์สินและหนี้สินเป็นโอกาสอันดีที่ภาคทฤษฎีและภาคปฏิบัติต้อง

หาทางออกที่เหมาะสมที่สุดและเป็นที่ยอมรับร่วมกันในอนาคต

Triple-entry Accounting / Triple Bottom Line Reporting

ระบบบัญชีคู่ถือว่ามีความสมบูรณ์ในตัวเอง อย่างไรก็ดี ในปลายศตวรรษที่ 20 Yuji Ijiri ได้แนะนำให้เสนอแนวคิดการบัญชีเชิงสามมิติ (Triple-entry accounting or Momentum Accounting) ที่ลักษณะการเพิ่มความซับซ้อนในระบบบัญชีได้ขยายจากฐานมิติเดียวของสิ่งของคือสินทรัพย์ หนี้สิน และฐานสองมิติของการเคลื่อนไหวในรูปรายได้และค่าใช้จ่าย ที่ใช้อยู่ในระบบบัญชีคู่ ให้รวมมิติที่สามของเวลาเข้าไปด้วย เขาเสนอว่าระบบบัญชีคู่ที่เข้ามาเป็นเวลานานควรได้มีการปรับเปลี่ยนโดยหลักการของ Momentum Accounting ต้องการให้ผู้บริหารธุรกิจสนใจไม่เฉพาะในเรื่องความมั่งคั่ง (wealth) เพียงอย่างเดียวเท่านั้น ซึ่งอาจก่อให้เกิดความพยายามบิดเบือนตัวเลขกำไรที่รายงาน แต่ให้ผู้บริหารธุรกิจใส่ใจในอัตราการเปลี่ยนแปลงของความมั่งคั่ง (momentum) และอัตราการเปลี่ยนแปลงของแรงกระตุ้นหรือปัจจัยผลักดันความมั่งคั่ง (impulse) ด้วย

นอกเหนือไปจากแนวคิดเรื่องการบัญชีสามมิติแล้ว ในช่วงปลายศตวรรษที่ 20 นี้ตลาดการเงินเริ่มมีความเสี่ยงสูงขึ้น เกิดปรากฏการณ์ที่ธุรกิจหลายแห่งมองว่าการรายงานทางการเงินแบบดั้งเดิมไม่ได้ให้สารสนเทศที่เพียงพอเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวตน และปัจจัยที่ขับเคลื่อนมูลค่าทางการเงินซึ่งส่งผลต่อความสำเร็จของธุรกิจในอนาคต อาทิ ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า ส่วนแบ่งการตลาด ตราயี่ห้อ นโยบายการบริหารพนักงานเป็นต้น ด้วยเหตุนี้บริษัทหลายแห่งเริ่มมีแนวโน้มรายงานข้อมูลที่ไม่ใช่ตัวเงินมากขึ้นในรายงานทางการเงินที่นำเสนอ นอกจากนั้นแนวคิดเรื่องของการพัฒนาที่ยั่งยืนทำให้เกิดข้อเสนอว่าธุรกิจไม่อาจมองเพียงมิติการพัฒนาเศรษฐกิจเพียงด้านเดียว แต่ต้องให้ความสำคัญกับมิติทางด้านสังคม รวมไปถึงมิติทางด้านสิ่งแวดล้อมด้วย ทั้งสามมิตินี้

มีความสำคัญทัดเทียมกัน ยกตัวอย่างเช่นการใช้ internet และ e-commerce ที่แพร่หลายมากขึ้น ในทางหนึ่งมีผลต่อการเจริญเติบโตด้านเศรษฐกิจ แต่ในขณะเดียวกันต้องพิจารณาผลกระทบเชิงสังคมด้านสุขภาพของผู้ใช้ internet ในทางที่ผิด รวมไปถึงความเกี่ยวพันในผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมในวงกว้างที่มีต่อสิ่งแวดล้อมด้วยเป็นต้น ลักษณะดังกล่าวที่เรียกว่า Triple Bottom Line Reporting เริ่มมีการศึกษาในแง่มุมประเด็นต่างๆ เป็นจำนวนมาก⁵ ทั้งหมดนี้ทำให้รูปร่างหน้าตาของรายงานทางการเงินในอนาคตเปลี่ยนแปลงไปจากรูปแบบเดิมที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีคุ้นเคยกันมาในอดีต

