

งานวิจัยและการจัดการเรียนการสอนบัญชี

วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 (ธันวาคม 2549) หน้า 105-109

รองศาสตราจารย์เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์

ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สืบเนื่องจากการพัฒนาวิชาชีพบัญชีมาอย่างต่อเนื่อง จนเกิดสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ทำให้การพัฒนาวิชาชีพบัญชีมีความเข้มข้นขึ้นในหลายระดับ และได้รวมการศึกษาบัญชีเข้าเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพบัญชีด้วย เพราะการจะได้กับบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ จำต้องอาศัยหน่วยงานหรือสถาบันการศึกษา ที่ให้ความรู้และพัฒนาทักษะนักศึกษาจนเป็นบัณฑิตที่มีคุณสมบัติ ไปประกอบวิชาชีพบัญชีได้ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการวิชาชีพด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี ทำหน้าที่กำหนดกรอบหรือแนวทางแก่สถาบันการศึกษาที่มีการเรียนการสอนบัญชี โดยเน้นการพัฒนามาตรฐานการศึกษาด้านวิชาชีพการบัญชีของสถาบันอุดมศึกษาให้เป็นสากลตามหลักการของ IFAC ปัจจุบันอยู่ระหว่างดำเนินการจัดทำโครงการมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศทางการบัญชีตามแนวทางของ IES (ฉบับภาษาไทย) ขณะเดียวกันก็ได้ตั้งคณะทำงานเพื่อพัฒนาหลักสูตรบัญชีต้นแบบ และจะทำประชาพิจารณ์เพื่อให้มีผลบังคับใช้แก่สถาบันการศึกษาต่างๆ ต่อไป

บทความนี้เรียบเรียงมาจากปาฐกถาพิเศษของ Professor John Fellingham และ Professor Joel Demski ในการประชุมวิชาการประจำปี ของ American Accounting Association ณ เมืองวอชิงตัน ดีซี ประเทศสหรัฐอเมริกา ในวันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2549 ในหัวข้อเรื่อง “Is Accounting an Academic Discipline?” เพื่อให้ข้อคิดแก่คณะกรรมการและผู้ที่มีส่วนได้เสียฝ่ายต่างๆ ในเรื่องการพัฒนาการศึกษาวิชาการบัญชี โดยเฉพาะการจัดทำหลักสูตร และการจัดการเรียนการสอน

การบัญชีเป็นสาขาหรือแขนงหนึ่งของการศึกษาหรือไม่

การบัญชีเป็นสาขาหรือแขนงหนึ่งของการศึกษาหรือไม่ เป็นหัวข้อใหญ่ของปาฐกถาพิเศษ ซึ่ง Professor John Fellingham เกริ่นนำว่า คำถามนี้ได้ถูกถามมาก่อนแล้วเมื่อ 80 ปีก่อนโดย Henry Rand Hatfield และควรนำมาเป็นประเด็นของการอภิปรายในช่วงนี้อีกครั้งหนึ่ง เนื่องจากพบว่า การบัญชีไม่มีใครได้รับการยอมรับว่าเป็นองค์ความรู้แขนงหนึ่งของการศึกษาในสถาบันการศึกษา หากแต่เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอาชีพ ทำให้สาขาวิชาอื่นๆ ในมหาวิทยาลัยมักมองการบัญชีแบบดูถูก เติมนั้น การบัญชีเป็นผู้บุกรุกเข้ามาอยู่ในรั้วมหาวิทยาลัยโดยไม่มีสิทธิ คำถามที่ตามมาคือ จริงหรือที่การบัญชีไม่ควรจะอยู่ในรั้วมหาวิทยาลัย การตอบคำถามนี้นำไปสู่หลักการหรือเกณฑ์ที่จะระบุว่าจะอย่างไรจึงเรียกว่ามีสิทธิ และอย่างไรจึงไม่มีสิทธิ ซึ่งได้ข้อสรุปคร่าวๆ ว่า การทำประโยชน์ให้แก่สังคม เพื่อได้รับการยอมรับจากผู้อื่น หมายความว่าช่วยการเป็นผู้บุกเบิกทางความคิด และเป็นผู้วางรากฐานขององค์ความรู้ น่าจะเป็นตัวชี้วัดตัวหนึ่ง คณะที่วางหลักสูตรทางการศึกษาไม่พึงปฏิบัติตนเป็นเพียงผู้ถือ ฉัษสถานที (มหาวิทยาลัย) เป็นศูนย์ฝึกอบรมอาชีพ โดยไม่มีการคิดค้นองค์ความรู้ใหม่ๆ

ความสำคัญของสถาบันการศึกษา (มหาวิทยาลัย)

