

สภาพแวดล้อมกับการบัญชี

ดร.ศิริลักษณ์ ศุภรัชย์

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น จังหวัดขอนแก่น

บทนำ: ได้มีการกล่าวถึงความสัมพันธ์ของสภาพแวดล้อมในประเทศกับการบัญชีไว้มากมาย โดยนักวิชาการส่วนหนึ่ง (Muller, 1968; Perera, 1975; Nair and Frank, 1980) มีความเห็นตรงกันว่า การบัญชีจะต้องสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ของแต่ละประเทศ มิฉะนั้น การบัญชีอาจไม่สามารถทำหน้าที่ในการสะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานต่อผู้รับการเงินได้อย่างถูกต้อง ในแวดวงการบัญชีของไทยความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมและการบัญชีไทยได้มีการกล่าวถึงมากในช่วงที่เศรษฐกิจไทยอยู่ในช่วงถดถอยครั้งใหญ่ในปี พ.ศ. 2542 โดยมีการชี้ให้เห็นว่าการบัญชีไทยจะต้องมีความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่ประเทศไทยมีอยู่ โดยเฉพาะด้านสภาพเศรษฐกิจ ดังจะเห็นได้จากบทความต่าง ๆ ในวารสารนักบัญชีและสื่อนักบัญชีที่เน้นย้ำในหลักการนำมาตราฐานการบัญชีสากล (International Accounting Standards: IASs) มาใช้ ดอกเตอร์ภาณุ อรรถพร (Akathaporn) กล่าวถึงเรื่องนี้ว่า “The standard setting procedure...does make the TAS [Thai Accounting Standard] more suitable to the local environment without compromising the quality” (p.1) แต่ในปัจจุบันนี้ยังไม่มีบทความไทยที่จะอธิบายชัดเจนถึงความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชี และสภาพแวดล้อมของการบัญชี ดังนั้น บทความนี้จะได้อธิบายถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวที่ให้นักบัญชี และผู้ที่สนใจได้เข้าใจถึงความสัมพันธ์ดังกล่าว รวมทั้งวิเคราะห์ถึงผลกระทบจากความสัมพันธ์เหล่านั้นกับการประยุกต์ใช้ IASs เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการนำ IASs มาปรับใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีไทยต่อไป

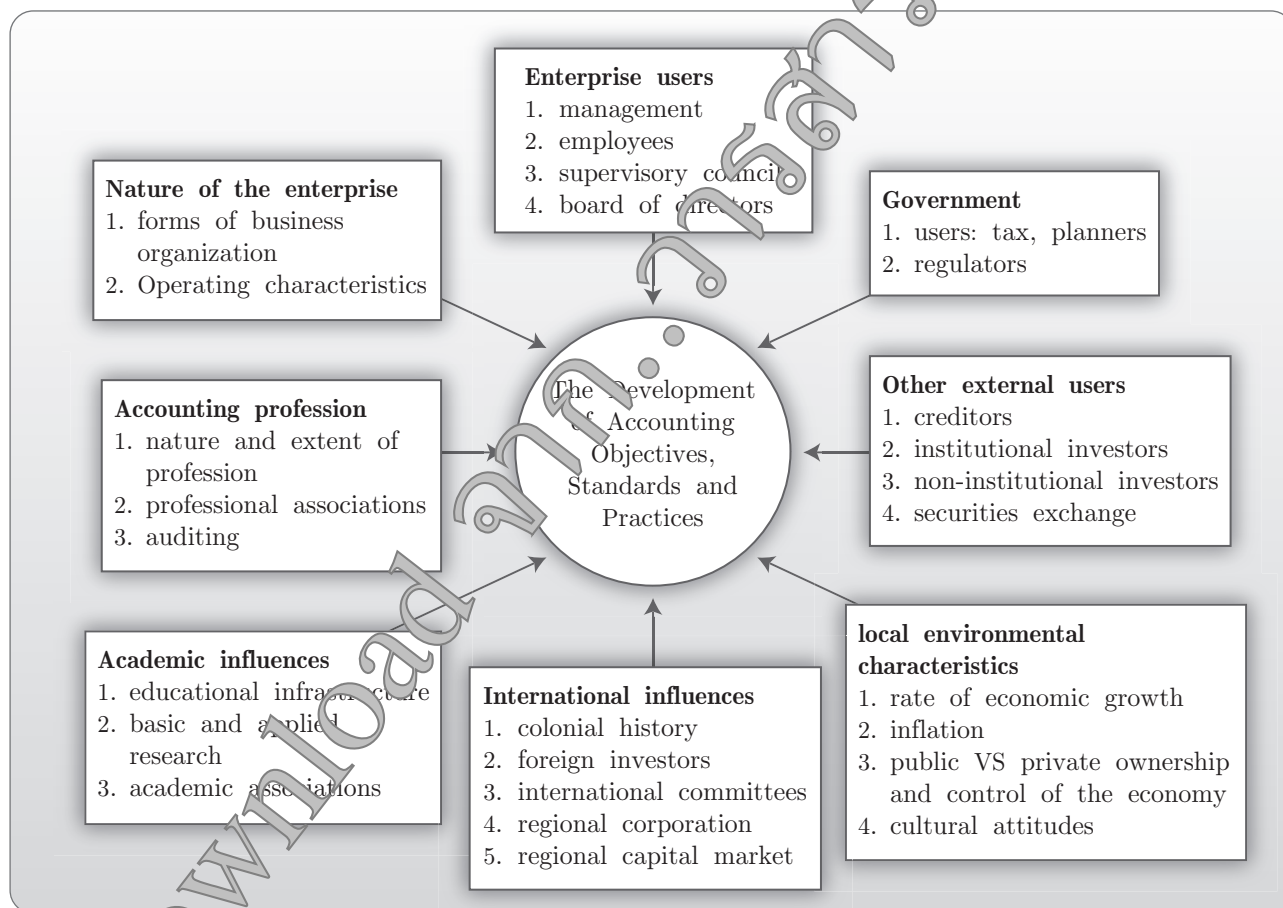
โครงสร้างของบทความนี้เริ่มจากการอธิบายส่วนประกอบของสภาพแวดล้อมที่มีความสัมพันธ์กับการบัญชี หลังจากนั้นเป็นการอธิบายผลกระทบ และ/หรือความสัมพันธ์ของสภาพแวดล้อมกับการบัญชี นอกจากนี้ บทความได้นำเสนอบทวิเคราะห์และข้อสรุปของความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมกับการบัญชี

ส่วนประกอบของสภาพแวดล้อม

การศึกษาสภาพแวดล้อมกับการบัญชีมีมาตั้งแต่ประมาณทศวรรษที่ 1960 โดยมีการเสนอแนวคิดสภาพแวดล้อมภายในประเทศมีผลกระทบ และ/หรือมีความสัมพันธ์กับการบัญชี งานวิจัยเกี่ยวกับเรื่องนี้ในช่วงแรกๆ ที่ได้รับการกล่าวถึงมากคือ Mueller (1968) ที่ได้ชี้ให้เห็นว่า สภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่แตกต่างมีผลต่อลักษณะการบัญชีในแต่ละประเทศใช้ ต่อมา Radebaugh (1975) ได้เสนอแผนภูมิแสดงปัจจัยที่มีผลต่อการพัฒนาการบัญชีในแต่ละประเทศ (ภาพที่ 1) ในช่วงปีต่อมา นักวิชาการหลายๆ ท่านได้ใช้วิธีวิจัยที่ต่างกันใน การพิสูจน์ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมกับการบัญชี

เช่น ใช้วิธีการทางสถิติในการศึกษา (Nair and Frank, 1980; Cooke and Wallace, 1990; Doupnik and Salter, 1995) หรือใช้วิธีการศึกษาเพื่อศึกษาการบัญชีกับสภาพแวดล้อมเฉพาะประเทศใดประเทศหนึ่ง หรือ หลายประเทศ (Perera, 1975; Radebaugh, 1975; Broom and Naciri, 1989)

เมื่อมีการศึกษาในเรื่องนี้มากขึ้น นักวิชาการหลายท่าน จึงทำการสรุปสภาพแวดล้อมที่มีความสัมพันธ์กับการบัญชี นักวิชาการได้สรุปว่า สภาพแวดล้อมที่มีผลต่อการบัญชีในแต่ละประเทศนั้นมีทั้งหมด 5 ระบบ ได้แก่ การเมือง กฎหมาย การศึกษา เศรษฐกิจ และวัฒนธรรม



ที่มา: Radebaugh (1975, p.41)

ภาพที่ 1 แผนภาพแสดงความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีกับสภาพแวดล้อมในประเทศ

ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมกับการบัญชี

1. ระบบการเมือง

โดยทั่วไประบบการเมืองทำให้ทราบว่า รัฐบาลใช้อำนาจในการบริหารประเทศมากน้อยแค่ไหน และอย่างไร ดังนั้นความสัมพันธ์ระหว่างระบบการเมืองและการบัญชีนั้นจะปรากฏออกมาในแง่ที่ว่า รัฐบาลได้เข้ามาเกี่ยวข้องในเรื่องการบัญชีมากน้อยแค่ไหน และเกี่ยวข้องอย่างไร American Accounting Association (AAA, 1977) ได้มีการเสนอว่า ระบบการเมืองสามารถแบ่งได้เป็น 5 ประเภทคือ