สรุป

ประวัติศาสตร์การบัญชีมีความเป็นมายาวนานพร้อมๆ กับการก่อกำเนิดอารยธรรมของมนุษย์ จากเอกสารหลักฐานทางโบราณคดีแสดงให้เห็นถึงความดำรงอยู่และความสำคัญของการบัญชี ตั้งแต่ยุคเกษตรกรรม ไล่เรื่อยมาจนถึงการพัฒนาระบบบันทึกบัญชีคู่เพื่อพ่อค้าในอิตาลี ช่วงยุคฟื้นฟูศิลปวิทยา เมื่อเกิดการปฏิวัติอุตสาหกรรมในเวลาต่อมาจำเป็นต้องอาศัยนักบัญชีในการให้ข้อมูลสารสนเทศที่จำเป็นเพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงต่อการล้มละลายของธุรกิจ และกลายเป็นจุดเริ่มต้นของการพัฒนาวิชาชีพบัญชีอย่างจริงจัง เนื่องด้วยบริบทขนาดใหญ่จำเป็นต้องอาศัยการระดมเงินจากตลาดเงินตลาดทุนที่ต้องพึ่งพิงสารสนเทศทางการบัญชีที่ถูกจัดและมีประโยชน์ในทุกวันนี้ที่เข้าสู่ระบบสารสนเทศเชื่อมต่อเชิงบูรณาการครอบคลุมโยงใยทั่วโลกและสามารถติดต่อสื่อสารกันภายในไม่กี่วินาที ยิ่งไปกว่านี้วิชาชีพบัญชีต้องทวีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องตลอดเวลามากกว่าไม่มีที่สิ้นสุด

พัฒนาการทางวิชาชีพบัญชีที่ผ่านมาในอดีตมีลักษณะการปรับตัวเพื่อสอดคล้องเอื้ออำนวยเป็นประโยชน์ต่อ

การดำเนินธุรกิจ ซึ่งในหลายกรณีเป็นการตอบสนองต่อสภาพแวดล้อมของสังคมเศรษฐกิจโลกที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตามในอนาคตด้วยความสลับซับซ้อนและความเคลื่อนไหวเชิงพลวัตของเศรษฐกิจสังคมโลกที่เปลี่ยนแปลงโฉมไปจากปัจจุบันโดยสิ้นเชิง วิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องสร้างกระบวนการทัศน์ใหม่ในการให้คำตอบกับโจทย์ปัญหาทางสังคมที่ท้าทายผู้ประกอบการวิชาชีพทุกกลุ่ม รวมถึงจำเป็นต้องก้าวข้ามกรอบแม่บทการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพื่อพัฒนาอีกขั้นหนึ่งเชิงรุกในการนำเสนอประเด็น กำหนดความโจทย์ปัญหาและเป็นผู้ชี้แนะให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของระบบเศรษฐกิจสังคมโลกใหม่ในทิศทางที่ถูกต้องเหมาะสมเป็นธรรมต่อผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

บรรณานุกรม

- Carrn, I. B. (1929). **The Economics of Accountancy**. New York: Arno Press.
- Henderson, Scott. Peirson, Graham and Harris, Kate. (2004). **Financial Accounting Theory**. Australia, NSW: Pearson Education.
- Ijiri, Yuri. **Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum: Studies in Accounting Research No. 10**. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Littleton, A.C. (1966). **Accounting Evolution to 1900**. New York: Russell & Russell.
- MacNeal, K. (1939). **Truth in Accounting**. Philadelphia: University of Pennsylvania.
- Peter, Walton, Axel, Haller, Bernard, Raffournier. (1998). **International Accounting**. Thomson Business Press.
- Sweeney, H.W. (1936). **Stabilized Accounting**. New York: Harper & Bros.

5 ผู้สนใจให้เข้าไปดูที่ <http://www.btplc.com/Societyandenvironment/Socialandenvironmentreport/index.htm>