มหาวิทยาลัยถือเป็นสถาบันพิเศษในสังคม ซึ่งในอดีตถือเป็นที่ผลิตผู้นำทางความคิดต่างๆ มากมาย ซึ่งมหาวิทยาลัยเหล่านั้น ได้ออกไปสร้างคุณูปการต่อสังคมอย่างใหญ่หลวง ทำให้มหาวิทยาลัยเป็นที่ยอมรับ แต่ปัจจุบัน มหาวิทยาลัยหลายแห่งได้ละเลยบทบาทสำคัญดังกล่าวนี้ไป โดยเฉพาะการเรียนการสอนบัญชีที่มุ่งเน้น การสอนวิธีทำบัญชีให้เป็น และเน้นการท่องจำกฎ (มาตรฐานการบัญชี) มากกว่า การคิด วิเคราะห์ หรือหาเหตุผล ทำให้ผู้เรียนบัญชีสำเร็จการศึกษาไปเพื่อประกอบอาชีพเท่านั้น ไม่ใช่ผู้นำทางความคิดแบบสมัยก่อน อื่นๆ ที่สถาบันการศึกษาเป็น ศูนย์รวมของนักวิชาการ เป็นแหล่งข้อมูลที่มีค่า และควรจะเป็นแหล่งเรียนรู้ที่ดีของนักศึกษาที่ตั้งใจ เข้ามาศึกษาใน มหาวิทยาลัย เพื่อเป็นบัณฑิตที่เต็มภาคภูมิ สถาบัน การศึกษาควรจะนึกถึงประโยชน์ของการบัญชีที่มีต่อ การศึกษาด้วย (ซึ่งหมายถึงการต่อยอดขององค์ความรู้ และเป็นผู้นำทางความคิดได้) มากกว่าที่จะคิดเป็นเพียง ศูนย์ฝึกอบรมที่ทำหน้าที่ผลิตบุคลากรเพื่อป้อนตลาด ๑.แรงงานเท่านั้น

คุณูปการของการบัญชี

หลักการใหญ่ของการบัญชีที่ถือเป็นคุณูปการต่อสังคม จนทุกวันนี้ นับเป็นเวลากว่า 5 ศตวรรษ คือหลักการบัญชีคู่ ซึ่งถ้าจะว่าไปก็คือหลักการตรวจสอบความผิด ซึ่งใช้คณิตศาสตร์เป็นฐาน ประกอบกับศาสตร์ของ สารสนเทศ ดังนั้น ถ้าเราจะมองการบัญชีในเชิงของ ศาสตร์ด้านสารสนเทศ เราอาจจะไปถึงที่หมายอื่นๆ ได้อีก เช่น การวัดมูลค่า หรือแม้แต่การตีความหมายเหตุการณ ทางเศรษฐกิจ ในความเป็นจริง เนื้อหาทางการบัญชีที่เรา สอนกันในมหาวิทยาลัยนั้น ถือได้ว่าเป็นผลผลิตที่มาจาก

ความรู้และประสบการณ์ที่เป็นวิชาการและมีประโยชน์อย่างยิ่ง เพียงแต่เราไม่ได้มุ่งที่จะให้นักศึกษาได้เรียนรู้ถึงที่มา หลักการและเหตุผลของสิ่งต่างๆ ที่ปรากฏ ทำให้นักศึกษาทำตนเป็นผู้ปฏิบัติตามกฎเท่านั้น เพราะนั่นเป็นสิ่งที่นักศึกษาจะได้ผลตอบแทนที่ดี คือได้คะแนนดี และมึ่งงานทำ ความคิดเกี่ยวกับการนำความรู้บัญชีไปประกอบอาชีพ และการมึ่งงานทำที่ดี ดูจะเป็นเสมือนตัวเชื้อโรคที่แพร่หลายไปอย่างไม่หยุดยั้ง ทำให้หลักสูตรที่พัฒนาออกมาในระยะหลังนี้ มุ่งสนองความต้องการของผู้ว่าจ้าง ซึ่งมุ่งหวังเพียงให้ได้ผู้ทำบัญชีตามกฎหมายได้ถูกต้องเป็นสำคัญ