1.1 ระบบประชาธิปไตย (Political democracy) ระบบการเมืองที่รัฐบาลมาจากการเลือกตั้ง และสภาผู้แทนราษฎรมีหน้าที่เป็นผู้ออกและแก้กฎหมาย ในขณะที่เดียวกันรัฐบาลจะทำหน้าที่ในการบริหารประเทศ ทำให้เกิดการถ่วงอำนาจระหว่างรัฐบาลและสภา ประชาชนสามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับงานของรัฐบาลได้อย่างอิสระ AAA ยกตัวอย่างประเทศที่มีระบบการเมืองนี้ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา และประเทศอังกฤษ

1.2 ระบบกึ่งประชาธิปไตย (Tutelary Democracy) ระบบการเมืองที่รัฐบาลมาจากการเลือกตั้ง แต่รัฐมีส่วนในการบริหารประเทศและการออกกฎหมาย ประชาชนอาจถูกจำกัดการแสดงความคิดเห็นโดยทางกฎหมายบางเรื่อง แต่ก็ยังสามารถแสดงความคิดเห็นได้ ประเทศที่มีลักษณะเช่นนี้ เช่น อินเดียและศรีลังกา

1.3 ระบบคณาธิปไตย (Modernizing Oligarchy) ระบบการเมืองที่มีเพียงคนบางกลุ่มมีอำนาจในการบริหารและพัฒนาประเทศ โดยกลุ่มนี้เชื่อว่า การพัฒนาประเทศจะเป็นไปอย่างรวดเร็วเมื่อการพัฒนาทำโดยคนเฉพาะกลุ่ม ดังนั้น รัฐบาลจะเป็นทั้งผู้ออกกฎหมายและผู้บริหารประเทศ ในขณะที่สภา เป็นเพียงที่ปรึกษาความคิดเห็นของประชาชนจะอยู่ในขอบเขตที่จำกัด อย่างไรก็ตาม รัฐบาลจะต้องมีผลงานให้ประชาชนยอมรับ มิฉะนั้นประชาชนจะสามารถรวมตัวกันเพื่อล้มล้างรัฐบาลได้ ประเทศที่มีระบบการเมืองลักษณะนี้ ได้แก่ อียิปต์ และปากีสถาน

1.4 ระบบเผด็จการ (Totalitarian Oligarchy) ระบบการเมืองที่มีคนเพียงกลุ่มเดียวหรือคนเดียวที่เข้ามามีในการบริหารและควบคุมประเทศ การแสดงความคิดเห็นของประชาชนเป็นไปอย่างจำกัด กลุ่มคนนี้จะเข้ามามีในการออกกฎหมาย และควบคุมการทำงานในทุกๆ ประเทศ เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางที่ตนต้องการ ประเทศที่มีลักษณะเช่นนี้ ได้แก่ ประเทศจีน

1.5 ระบบมหากษัตริย์ (Monarchical Oligarchy) ระบบการเมืองที่มีกษัตริย์ปกครอง ประเทศกษัตริย์จะมีอำนาจสูงสุดในการบริหารประเทศ ดังนั้น กฎหมายจะมีความสำคัญน้อย ประเทศนี้เป็นประเทศหนึ่งที่มีระบบการเมืองเช่นนี้

จะเห็นว่าระบบการเมืองทั้ง 5 ระบบมีความแตกต่างกันในแง่ของอำนาจของรัฐบาลในการบริหารประเทศ และอำนาจของรัฐบาลเป็นตัวบ่งชี้ให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างระบบการเมืองและการบัญชีในประเทศเพื่อให้เห็นภาพชัดเจนถึงความสัมพันธ์ระหว่างระบบการเมืองและการบัญชีจะขอยกตัวอย่างการบัญชีในประเทศที่มีระบบการเมืองเป็นระบบประชาธิปไตย (สหรัฐอเมริกา) และระบบเผด็จการ (จีน) โดยในระบบเผด็จการ รัฐบาลมีอำนาจในการบริหารประเทศทั้งหมด ดังนั้น รัฐบาลเป็นผู้พัฒนาระบบบัญชี รัฐบาลเข้ามามีการจัดการในเรื่องของการกำหนดหลักการบัญชีมาตรฐานการบัญชีและรูปแบบการนำเสนอรายงานการบัญชีทั้งหมด เพราะในระบบเผด็จการ รัฐบาลเป็นผู้ใช้งบการเงินในการวางแผนพัฒนาประเทศ ขณะที่ในระบบประชาธิปไตย สถาบันวิชาชีพการบัญชีต่างๆ ได้ถูกจัดตั้งขึ้นและมีความเป็นอิสระในการทำงาน รัฐบาลมีหน้าที่ดูแลภาพโดยรวมของระบบต่างๆ ในประเทศ รัฐบาลจะเข้ามาเกี่ยวข้องเมื่อเห็นว่ามีมีความจำเป็น เช่น ในการออกมาตรฐานการบัญชี รัฐบาลจะเข้ามาเกี่ยวข้องเมื่อเห็นว่ามีมาตรฐานการบัญชีใหม่อาจจะส่งผลเสียต่อการบริหารประเทศ นอกจากนี้ ในระบบประชาธิปไตยรายงานทางการเงินมีการใช้อย่างมากในกลุ่มนักลงทุน และนักธุรกิจไม่ใช้รัฐบาล ดังนั้น ระบบบัญชีย่อมต้องได้รับการพัฒนาเพื่อให้สามารถจัดทำรายงานทางการเงินสนองความต้องการของกลุ่มนักลงทุนและนักธุรกิจ

2. ระบบกฎหมาย

ได้มีผู้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายและการบัญชีเป็นจำนวนมาก (เช่น Nair and Frank, 1980; Doupnik and Salter, 1995) และผลการศึกษาที่ได้มีความสอดคล้องกันว่า ลักษณะการบัญชีมีความสัมพันธ์กับระบบกฎหมายอย่างเห็นได้ชัด โดยในการศึกษานักวิชาการได้แบ่งระบบกฎหมายออกเป็น 2 ระบบ คือ

1) **Civil Law** เป็นระบบกฎหมายที่พัฒนามาจากกฎหมายโรมัน ตัวบทในกฎหมายจะมีการกำหนดโดยคณะกรรมการร่างกฎหมาย โดยกำหนดให้ครอบคลุมเรื่องสำคัญทุกเรื่องที่จะเกิดขึ้น ดังนั้น ในการตัดสินใจคดีความต่างๆ ศาลจะยึดข้อกฎหมายที่ได้กำหนดไว้เป็นหลัก ประเทศที่มีระบบกฎหมายในลักษณะนี้ การจัดทางการเงินและการบัญชีจะมีการกำหนดไว้ในกฎหมาย เช่น ประมวลกฎหมายพาณิชย์ โดยทั่วไปกฎหมายจะกำหนดไว้อย่างละเอียดทั้งเรื่องการเงินการธนาคารทางการเงิน และวิธีการบัญชีที่จะใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน และข้อกำหนดนี้ไม่ค่อยมีการเปลี่ยนแปลงบ่อย เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงหมายถึงการเปลี่ยนตัวบทกฎหมายซึ่งมีกระบวนการที่ยุ้งยาก

2) **Common Law** เป็นระบบที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ โดยกฎหมายมีการพัฒนาจากกรณีที่เกิดขึ้นจริง โดยเมื่อมีกรณีศึกษาเกิดขึ้นมากครั้งหนึ่งรวบรวมและเขียนเป็นกฎหมายออกมา ทั้งระบบนี้บางครั้งเรียกว่า “Case Law” ดังนั้นการตัดสินใจคดีต่างๆ ของศาลจะขึ้นอยู่กับว่ามีกรณีนั้นๆ เคยเกิดขึ้นมาก่อนหรือไม่ และมีการตัดสินคดีอย่างไร ถ้าไม่มีกรณีดังกล่าวเคยเกิดขึ้น ศาลจะทำการตัดสินโดยใช้วิจารณญาณของตนเองประกอบกับเคยเกิดขึ้นที่มีกรณีที่เกี่ยวข้องใกล้เคียงกัน ในประเทศที่มีระบบกฎหมายแบบ Common Law นั้นการบัญชีจึงมีลักษณะที่ยืดหยุ่น สามารถปรับเปลี่ยนแก้ไขได้ และต้องใช้วิจารณญาณของนักบัญชีในการปฏิบัติงานสูง กฎหมายจะกำหนดเกี่ยวกับการบัญชีในลักษณะเป็นภาพกว้างๆ ส่วนรายละเอียดของวิธีการปฏิบัติและการนำเสนอรายงานการเงินจะกำหนดโดยสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีที่เป็นอิสระจากรัฐบาล

3. ระบบการศึกษา

งานวิจัยทางตะวันตกหลายๆ งาน (Radebaugh, 1975; Perera, 1975; Doupnik and Salter, 1995) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระบบการศึกษาและการบัญชี โดยเห็นว่า ระบบการศึกษาเป็นตัวแปรหนึ่งในการอธิบายการบัญชีในประเทศหนึ่งๆ สามารถมีความซับซ้อนได้มากน้อยเพียงใด Choi et al. (1999) กล่าวว่า ประเทศที่มีการศึกษาทางด้านบัญชียังไม่มีการพัฒนาการเพียงพอ เช่น ประเทศที่ยังไม่มีการสอนเรื่องการเงินระดับสูง หรือระบบสารสนเทศทางการบัญชี ย่อมเป็นการยากที่การบัญชีในประเทศนั้นจะมีระบบบัญชีที่มีความซับซ้อนเหมือนประเทศที่มีการเรียนการสอนในเรื่องนี้ ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างระบบการศึกษาและการบัญชีคือ คุณภาพของระบบการศึกษามีความสัมพันธ์กับคุณภาพของนักบัญชี แล้วคุณภาพนักบัญชีบ่งบอกถึงลักษณะของการบัญชีที่มีในประเทศ งานวิจัยการศึกษาที่มีการพัฒนามาก นักบัญชีก็จะมีความรู้ความสามารถสูงในการจัดการกับรายการบัญชีที่มีความซับซ้อน การบัญชีก็จะมีการพัฒนาให้มีความซับซ้อนมากขึ้นเรื่อยๆ ขณะเดียวกัน ประเทศที่มีระบบการศึกษาที่ยังพัฒนาไม่เต็มที่ นักบัญชีที่ได้รับการศึกษาจากระบบนี้ย่อมมีความสามารถจำกัด และอาจไม่สามารถจัดการกับรายการบัญชีที่มีความซับซ้อนได้ การบัญชีในประเทศเหล่านี้จึงมีลักษณะไม่ซับซ้อนมาก

คุณภาพของระบบการศึกษาที่มีความสัมพันธ์กับการบัญชีสามารถพิจารณาได้ 3 ด้านคือ ด้านลักษณะวิชาการบัญชีที่มีการสอนในสถาบันการศึกษา ด้านความรู้ความสามารถของอาจารย์ทางการบัญชี และด้านสถาบันวิชาชีพทางการบัญชี

3.1 ด้านลักษณะวิชาการบัญชีที่มีการสอนในสถาบันการศึกษา

งานวิจัยหลายๆ งานเห็นว่า วิชาการบัญชีที่สอนในสถาบันการศึกษาเป็นปัจจัยที่บ่งบอกถึงคุณภาพของนักบัญชี และลักษณะของการบัญชีที่ประเทศนั้นๆ มีโดยถ้าโครงสร้างรายวิชาในสถาบันการศึกษาประกอบด้วยวิชาการบัญชีระดับเบื้องต้นและระดับสูง และครอบคลุมการบัญชี

ในทุกด้าน (ได้แก่ การบัญชีการเงิน การบัญชีบริหาร การตรวจสอบบัญชี และระบบสารสนเทศทางการบัญชี) ย่อมแสดงให้เห็นว่า นักบัญชีจะมีความรู้ความสามารถเพียงพอสำหรับระบบบัญชีที่มีความซับซ้อน แต่ถ้าโครงสร้างรายวิชานั้นเพียงวิชาการบัญชีเพียงบางรายวิชา เช่น เน้นเฉพาะการบัญชีการเงิน ย่อมทำให้นักบัญชีมีความสามารถเพียงการจัดทำรายงานทางการเงินเท่านั้น และทำให้การบัญชีในประเทศนั้นมีการพัฒนาเฉพาะด้านการบัญชีการเงิน

3.2 ด้านความรู้ความสามารถของอาจารย์ทางการบัญชี

ความรู้ความสามารถของอาจารย์ทางการบัญชีสามารถพิจารณาได้จากจำนวนอาจารย์ทางการบัญชี วุฒิการศึกษา งานวิจัยทางการบัญชี วิธีการสอน และเครื่องมือที่ใช้ในการสอน โดยจำนวนอาจารย์ทางการบัญชีควรมีอย่างเพียงพอกับจำนวนนักเรียนที่เรียนวิชาบัญชี เพื่อไม่ให้อาจารย์มีงานมากจนอาจทำให้คุณภาพในการสอนด้อยลงไป นอกจากนี้ วุฒิการศึกษาของอาจารย์ควรอยู่ในระดับสูง เพื่อให้ให้นักเรียนได้รับความรู้ความสามารถทางการบัญชีอย่างเพียงพอ งานวิจัยทางการบัญชีก็เป็นปัจจัยหนึ่งที่บ่งบอกคุณภาพของการศึกษา เนื่องจากการวิจัยจะช่วยทำให้วิชาการทางด้านการบัญชีมีพัฒนาการอย่างต่อเนื่อง Enthoven (1991, p.274) ได้กล่าวไว้ว่า “...good teaching without accounting research of a basic and applied nature is rather hallow.” นอกจากนี้ วิธีการสอนบัญชีควรครอบคลุมทั้งการสอนภายในห้องเรียน การสอนภาคปฏิบัติ หรือการจัดกลุ่มเพื่อการเรียนวิชาการบัญชี ส่วนเครื่องมือที่ใช้ในการสอนควรมีเพียงพอที่จะเอื้ออำนวยความสะดวกในการสอนแก่ผู้เรียน เพื่อให้การสื่อสารระหว่างผู้เรียนและผู้สอนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประเทศที่อาจารย์ทางการบัญชีที่มีความรู้ความสามารถสูงมีจำนวนอาจารย์ที่เพียงพอกับปริมาณนักเรียน และมีเครื่องมือในการช่วยสอนเพียงพอ ย่อมทำให้ระบบการศึกษาที่มีคุณภาพที่ดี และนักบัญชีจากระบบการศึกษาที่ดี ย่อมมีความรู้ความสามารถในการพัฒนาการบัญชีที่มีประสิทธิภาพภายในประเทศ

3.3. ด้านสถาบันวิชาชีพการบัญชี

การพัฒนาการของสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีเป็นปัจจัยหนึ่งที่บ่งบอกถึงพัฒนาการของการบัญชีภายในประเทศ โดยประเทศที่มีสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีที่เป็นอิสระจะมีความเข้มแข็ง ย่อมทำให้การพัฒนาการบัญชีเป็นไปได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ เนื่องจากสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีมีส่วนสำคัญในการดูแลและควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงานของนักบัญชีในด้านต่าง โดยสถาบันมีหน้าที่ทั้งการพัฒนาและการควบคุมมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานวิชาชีพอื่นๆ การทำงานวิจัย การตรวจสอบ การทำงานของผู้ตรวจสอบบัญชี และนักบัญชีรับอนุญาต และการจัดการอบรมและให้ความรู้แก่ผู้ตรวจสอบบัญชีและนักบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ สถาบันวิชาชีพการบัญชียังมีส่วนร่วมในการพัฒนางานวิจัยทางการบัญชีเพื่อให้การบัญชีในประเทศมีพัฒนาการอย่างต่อเนื่อง ดังนั้น ประเทศที่มีสถาบันวิชาชีพการบัญชีที่มั่นคงและเข้มแข็งจะมีลักษณะของการบัญชีที่มีความซับซ้อนมากกว่า ประเทศที่มีสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีที่ยังไม่เข้มแข็งเพียงพอ

4. ระบบเศรษฐกิจ

นักวิชาการหลายๆ ท่านมีความเห็นตรงกันว่า ระบบเศรษฐกิจมีความสัมพันธ์โดยตรงกับลักษณะการบัญชีในประเทศ นักวิชาการ (Mueller, 1968; AAA, 1977) เหล่านี้เห็นว่า การพัฒนาการบัญชีภายในประเทศ เป็นผลมาจากระดับขั้นการพัฒนาระบบเศรษฐกิจในแต่ละประเทศ โดยระบบเศรษฐกิจที่นักวิชาการในประเทศตะวันตกได้ศึกษาประกอบด้วยส่วนต่างๆ ดังนี้

4.1. ลักษณะธุรกิจ

ลักษณะธุรกิจในที่นี้ นักวิจัยพิจารณาในเรื่อง แหล่งเงินทุนของธุรกิจ โครงสร้างของผู้ถือหุ้น และ ขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจ

4.1.1 แหล่งเงินทุนของธุรกิจ นักวิจัยพิจารณาว่า แหล่งเงินทุนของธุรกิจเป็นปัจจัยสำคัญที่บอกให้ทราบว่า โดยส่วนใหญ่ผู้ให้บริการเงินเป็นใคร นักวิจัย (Nobes, 1998; Dounnik and Salter, 1995) ได้สรุปว่า แหล่งเงินทุน

มี 2 ประเภทที่มีผลต่อลักษณะของระบบบัญชีภายในประเทศคือ

4.1.1.1 แหล่งเงินทุนที่มาจากตลาดทุน (Capital market-based financing system) นั่นคือ ธุรกิจได้รับเงินทุนมาจากการเสนอขายหุ้นให้กับบุคคลภายนอก ดังนั้นผู้เป็นเจ้าของกิจการจะมีหลายประเภททั้งสถาบันการเงิน บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ผู้บริหารของบริษัทจึงต้องจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อเสนอต่อเจ้าของกิจการที่เป็นเสมือนบุคคลภายนอก เพื่อให้ผู้เป็นเจ้าของกิจการสามารถประเมินการทำงานของผู้บริหารได้ รวมทั้งสามารถใช้ข้อมูลในการตัดสินใจที่จะถือหุ้นต่อและลงทุนเพิ่ม หรือถอนตัวจากการลงทุนในธุรกิจนั้นๆ ประเทศที่มีลักษณะธุรกิจแบบนี้มาก ย่อมต้องการการบัญชีที่จัดทำรายงานทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของบุคคลภายนอก ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีจะอยู่บนพื้นฐานของหลักเงินคงค้าง และจะนำเสนอข้อมูลของบริษัทที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด โดยการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินจะไม่ให้ความสำคัญมากกับหลักความระมัดระวัง (Conservatism) แต่จะให้ความสำคัญกับมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน นอกจากนี้ ธุรกิจจะเปิดเผยข้อมูลมากเพื่อให้ผู้สนใจลงทุนใช้ในการตัดสินใจ