งานวิจัย

การศึกษาที่ดี ไม่ควรแยกออกจากงานวิจัย นั่นคือ การสอนและงานวิจัยควรจะดำเนินไปด้วยกัน เพราะงานวิจัยจะช่วยให้เกิดความคิดใหม่ๆ และนำไปสู่การสร้างองค์ความรู้ที่เป็นหลักการใหม่ๆ ได้ ทั้งนี้ ต้องเน้นว่า งานวิจัยนั้น ควรจะเป็นการศึกษาที่แท้จริงเพื่อนำไปสู่การพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ๆ เป็นการให้ทางเลือกในการปฏิบัติมากขึ้น มิใช่เป็นการวิจัยที่มีเป้าหมายเพียงแคให้ได้ตีพิมพ์ และทำให้นักวิชาการเหล่านั้นได้มีตำแหน่งหน้าที่การงานหรือค่าตัวที่สูงขึ้น Professor Joel Demski มีความเห็นว่า ปัจจุบัน ทั้งคณาจารย์ในมหาวิทยาลัย และบัณฑิตศึกษาปริญญาเอก ก็มักจะทำงานวิจัยในรูปแบบคล้ายๆ กัน นิยมใช้ข้อมูลสำเร็จที่มีอยู่แล้ว โดยไม่คิดจะลงมือไปจัดการกับข้อมูลจากต้นตอของมัน ไม่เพียงสงสัยในความถูกต้องหรือที่มาของข้อมูล แต่ใช้ข้อมูลที่จัดทำโดยศูนย์ข้อมูลต่างๆ อย่างสะดวกใจ และมีการสร้างกลุ่มของตนขึ้นมาเพื่อปกป้องผลประโยชน์กันเกิดจากผลงานนั้น มีการสำรวจความพึงพอใจ หรือประชามติ เช่น student polls, press polls, colleague polls และ citation counts ทำให้เรานักวิจัยมากมายที่เกี่ยวกับ variations on pricing anomalies, cost of capital effects, multiple mutations on a LENS style model, ฯลฯ ทั้งนี้ ยังปรากฏทั้งสองท่านมีความเห็นสอดคล้องกันว่า งานวิจัย

เป็นสิ่งที่ต้องทำและควรได้รับการส่งเสริม คณาจารย์บัญชีทั้งหลายควรถือเป็นพันธะกิจในการพัฒนาความก้าวหน้าให้แก่การศึกษาระดับบัญชี โดยต้องการให้มุ่งเน้นงานวิจัยเชิงสร้างสรรค์ ไม่ต้องยึดติดกับรูปแบบเดิมๆ ควรหาที่จะฉีกแนวการคิดและการกระทำที่มุ่งไปสู่การพัฒนาองค์ความรู้ที่เป็นหลักการหรือพื้นฐาน อันจะให้ประโยชน์แก่สังคมโดยรวมได้ เพราะงานวิจัยที่มุ่งเน้นจะสืบทอดและเป็นแก่นสารต่อการศึกษานี้ จะไม่ได้รับการตีพิมพ์ เผยแพร่ในวารสารชั้นนำ (top tier journals) ก็ตาม

การพัฒนาหลักสูตร และการจัดการเรียนการสอน

หลักสูตรในสาขาอาจเกิดได้เมื่อมีความจำเป็น แต่ไม่ควรเกิดขึ้นด้วยวัตถุประสงค์เพียงเพื่อหารายได้เพิ่มขึ้น แต่ควรเป็นไปเพื่อให้การศึกษาระดับบัญชีมีความกว้างขวางขึ้น มีการแลกเปลี่ยนความรู้กับศาสตร์อื่นๆ ด้วยวัตถุประสงค์ที่จะให้มีการพัฒนาวิชาการ เพื่อให้มหาวิทยาลัยเป็นแหล่งเรียนรู้อย่างแท้จริง การส่งเสริมบุคลากรในมหาวิทยาลัยไม่ควรผูกโยงกับความสามารถในการหารายได้ การได้รับความนิยมนักศึกษา (ด้วยการเอาใจ) หรือการที่ผลงานวิชาการได้รับการตีพิมพ์เผยแพร่ในวารสารวิชาการชั้นนำ แต่ควรส่งเสริมให้เกิดบรรยากาศการเรียนรู้ที่ต่อเนื่อง เพื่อการพัฒนาวิชาการ และควรให้มีการแลกเปลี่ยนความรู้และความเห็นระหว่างกันให้มาก (ทั้งระหว่างนักศึกษา กับอาจารย์ ระหว่างอาจารย์ในคณะเดียวกัน และอาจารย์ต่างคณะ) ควรคำนึงถึงการบัญชีว่าเป็นศาสตร์ทางด้านการสนทนาคณะ ฉะนั้น ควรมีการศึกษาเรียนรู้เกี่ยวกับพัฒนาการทางด้านสารสนเทศเพิ่มขึ้น เพื่อจะได้มีการพัฒนาหลักการคิด และหลักการปฏิบัติ โดยเฉพาะหลักการวัดค่าใหม่ๆ สถาบันการศึกษาไม่ควรตามใจผู้เรียนมากเกินไปด้วยการทำตัวเป็นศูนย์ฝึกรอบม ที่เน้นให้ผู้เรียนออกไปปฏิบัติงานได้ โดยไม่ต้องฝึกคิด หรือพัฒนาตนเองด้วยทักษะอื่นๆ เช่น การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ เป็นต้น