4.1.1.2 แหล่งเงินทุนที่มาจากสถาบันการเงิน (Credit-based financing system) นั่นคือ ธุรกิจได้รับเงินทุนมาจากการกู้ยืมธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ดังนั้นผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่จะเป็นผู้บริหารและธนาคารหรือสถาบันการเงิน ซึ่งถือว่าเป็นผู้ใช้งบการเงินภายในบริษัท และสามารถที่จะเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของตนเองต้องการได้ ดังนั้นลักษณะของการบัญชีสำหรับประเทศที่มีธุรกิจประเภทนี้มากจะเป็นลักษณะบัญชีที่เป็นไปเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของเจ้าของกิจการและธนาคารหรือสถาบันการเงิน มาตรฐานการบัญชีจะยึดหลักความระมัดระวังในการนำเสนอข้อมูล เช่น หลักการจัดสรรกำไร (provisions) และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจะเป็นไปตามกฎหมายเท่านั้น

4.1.2 โครงสร้างของผู้ถือหุ้น นักวิจัย (Radebaugh and Gray, 1997) เห็นว่า โครงสร้างของผู้ถือหุ้นเป็นข้อบ่งชี้ที่สะท้อนถึงโครงสร้างการบริหารงานภายในบริษัท และโครงสร้างการบริหารจะบอกถึงลักษณะของฟังก์ชันการเงินซึ่งสะท้อนถึงลักษณะบัญชีที่ปรากฏในธุรกิจ โดยโครงสร้างของผู้ถือหุ้นสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

4.1.2.1 ธุรกิจที่เป็นของรัฐ ในธุรกิจประเภทนี้รัฐบาลจะเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ดังนั้น รัฐบาลมีอำนาจในการบริหารงานอย่างเต็มที่ ระบบบัญชีจะเป็นไปเพื่อการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเพื่อรัฐบาล เช่น ในประเทศจีนที่มีธุรกิจแบบนี้เป็นจำนวนมาก การบัญชีในจีนจึงเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อรัฐบาลในระดับนานาชาติ หน่วยงาน International Federation of Accountants (IFAC) ได้จัดทำ International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) เพื่อให้รัฐบาลในหลายๆ ประเทศได้เลือกใช้ถ้ามีความต้องการ

4.1.2.2 ธุรกิจเอกชน ธุรกิจเอกชนจะมีโครงสร้างผู้ถือหุ้นหลายลักษณะ โดยลักษณะโครงสร้างนั้นจะขึ้นอยู่กับโครงสร้างของแหล่งเงินทุน ถ้าแหล่งเงินทุนมาจากธนาคารหรือสถาบันการเงิน โครงสร้างผู้ถือหุ้นจะเป็นลักษณะเฉพาะกลุ่มหรือเฉพาะบุคคล และผู้บริหารอาจเป็นกลุ่มเดียวกับผู้ถือหุ้นหรือมีความใกล้ชิดกับผู้ถือหุ้น ดังนั้นผู้ใช้งบการเงินคือบุคคลภายใน ผู้บริหารจึงให้ความสำคัญกับบุคคลภายนอกน้อย การบัญชีจึงมีจุดประสงค์เพื่อจัดทำรายงานการเงินสำหรับบุคคลภายในเท่านั้น การเปิดเผยข้อมูลมีน้อย ผู้บริหารจะเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ให้ประโยชน์กับบริษัท เพราะผู้บริหารเห็นว่า ประโยชน์ของบริษัทเป็นประโยชน์ของตนเอง

ในทางตรงกันข้าม ถ้าแหล่งของเงินทุนมาจากตลาดทุน โครงสร้างผู้ถือหุ้นจะเป็นลักษณะกระจายตัว ผู้บริหารเป็นเสมือนพนักงานบริษัทที่ได้รับการจ้างจากผู้ถือหุ้นให้ทำหน้าที่บริหารบริษัท เพื่อประโยชน์ของผู้ถือหุ้น ดังนั้นผู้บริหารมีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นในการรายงานผลการบริหารงานของตนเองผ่านรายงานทางการเงิน การบัญชีในประเทศที่มีธุรกิจส่วนใหญ่มีโครงสร้างผู้ถือหุ้นแบบ

กระจายตัวจะเน้นที่การเปิดเผยข้อมูลจำนวนมาก และมาตรฐานการบัญชีจะเน้นหลักการของมูลค่าปัจจุบันเพื่อนำเสนอข้อมูลทางการเงิน

4.1.3 ขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจ ขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจจะก่อให้เกิดรายการบัญชีที่มีความหลากหลายได้ ดังนั้น ยิ่งบริษัทในประเทศส่วนใหญ่มีขนาดใหญ่และซับซ้อนมากเท่าไร รายการบัญชีที่เกิดขึ้นย่อมมีความซับซ้อนมากขึ้นเท่านั้นเป็นผลให้การบัญชีมีการพัฒนาไปสู่ระบบที่มีความซับซ้อน เช่น ในประเทศที่มีบริษัทขนาดใหญ่หลายๆ บริษัท และบริษัทขนาดใหญ่เหล่านี้มีบริษัทย่อยและบริษัทลูกมากมายในการทำธุรกิจ การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยจึงเป็นบัญชีประเภทหนึ่งที่ได้รับการพัฒนาขึ้นมาเพื่อรองรับความซับซ้อนของบริษัทขนาดใหญ่เหล่านั้น แต่ในประเทศที่มีธุรกิจขนาดเล็กและไม่ซับซ้อน การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยไม่มีความจำเป็นในระบบบัญชีของประเทศนั้น

4.2. ลักษณะการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ

นักวิจัยหลายท่าน (AAA, 1977; Radebaugh and Gray, 1997; Choi et al., 1999) เห็นว่า ระดับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกันย่อมทำให้เกิดรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในประเทศแตกต่างกัน เช่น ในประเทศที่เป็นประเทศเกษตรกรรม รายการบัญชีที่มีความซับซ้อนย่อมไม่ค่อยปรากฏในการทำธุรกิจ และรายการบัญชีส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้นจะเป็นลักษณะเกณฑ์เงินสดมากกว่าเกณฑ์เงินคงค้าง แต่ในประเทศอุตสาหกรรม โรงงาน อุตสาหกรรมเป็นตัวแปรสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจ ทำให้มีการให้ความสำคัญกับสินค้า อาคาร และเครื่องจักร ดังนั้น การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ อาคารและอุปกรณ์และการบัญชีค่าเสื่อมราคาจึงได้รับการพัฒนา ในขณะเดียวกันประเทศที่มีความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสูงจะให้ความสำคัญกับทรัพย์สินทางปัญญา การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจึงได้รับการพัฒนาเพื่อรองรับการเติบโตทางเศรษฐกิจ

4.3. การเติบโตของตลาดทุนในประเทศ

ตลาดทุนเป็นแหล่งเงินทุนแหล่งหนึ่งสำหรับบริษัทภายในประเทศ โดยบริษัทที่ต้องการขยายกิจการสามารถหาเงินทุนโดยการเสนอขายหุ้นในตลาดหุ้นได้ Noble (1998) แสดงความเห็นว่าเป็นประเทศที่ตลาดทุนมีความเข้มแข็งและบริษัทเอกชนมีการระดมทุนจากตลาดทุนมาก จะมีลักษณะทางการบัญชีแตกต่างจากประเทศที่มีสถาบันการเงินเป็นแหล่งเงินทุนสำหรับบริษัทเอกชน ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจนคือ การบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา กับของประเทศฝรั่งเศส โดยสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศที่มีตลาดทุนขนาดใหญ่ไม่มีการกำหนดการตั้งสำรองเมื่อมีการจ่ายเงินปันผล แต่ในประเทศฝรั่งเศสซึ่งมีตลาดทุนขนาดเล็กได้มีการกำหนดให้มีการตั้งสำรองทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินปันผลเพื่อเป็นการปกป้องสิทธิของเจ้าหนี้ นอกจากนี้ Radebaugh and Gray (1997) ได้แสดงความเห็นว่าการเจริญเติบโตของตลาดทุนมีผลต่อการพัฒนาทางการบัญชีในด้านเปิดเผยข้อมูล โดยในประเทศที่มีตลาดทุนขนาดใหญ่ บริษัทต่างๆ มีการเสนอขายหุ้นเป็นจำนวนมากในตลาดทุน บริษัทย่อมต้องเปิดเผยข้อมูลมากเพื่อดึงดูดให้นักลงทุนนำเงินมาลงทุนในบริษัทของตนเอง แต่ในประเทศที่มีตลาดทุนขนาดเล็ก ตลาดทุนมีความสำคัญต่อกิจการไม่มาก เพราะบริษัทสามารถหาเงินทุนจากแหล่งอื่นๆ ได้ ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลจะอยู่ในระดับที่ต่ำกว่าในประเทศที่มีตลาดทุนขนาดใหญ่

5. วัฒนธรรม

วัฒนธรรมเป็นปัจจัยที่มีผลต่อระบบบัญชีภายในประเทศมาก นักวิจัยหลายๆ คน (Perera, 1989; Gray, 1988) ได้ทำการวิจัยและตั้งข้อสมมติฐานเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างวัฒนธรรมและระบบบัญชี โดยนักวิจัยมีความเห็นว่า ประเทศที่มีวัฒนธรรมแตกต่างกันย่อมมีลักษณะบัญชีที่ไม่เหมือนกัน

Hofstede (1984) ได้ให้คำนิยามของคำว่า วัฒนธรรมว่า “The collective programming of mind which distinguishes the members of one human group

from another” ดังนั้น วัฒนธรรมอาจหมายถึงหลายๆ สิ่งประกอบกัน เช่น ภาษา เชื้อชาติ ความเชื่อ ศาสนา บทบาทในสังคม ขนบธรรมเนียม และทัศนคติของคนในสังคม งานวิจัยหลายๆ งานได้เสนอความสัมพันธ์ระหว่างวัฒนธรรมและการบัญชี บางงานได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างศาสนากับการบัญชี เช่น Hamid et al. (1993) ที่ได้ศึกษาผลกระทบของศาสนาอิสลามต่อลักษณะการบัญชีในประเทศที่มีศาสนาอิสลามเป็นศาสนาหลัก และ Haniffa and Cooke (2002) ที่ได้ศึกษาว่า ภาษามีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ แต่งานวิจัยที่ได้รับการกล่าวถึงและมีผลต่องานวิจัยรุ่นต่อๆ มาคือ งานของ Gray (1988) โดย Gray ได้ศึกษางานของ Hofstede และได้เสนอ Hofstede-Gray Model เพื่อใช้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างวัฒนธรรมและการบัญชี Hofstede ได้พิจารณาวัฒนธรรมออกเป็น 4 ด้าน คือ

1) Individualism VS Collectivism—ลักษณะความสัมพันธ์ของสมาชิกที่อยู่ในสังคมเดียวกัน โดย individualism หมายถึง สังคมที่มีความสัมพันธ์ไม่แนบแน่นระหว่างสมาชิก ดังนั้น คนในสังคมจะมีครอบครัวในลักษณะครอบครัวเดี่ยว อันประกอบด้วย พ่อ แม่ และลูก เท่านั้น ในขณะที่ collectivism หมายถึง สังคมที่มีความสัมพันธ์แนบแน่นระหว่างคนที่อยู่ในสังคมเดียวกัน ดังนั้น คนในสังคมจะมีครอบครัวในลักษณะครอบครัวขยาย มีสมาชิกอยู่ร่วมกันภายในครอบครัวเป็นจำนวนมาก

2) Large VS Small Power Distance—ในที่นี้ power distance หมายถึง การยอมรับอำนาจของผู้ที่อยู่ในตำแหน่งที่สูงกว่า ทุกคนมีสิทธิไม่เท่ากัน และยอมรับว่าไม่มีความเท่าเทียมกันภายในสังคม ในสังคมที่เป็น large power distance คนในสังคมจะยอมรับการปกครองโดยลำดับชั้น (hierarchical order) ทุกคนมีตำแหน่งของตนเองสูง-ต่ำ ไม่เท่ากัน ส่วนในสังคมที่เป็น small power distance คนในสังคมเชื่อว่า คนทุกคนเท่าเทียมกัน และเมื่อเกิดความไม่เท่าเทียมจะเกิดการต่อต้านในสังคม

3) Strong VS Weak Uncertainty Avoidance—ในที่นี้ uncertainty avoidance หมายถึง ทัศนคติของคนในสังคมต่อเหตุการณ์ในอนาคต ในสังคมที่มี strong uncertainty avoidance คนในสังคมต้องการความมั่นคงในอนาคตสูง ดังนั้น คนในสังคมจะพยายามสร้างสิ่งต่างๆ ขึ้นมาเพื่อประกันความมั่นคงในอนาคต ในขณะที่สังคมที่มี weak uncertainty avoidance จะยอมรับในความเสี่ยงต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และยอมรับการเปลี่ยนแปลงใหม่ๆ ที่จะเกิดขึ้น ทำให้สังคมไม่จริงจังกับกฎระเบียบมากนัก

4) Masculinity VS Femininity—ลักษณะวัฒนธรรมในด้านพฤติกรรมของคนในสังคม โดยในสังคมที่เป็น masculinity จะให้ความสำคัญกับวัตถุ ความสำเร็จได้จากวัตถุที่บุคคลมี ในขณะที่สังคมที่เป็น femininity จะเน้นที่ความสัมพันธ์ระหว่างคนในสังคม การดูแลผู้ที่ยากลำบาก และให้ความใส่ใจกับคุณภาพชีวิต

จากลักษณะของวัฒนธรรมทั้ง 4 ด้าน Gray (1988) ได้เสนอลักษณะบัญชี 4 ลักษณะที่จะมีความสัมพันธ์กับลักษณะวัฒนธรรม โดยลักษณะบัญชีทั้ง 4 ลักษณะคือ

1) Professionalism VS Statutory Control—ลักษณะบัญชีที่บอกถึงให้ทราบว่า การบัญชีให้ความสำคัญกับการใช้วิจารณ์ญาณของนักบัญชีหรือการปฏิบัติตามกฎหมาย โดยในประเทศที่มีลักษณะ professionalism จะให้ความสำคัญกับการใช้วิจารณ์ญาณของนักบัญชีในการจัดทำงบการเงิน ในขณะที่ statutory control จะให้ความสำคัญกับกฎหมายและข้อบังคับ นักบัญชีมีหน้าที่ปฏิบัติตามข้อกฎหมายนั้น

2) Uniformity VS Flexibility—ลักษณะบัญชีที่บอกถึงจำนวนทางเลือกของวิธีการบัญชีที่นักบัญชีสามารถเลือกปฏิบัติ โดยในประเทศที่มีลักษณะ uniformity มาตรฐานการบัญชีจะไม่มีทางเลือกให้บริษัทเลือกปฏิบัติ ในขณะที่ประเทศที่มีลักษณะ flexibility มาตรฐานการบัญชีจะเสนอ ทางเลือกให้กับนักบัญชีในการจัดทำงบการเงิน เพื่อให้ให้นักบัญชีสามารถเลือกวิธีการบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพธุรกิจของแต่ละบริษัท

3) Conservatism VS Optimism—ลักษณะบัญชีที่บอกให้ทราบลักษณะของหลักการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยประเทศที่มีลักษณะ conservatism จะเน้นวิธีการบัญชีที่อยู่บนหลักความระมัดระวัง ส่วน optimism วิธีการบัญชีจะใช้หลักมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน

4) Secrecy VS Transparency—ลักษณะบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูล โดย Secrecy เป็นลักษณะการเปิดเผยข้อมูลสำหรับบุคคลที่เกี่ยวข้องกับบริษัทอย่างใกล้ชิด ในขณะที่ transparency เป็นลักษณะการเปิดเผยข้อมูลสำหรับบุคคลภายนอกเพื่อให้บุคคลภายนอกมีความเข้าใจในบริษัทมากขึ้น

Gray (1988) ได้เชื่อมโยงลักษณะของวัฒนธรรมและลักษณะบัญชีเข้าด้วยกัน โดยการเสนอข้อสมมติฐาน 4 ข้อ คือ

1) ในประเทศที่มีลักษณะความสัมพันธ์ในสังคมไม่แนบแน่น ยอมรับความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในอนาคตและยอมรับในความเท่าเทียมกัน ลักษณะบัญชีจะเน้นการใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจของนักบัญชีสูง (Professionalism)

2) ในสังคมที่มีลักษณะที่คนในสังคมที่ไม่มั่นใจในเหตุการณ์ในอนาคต เน้นความสัมพันธ์ในสังคมและยอมรับในความไม่เท่าเทียมกันในสังคม การบัญชีที่เหมาะสมควรมีวิธีการบัญชีให้เลือนน้อย (uniformity)

3) ในประเทศที่มีลักษณะที่คนในสังคมที่ไม่มั่นใจในเหตุการณ์ในอนาคต เน้นความสัมพันธ์ในสังคม และให้ความสำคัญกับเรื่องของจิตใจมากกว่าวัตถุ ลักษณะบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินจะเน้นที่หลักความระมัดระวัง (Conservatism)

4) ในสังคมที่มีลักษณะที่คนในสังคมที่ไม่มั่นใจในเหตุการณ์ในอนาคต ยอมรับความไม่เท่าเทียมกัน เน้นความสัมพันธ์ในสังคม และให้ความสำคัญกับจิตใจมากกว่าวัตถุประสงค์ ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลจะเป็นการเปิดเผยข้อมูลเพื่อบุคคลภายในเท่านั้น ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลโดยบริษัทจะมีน้อย (Secrecy)

ผลกระทบจากความสัมพันธ์ของสภาพแวดล้อมกับการบัญชี

ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมและการบัญชีใช้อธิบายไว้ข้างต้นได้ทำให้นักวิจัยทั้งในประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา (Hove, 1986; Wallace, 1990; Chamisa, 2000) เกิดความคำถามว่า การที่ประเทศกำลังพัฒนาได้นำการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้เป็นทางเลือกที่ดีหรือไม่ เนื่องจากประเทศกำลังพัฒนาย่อมมีสภาพแวดล้อมแตกต่างจากประเทศพัฒนาแล้ว และปัญหาจากการนำการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้อาจเกิดขึ้นได้ ความกังวลนี้ให้ครอบคลุมไปถึงการที่ประเทศกำลังพัฒนาได้นำมาตรฐานการบัญชีสากล (International Accounting Standards: IASs) มาประยุกต์ใช้ เพราะนักวิจัยทางบัญชี (Xiang, 1998) เชื่อว่า IASs เป็นมาตรฐานการบัญชีที่พัฒนามาจากรากฐานเดียวกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วโดยเฉพาะสหรัฐอเมริกา ในบทความนี้จะทำการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมระหว่างประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้วเพื่อชี้ให้เห็นความแตกต่างและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีของประเทศที่พัฒนาแล้วในประเทศกำลังพัฒนา

ระบบการเมือง ในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วโดยส่วนใหญ่มีระบบประชาธิปไตย (Democracies) เป็นระบบการเมืองในปัจจุบัน มีการกระจายอำนาจการบริหารงานให้หน่วยงานต่างๆ ทำงานโดยอิสระภายใต้กรอบที่รัฐบาลได้วางไว้ รวมทั้งการทำงานของสถาบันวิชาชีพการบัญชีรัฐจะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับการวางระบบบัญชีมากนัก ยกเว้นเมื่อรัฐเห็นว่า การวางระบบบัญชีในบางเรื่องอาจเป็นผลเสียต่อประเทศโดยรวม ตัวอย่างของประเทศพัฒนาแล้วเหล่านี้ที่เห็นได้ชัด ได้แก่ สหรัฐอเมริกาและอังกฤษ ขณะเดียวกัน ประเทศพัฒนาแล้วหลายๆ ประเทศ ถึงแม้จะเป็นระบบประชาธิปไตยแต่รัฐมีอำนาจรวมในการบริหารงานทั้งหมด รัฐจะทำหน้าที่ส่งเสริม สนับสนุน และพิจารณาว่าการบัญชีเรื่องใดที่ควรนำมาปฏิบัติ เรื่องใดที่ยังไม่ควรนำมาใช้ในประเทศ ประเทศที่มีระบบเช่นนี้ ได้แก่

ฝรั่งเศสและเยอรมัน ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าในประเทศพัฒนาแล้วบางประเทศมีระบบการเมืองแบบผสมผสานระหว่างประชาธิปไตยและรวมอำนาจ (Democracies and Oligarchy)

ในลักษณะเดียวกันประเทศกำลังพัฒนาหลายๆ ประเทศมีการผสมผสานระบบการเมือง แต่ลักษณะที่เหมือนกันของระบบการเมืองในประเทศเหล่านี้คือ การที่รัฐบาลมีอำนาจในการบริหารประเทศในทุกๆ ด้าน ในบางประเทศมีการรวมอำนาจไว้สูงในขณะที่บางประเทศรัฐบาลใช้อำนาจเพียงสนับสนุนการทำงานของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี นักวิจัยหลายท่านเห็นว่า ในประเทศที่มีการรวมอำนาจไว้สูง การนำมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้ อาจก่อให้เกิดปัญหาได้ โดยมาตรฐานการบัญชีที่นำมาใช้นั้น อาจทำให้การจัดทำรายงานการเงินไม่ตรงกับความต้องการของผู้ใช้ เช่น ในประเทศจีนที่มีการรวมอำนาจทั้งหมดไว้ที่รัฐบาล รัฐบาลเป็นผู้ใช้ตัวเลขทางการเงินเพื่อวางแผนการบริหารประเทศ ถ้าประเทศจีนนำ IASs มาใช้รัฐบาลย่อมไม่ได้ข้อมูลที่รัฐบาลต้องการเพราะ IASs ได้จัดทำขึ้นมาเพื่อจัดทำรายงานการเงินเพื่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนในธุรกิจเป็นหลัก นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีที่อยู่ในระบบบัญชีนั้นอาจได้รับการเปลี่ยนแปลงจนทำให้มาตรฐานไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์เดิมที่เคยตั้งไว้ เช่น รัฐบาลอาจใช้อำนาจในกระบวนการออกมาตรฐานการบัญชีที่ประยุกต์มาจากมาตรฐานของประเทศพัฒนาแล้ว ทำให้มาตรฐานการบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมและอาจทำให้หลักการบัญชีมีความบิดเบือนไปจากหลักการเดิมที่ตั้งใจไว้ อย่างไรก็ตาม ในประเทศกำลังพัฒนาที่มีลักษณะการเมืองผสมผสาน แต่รัฐบาลมีบทบาทเป็นเพียงผู้สนับสนุนการทำงานของบัญชีนั้นอาจทำให้เกิดปัญหาที่กล่าวมาแล้วไม่เกิดขึ้น แม้ยังอาจช่วยให้ระบบบัญชีในประเทศมีการพัฒนาอย่างรวดเร็วกว่า

ระบบกฎหมาย โดยส่วนใหญ่กลุ่มประเทศพัฒนาแล้วที่ประเทศกำลังพัฒนามักนำมาตราฐานบัญชีมาประยุกต์ใช้จะมีระบบกฎหมายแบบ Common law ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีในประเทศนี้จะให้ความสำคัญกับการตัดสินใจ

ของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ซึ่งจะเห็นได้ชัดเจนจาก “หลักการเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” ที่ปรากฏในแนวทางการบัญชีของหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกาและอังกฤษ โดยหลักการนี้จะเน้นให้นักบัญชีเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ลงทุนภายนอกมากกว่าการให้ความสำคัญกับวิธีการบัญชีในข้อกฎหมาย

ในขณะที่ประเทศกำลังพัฒนามีระบบกฎหมายที่ผสมผสาน เช่น ประเทศไต้หวัน นามิเบีย และฟิลิปปินส์ที่มีระบบกฎหมายผสมผสานระหว่าง Common law และ Civil law บางประเทศมีการผสมผสานระหว่างกฎหมายตะวันตกและกฎหมายดั้งเดิมของตน เช่น ประเทศบรูไน อียิปต์ และโมร็อกโกที่มีระบบกฎหมายผสมผสานระหว่าง Civil law และกฎหมายอิสลาม แต่ประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่จะมีลักษณะเหมือนกันในส่วนของการกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชีคือ มีการกำหนดความต้องการทางการบัญชีไว้ในกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ปฏิบัติตามในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งส่วนนี้เป็นส่วนที่คล้ายกับระบบ Civil law ที่ได้กล่าวถึงไปแล้ว ดังนั้นความแตกต่างของระบบกฎหมายระหว่างประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาอาจทำให้เกิดปัญหาการนำระบบบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้ โดยปัญหาที่เกิดขึ้นอาจเป็นการที่บริษัทในประเทศกำลังพัฒนาไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประยุกต์มาจากประเทศที่พัฒนาแล้ว เนื่องจากว่า มาตรฐานการบัญชีอาจมีความขัดแย้งกับกฎหมายที่ประเทศกำลังพัฒนาใช้อยู่ หรือมาตรฐานการบัญชีไม่มีกฎหมายมาสนับสนุนการใช้ เช่น ในประเทศจีนในช่วงที่มีการพัฒนาประเทศสู่ระบบทุนนิยมได้มีการนำมาตรฐานการบัญชีเรื่องหนี้สงสัยจะสูญมาเสนอให้บริษัทในประเทศจีนใช้ แต่บริษัทไม่ได้นำมาตรฐานฉบับนี้ไปปฏิบัติเลยเนื่องจากว่า ในประเทศจีนไม่มีกฎหมายในเรื่องหนี้สูญหรือการทวงหนี้ใดๆ รองรับ (Graham and Li, 1997)

ระบบการศึกษา ในระบบการศึกษา 3 ด้านที่ได้อธิบายก่อนหน้านี้ ประเทศกำลังพัฒนามีความแตกต่างจากประเทศที่พัฒนาแล้วอยู่พอสมควร ในด้านวิชาการบัญชีที่เปิดสอน ในประเทศกำลังพัฒนาจะเน้นการสอน

เพื่อนำไปปฏิบัติงานทางด้านบัญชี เช่น การบันทึกรายการค้า ในขณะที่ประเทศที่พัฒนาแล้วจะมีรายวิชาที่ส่งเสริมการเรียนรู้ทั้งในการปฏิบัติและด้านทฤษฎีและการศึกษาหลักการของมาตรฐานการบัญชีต่างๆ Parker (1984) ได้ศึกษาระบบการศึกษาด้านบัญชีในประเทศไนจีเรีย เคนยา และศรีลังกา และได้สรุปว่า วิชาบัญชีที่สอนในประเทศเหล่านี้จะเป็นวิชาการบัญชีเบื้องต้นและเน้นการสอนการบันทึกรายการบัญชี ไม่ได้เน้นที่หลักการและทฤษฎีของการบัญชี นอกจากนี้ ประเทศกำลังพัฒนายังมีความแตกต่างกับประเทศที่พัฒนาแล้วในด้านความรู้ความสามารถของอาจารย์ผู้สอนวิชาการบัญชีและปริมาณอาจารย์ที่สอน ในประเทศกำลังพัฒนาบางประเทศ ความรู้ความสามารถของอาจารย์สอนวิชาบัญชียังมีอยู่จำกัด ขณะที่บางประเทศขาดแคลนอาจารย์สอนวิชาบัญชีในชั้นสูง ในทางตรงกันข้าม ประเทศพัฒนาแล้วมีจำนวนอาจารย์ผู้สอนวิชาการบัญชีมากและความรู้ความสามารถของอาจารย์เหล่านั้นมีอยู่สูง ส่วนทางด้านความเข้มแข็งของสถาบันวิชาชีพการบัญชี นักวิจัย (Parker 1984; Chamisa, 2000) ได้ออกความเห็นว่ สถาบันวิชาชีพทางการบัญชีในประเทศกำลังพัฒนายังไม่ได้รับการพัฒนาและการยอมรับในฐานะวิชาชีพจากสังคมมากนัก ทำให้สถาบันไม่มีความเข้มแข็ง เป็นผลให้เกิดการขาดแคลนนางานวิจัย และการจัดการอบรมนักบัญชีในประเทศกำลังพัฒนา ขณะที่ในประเทศที่พัฒนาแล้ว สถาบันวิชาชีพทางการบัญชีมีความเข้มแข็ง งานวิจัยมีการจัดทำอย่างต่อเนื่อง และมีการจัดการอบรมนักบัญชีเป็นระยะๆ เพื่อให้คุณภาพการทำงานของนักบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้

ความแตกต่างระหว่างสภาพแวดล้อมของระบบการศึกษาระหว่างประเทศกำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้ว ทำให้การนำมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้ในประเทศกำลังพัฒนาอาจเกิดปัญหาในด้านการใช้มาตรฐานบัญชีโดยนักบัญชี เนื่องจากว่ามาตรฐานการบัญชีจากประเทศที่พัฒนาแล้วจะมีความซับซ้อน และให้ความสำคัญกับการใช้วิจารณญาณของนักบัญชี เช่น IAS ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ที่นักบัญชีจะ

ต้องทำการประเมินมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ โดยการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต เพื่อหาผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ดังนั้น นักบัญชีที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีนี้ ควรจะมีความรู้เพียงพอในการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่นักบัญชีในประเทศกำลังพัฒนาอาจมีปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐาน เพราะความรู้ที่มีอย่างจำกัด ซึ่งอาจส่งผลทำให้การเสนอสัญญาทางการเงินผิดพลาดได้ และการที่มาตรฐานการบัญชีมาใช้วิจารณญาณของนักบัญชีมากในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอาจจะทำให้ให้นักบัญชีใช้มาตรฐานการบัญชีในทางที่ผิด เช่น การประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ นักบัญชีอาจประเมินขึ้นเพื่อตกแต่งบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชีอาจมีความสามารถจำกัดในการตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินนั้น

ระบบเศรษฐกิจ ประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา มีความแตกต่างอย่างชัดเจน ในด้านลักษณะธุรกิจ ประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่จะมีธุรกิจขนาดเล็ก และธุรกิจครอบครัวมากกว่าธุรกิจขนาดใหญ่ ดังนั้น แหล่งเงินทุนจากธนาคารและสถาบันการเงินเป็นแหล่งเงินทุนที่สำคัญสำหรับธุรกิจในประเทศ ในขณะที่เดียวกัน โครงสร้างผู้ถือหุ้นก็จะเป็นลักษณะที่ผู้ถือหุ้นและผู้บริหารเป็นคนกลุ่มเดียวกัน และหลายๆ ประเทศยังเป็นประเทศเกษตรกรรม หรืออยู่ในขั้นของการพัฒนาไปเป็นประเทศอุตสาหกรรม รวมทั้งตลาดทุนในประเทศเหล่านี้ยังอยู่ในขั้นของการพัฒนา ดังนั้น รายการค้าต่างๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจในประเทศเหล่านี้ยังไม่มีความซับซ้อนมากนัก ขณะที่ประเทศพัฒนาแล้ว ธุรกิจส่วนใหญ่มีการแยกกันระหว่างผู้ถือหุ้นและผู้บริหาร แหล่งเงินทุนส่วนใหญ่มาจากตลาดทุน และระบบเศรษฐกิจของประเทศมีการพัฒนาเป็นประเทศที่มีความก้าวหน้าทางด้านอุตสาหกรรม รวมทั้งตลาดทุนมีขนาดใหญ่และได้รับการพัฒนาอย่างเต็มที่

การที่ประเทศกำลังพัฒนานำมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาประยุกต์ใช้เมื่อทั้งสองประเทศมีความแตกต่างในระบบเศรษฐกิจ ทำให้อาจเกิดปัญหาในการที่บริษัทอาจไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เนื่องจาก

การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอาจทำให้บริษัทในประเทศกำลังพัฒนาเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้นแต่บริษัทไม่เห็นประโยชน์ที่จะได้รับ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีจากประเทศพัฒนาแล้วโดยส่วนใหญ่จะกำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลจำนวนมากต่อสาธารณชน การเปิดเผยข้อมูลมากเกินไปของบริษัทในประเทศกำลังพัฒนาอาจทำให้บริษัทเสียเปรียบทางการค้าต่อคู่แข่งได้ รวมทั้งรายการค้าของบริษัทในประเทศกำลังพัฒนาอาจไม่มีความซับซ้อนเท่ากับรายการค้าในประเทศพัฒนาแล้ว ทำให้บริษัทไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

วัฒนธรรม เป็นที่ยอมรับกันว่า ประเทศแต่ละประเทศมีวัฒนธรรมของตนเองและมีความแตกต่างกัน ความแตกต่างนี้ก่อให้เกิดปัญหาได้เมื่อประเทศกำลังพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศที่พัฒนาแล้วมาใช้เนื่องจากความแตกต่างทางด้านวัฒนธรรมมีมาก ผู้เขียนขอยกตัวอย่างความแตกต่างทางวัฒนธรรม 2 ด้านที่อาจก่อให้เกิดปัญหาเมื่อประเทศกำลังพัฒนาใช้มาตรฐานการบัญชีของประเทศที่พัฒนาแล้ว คือ ความแตกต่างทางด้านภาษาและความแตกต่างทางด้านศาสนา ในด้านภาษาจะเห็นความแตกต่างชัดเจน โดยประเทศที่พัฒนาแล้วที่เป็นต้นกำเนิดของมาตรฐานการบัญชีที่แพร่หลายทั่วโลกนี้ โดยส่วนใหญ่มีการเขียนเป็นภาษาอังกฤษ ในขณะที่ประเทศกำลังพัฒนาหลายๆ ประเทศมีภาษาของตนเอง เช่น ประเทศแถบอเมริกาใต้ เช่น อาร์เจนตินา โบลิเวีย และปารากวัย ที่มีภาษาสเปนเป็นภาษาราชการ และประเทศแถบยุโรปตะวันออกที่มีภาษาราชการที่แตกต่างกัน เช่น ภาษาลัตเวีย ภาษาโครเอเชีย และภาษาโปรตุเกส เมื่อประเทศเหล่านี้ตัดสินใจใช้มาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้ว นักบัญชีในประเทศนั้นๆ จะต้องทำการแปลภาษาอังกฤษเป็นภาษาของตนเอง ในการแปลนี้ถือว่าเป็นปัญหาที่สำคัญมาก เนื่องจากหลักการและแนวความคิดของมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วอาจไม่ได้รับการแปลอย่างถูกต้อง และความหมายที่มีในภาษาอังกฤษอาจไม่มีคำในภาษาท้องถิ่นของประเทศกำลังพัฒนาใช้แทนกันได้ ซึ่งความผิดพลาดหรือความหมาย

ที่บิดเบือนนั้นอาจทำให้นักบัญชีที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่แปลมาจัดทำงบการเงินบิดเบือนไปจากหลักการบัญชีที่กำหนดตามมาตรฐานที่เป็นต้นฉบับ ดังเช่นเมื่อเร็วๆ นี้ Abd-Elsalam (2003) ได้ทำการศึกษาการนำมาตรฐานการบัญชีสากลมาใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีของประเทศอียิปต์ และพบว่า ภาษาเป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งในการนำมาตรฐานการบัญชีสากลมาใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีของประเทศ

นอกจากนี้ ด้านความแตกต่างทางศาสนาก็เป็นตัวแปรหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้ในประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจาก ศาสนาถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญในการบอกให้ทราบถึงลักษณะของวัฒนธรรมของ公司在ประเทศ เช่น ในประเทศที่มีศาสนาพุทธเป็นศาสนาประจำชาติ ความเอื้ออาทร ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน และการดูแลผู้ที่อ่อนแอกว่าเป็นหลักการของศาสนา ทำให้สังคมมีลักษณะของ femininity และ collectivism สูงตามความเชื่อของ Hofstede (1984) ลักษณะของวัฒนธรรมเหล่านี้จะโยงไปถึงลักษณะของบัญชีที่ได้รับการยอมรับจากบริษัทต่างๆ ขณะที่มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้รับการยอมรับและนำไปใช้โดยประเทศกำลังพัฒนาหลายๆ ประเทศนั้นมาจากลักษณะวัฒนธรรมของประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีลักษณะสังคมที่เป็นวัตถุนิยม ยอมรับในความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ยอมรับในความเท่าเทียมกันในสังคม และเน้นความสัมพันธ์ในลักษณะครอบครัวเดียว (Hostede, 1984) ดังนั้น ประเทศกำลังพัฒนาที่นำมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา หรือคล้ายๆ สหรัฐฯ ไปใช้ย่อมอาจเกิดปัญหาในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามระบบบัญชีได้ เนื่องจากนักบัญชีอาจมีพฤติกรรมและทัศนคติที่แตกต่างจากประเทศที่เป็นรากฐานการพัฒนามาตรฐานการบัญชีนั้นๆ

บทสรุป

บทความนี้มีจุดประสงค์เพื่ออธิบายให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมภายในประเทศและการบัญชี โดยบทความนี้ได้เสนอส่วนประกอบของสภาพแวดล้อมว่า

ประกอบด้วย การเมือง กฎหมาย การศึกษา เศรษฐกิจ และวัฒนธรรม ในระบบการเมืองบทบาทของรัฐมีความสำคัญในการบอกว่า ระบบการเมืองจะมีผลกระทบต่อการบัญชีมากน้อยเพียงใด ขณะที่ระบบกฎหมาย ประเภทของระบบกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเป็นปัจจัยในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างระบบนี้และการบัญชี ส่วนระบบการศึกษาเป็นตัวแปรสำคัญในการชี้ว่า บุคคลากรทางด้านบัญชีมีความรู้ความสามารถเพียงใด และความสามารถนั้นควรสอดคล้องกับการบัญชีที่ประเทศมีอยู่ เพื่อให้นักบัญชีสามารถใช้การบัญชีในการจัดการทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนระบบเศรษฐกิจถือเป็นระบบที่มีส่วนสำคัญมากต่อการบัญชี เนื่องจากระบบเป็นตัวแปรที่บอกถึงประเภทของผู้ใช้การเงินส่วนใหญ่ และลักษณะของผู้จัดการทางการเงิน ซึ่งทั้ง 2 ลักษณะนี้เป็นตัวกำหนดวัตถุประสงค์ของการบัญชีภายในประเทศและนำไปสู่การพัฒนาการบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม ระบบสุดท้ายที่มีความสัมพันธ์กับการบัญชีคือ วัฒนธรรม โดยวัฒนธรรมเป็นปัจจัยที่บอกถึงพฤติกรรมและทัศนคติ ความชอบของผู้ใช้และผู้จัดการทางการเงิน ดังนั้น วัฒนธรรมมีการเปลี่ยนแปลงภายในประเทศ การบัญชีภายในประเทศย่อมมีการเปลี่ยนแปลงด้วย แต่ก็เป็นไปได้ยากที่วัฒนธรรมจะมีการเปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว

ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมและการบัญชีได้นำไปสู่ความกังขาของนักวิจัยหลายท่านว่า การที่ประเทศกำลังพัฒนาใช้มาตรฐานการบัญชีตามแบบประเทศที่พัฒนาแล้วเป็นสิ่งที่สมควรหรือไม่ และการนำมาใช้นั้นจะก่อให้เกิดผลดีและผลเสียต่อบริษัทที่กำลังพัฒนาอย่างไร ข้อสงสัยเหล่านี้เกิดขึ้นเนื่องจากประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาเป็นกลุ่มที่แตกต่างกันทางด้านสภาพแวดล้อมอย่างมาก ทั้งด้านการเมือง กฎหมาย การศึกษา เศรษฐกิจ และวัฒนธรรม ทำให้อาจมีปัญหาก่อขึ้นเมื่อประเทศกำลังพัฒนานำมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้ ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ การที่รัฐบาลเลือกใช้จำนวนมากเกินไปในการกำหนดการออกมาตรฐานการบัญชีหรือการจัดตั้งระบบบัญชีทำให้มาตรฐานมีการ

บิดเบือนจากหลักการเดิม การขาดกฎหมายรองรับมาตรฐานการบัญชีที่ออก การขาดแคลนบุคลากรที่มีความสามารถเพียงพอที่จะนำมาตรฐานการบัญชีไปปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง การที่บริษัทต่างๆ อาจไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี และการที่ภาคการเมืองและทัศนคติของคนในสังคมที่อาจมีความขัดแย้งกับข้อปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี

ดังนั้น ประเทศกำลังพัฒนาได้ทำการนำมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้ควบคู่ที่จะเตรียมความพร้อมในด้านต่างๆ โดยการเตรียมความพร้อมอาจทำได้ 3 ทางคือ 1) การปรับเปลี่ยนเฉพาะสภาพแวดล้อมของประเทศให้เหมาะสมกับมาตรฐานการบัญชีที่จะนำมาใช้ ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นไปได้ยาก 2) การปรับเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีเข้ากับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ โดยประเทศกำลังพัฒนาควรจะศึกษามาตรฐานการบัญชีให้เข้าใจอย่างแท้จริงเสียก่อน หรือ 3) ใช้ทั้ง 2 ทางที่กล่าวมาแล้วควบคู่กันเพื่อให้เกิดการพัฒนาทั้งด้านสภาพแวดล้อมและมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากลได้แนะนำว่า ประเทศที่ประยุกต์ใช้ IASs จะต้องใช้ความพยายามของตนเองอย่างเต็มที่ (best endeavor) ในการปรับเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีให้เหมาะสมกับประเทศ ไม่ใช่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากลที่จะทำเช่นนั้น

ในลักษณะเดียวกัน เมื่อประเทศไทยตัดสินใจที่จะพัฒนามาตรฐานการบัญชีจากมาตรฐานการบัญชีสากล (IASs) ที่ถือว่ามีความเหมาะสมมาจากสภาพแวดล้อมของประเทศพัฒนาแล้ว การเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมระหว่างประเทศไทยและประเทศพัฒนาแล้วน่าจะเป็นประโยชน์สำหรับประเทศไทยในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี เพราะอาจจะทำให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีแนวทางที่จะพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้เหมาะสมกับประเทศไทย และทราบถึงปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นในการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีสากลในประเทศไทยจากความแตกต่างของสภาพแวดล้อม

บรรณานุกรม

- Abd-El salam, O.H. and Weetman, P. 2003, 'Introducing international accounting standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt', **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, vol. 12, pp. 63-84.
- Akathaporn, P. 2000, **The direction of Thai accounting standards: The ICAAT's position**, Unpublished paper.
- American Accounting Association (AAA). 1977, 'Report of the 1975-76 committee on international accounting operation and education', **Accounting Review**, Supplementary, pp. 65-132.
- Bloom, R. and Naciri, M. A. 1989, 'Accounting standard setting and culture: A comparative analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, and Switzerland', **The International Journal of Accounting**, vol. 24, pp.70-97.
- Chamisa, E. E. 2000, 'The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe', **The International Journal of Accounting**, vol. 35, no. 2, pp. 267-286.
- Choi, F. D. S., Frost, C. A. and Meek, G. K. 1999, **International Accounting**, 3rd ed., Prentice-Hall, the United States.
- Cooke, T. E. and Wallace, R. S. G. 1990, 'Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis', **Journal of Accounting and Public Policy**, Summer, pp. 79-110.
- Doupnik, T. S. and Salter, S. B. 1995, 'External environment, culture, and accounting practices: A preliminary test of a general model of international accounting development', **The International Journal of Accounting**, vol. 30, pp. 189-207.
- Graham, L. E. and Li, C. 1997, 'Cultural and economic influence on current accounting standards in the People's Republic of China', **The International Journal of Accounting**, vol. 32, no. 3, pp. 247-273.
- Gray, S.J. 1988, 'Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally', **Abacus**, vol. 24, no. 1, pp. 1-15.
- Hamid, S., Craig, R. and Clark, F. 1993, 'Religion: A confounding cultural element in the international harmonization of accounting', **Abacus**, vol. 29, no. 2, pp. 131-148.
- Haniffa, R.M. and Cooke, T.E. 2002, 'Culture, Corporate Governance and Disclosure in Malaysian Corporations', **Abacus**, vol. 38, no. 3, pp. 317-349.
- Hofstede, H. 1984, **Culture's consequences international differences in work-related values**, Sage Publication, London.
- Illove, M. R. 1986, 'Accounting practices in developing countries: Colonism's legacy of inappropriate technologies', **The International Journal of Accounting**, pp. 81-100.
- Mueller, G. G. 1968, 'Accounting principles in generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere', **The International Journal of Accounting**, pp. 91-103.
- Nair, R. D. and Frank, W. G. 1981, 'The harmonization of international accounting standards, 1973-1979', **The International Journal of Accounting**, vol. 17, no. 1, pp. 61-77.
- Nobes, C. W. 1998, 'Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting', in **International Accounting and Comparative Financial Reporting**, ed. C. W. Nobes, Edward Elgar Publishing, the United Kingdom, pp. 73-97.

- Perera, M. H. B. 1975, 'Accounting and its environment in Sri Lanka', **Abacus**, vol. 11, no. 1, pp. 82-96.
- Perera, M.H.B. 1989, 'Accounting in developing countries: A case for localised uniformity', **The Accounting Review**, vol. 21, pp. 141-158.
- Radebaugh, L. H. 1975, 'Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards, and practices in Peru', **The International Journal of Accounting**, pp. 39-56.
- Radebaugh, L. H. and Gray, S. J. 1997, **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley & Sons, the United States.
- Wallace, R. S. O. 1990, 'Accounting in developing countries: A review of the literature', **Research in Third World Accounting**, vol. 1, pp. 3-54.
- Xiang, B. 1998, 'Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards', **Accounting Horizons**, vol. 12, no. 2, pp. 105-119.

JAP



Download จาก: วารสารวิจัย