การเรียนการสอน ไม่ควรเน้นการรู้กฎ (มาตรฐาน การบัญชี) แบบท่องจำ เพราะกฎดังกล่าวมีมาก และมี แนวโน้มที่จะออกมาอยู่เรื่อยๆ แม้ว่าจะดูไม่ทันการกับ พัฒนาการทางธุรกิจในโลกปัจจุบัน ฉะนั้น การเรียน การสอนจึงควรเน้นหลักการและเหตุผล ตลอดจนภูมิหลัง หรือที่มาที่ไปของการบัญชี เพื่อให้ให้นักศึกษามีทักษะใน การคิด วิเคราะห์ และสามารถตัดสินใจในสถานการณ์ที่ ไม่เคยพบเห็นมาก่อนได้อย่างมีหลักการ

Professor Joel Demski เห็นว่าการประเมินผลงาน ด้วยตัวชี้วัด เช่น จำนวนผู้สอบผ่าน CPA คะแนน GMAT หรือการจัดอันดับขององค์กรหรือวารสารต่างๆ รวมทั้งร้อยละของบัณฑิตที่มีงานทำ ฯลฯ ทำให้เกิดสมดุล ที่ทุพพลภาพ (bad equilibrium) เพราะนำไปสู่การถูก ปิดกั้นทางความคิดและการพัฒนาที่ถูกต้อง การจะก้าว ออกจากสมดุลที่ทุพพลภาพนี้ จำต้องอาศัยความกล้า และ นวัตกรรมที่อาจเกิดจากนักวิชาการกลุ่มเล็กๆ ที่เต็มใจ จะฝ่าวงล้อมของกฎกติกาบางอย่าง ซึ่งจะมีอยู่ในคนที่เป็ นนักวิชาการที่เต็มใจทดลองสิ่งใหม่ๆ และมีความพึงพอใจ ในสิ่งที่ทำเพื่อส่วนรวม โดยไม่คำนึงถึงแต่ผลประโยชน์ ส่วนตัวที่จะได้รับเท่านั้น

หลักสูตรต้นแบบ

คณะกรรมการด้านการศึกษาของ NASBA (National Association of State Boards of Accountancy) ได้มีการจัดทำร่างหลักสูตรต้นแบบสำหรับการศึกษาบัญชี และมี การปรับปรุงในช่วงปี ค.ศ. 2003-2006 เป็นหลักสูตร การศึกษา 150 ชั่วโมง โดยเพิ่มวิชาทางบัญชีเป็น 30 หน่วยกิต (เพิ่มจากเดิมที่กำหนดไว้เพียง 24 หน่วยกิต) และวิชาทางด้านธุรกิจ 36 หน่วยกิต (เพิ่มจากเดิมที่ กำหนดไว้เพียง 30 หน่วยกิต) จากนั้นได้ทำประชาพิจารณ์ ให้ผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ แสดงความเห็น โดยทาง คณะทำงานของ American Accounting Association ได้รวบรวมความเห็นที่เสนอ ซึ่งน่าจะเป็นข้อมูลส่วนหนึ่งที่ ทางประเทศไทยจะได้คำนึงถึงในการพัฒนาหลักสูตร

บัญชีด้วย จึงได้นำมาสรุปประเด็นที่เกี่ยวข้องไว้ ณ ที่นี้ ผู้แสดงความเห็นประกอบด้วยกลุ่มใหญ่ๆ 4 กลุ่ม ได้แก่ (1) สำนักงานสอบบัญชี (2) คณะบดีคณะบริหาร ธุรกิจ และผู้ให้คำรับรองมาตรฐาน (creditors) (3) หัวหน้าภาควิชาการบัญชี และ (4) คณะกรรมการ วิชาชีพบัญชีในแต่ละรัฐ ผลที่ได้จากประชาพิจารณ์สรุป ได้ว่า ส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับบางหัวข้อ เช่น โดยมองว่า เป็นการเปลี่ยนแปลงที่ไม่สมเหตุผล คือเพิ่มค่าใช้จ่ายแก่นักศึกษา และเพิ่มงานให้แก่ผู้เกี่ยวข้อง เป็นการจำกัด ความยืดหยุ่นในการศึกษา และปิดกั้นนักศึกษาสาขาใกล้เคียง ที่เคยมาสอบ CPA ได้ ที่มีความรู้ทางการบัญชีเพียงพอ เป็นการถอยหลังเข้าคลอง ที่คิดจะใช้มาตรฐานเดียวใน การวัดทุกอย่าง (one-size-fits-all) เป็นการลดความ สำคัญหรือบทบาทของสถาบันการศึกษา และเป็นความ พยายามที่จะบีบอัดกรอบการศึกษาให้เป็นไปตามผู้ออกกฎ อันจะนำไปสู่การไม่พัฒนาการศึกษาบัญชีไปในทิศทางที่ ควรจะเป็น โดยคณะทำงานของ American Accounting Association ยังได้เรียกร้องให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องเสนอให้ NASBA เพิกถอนร่างหลักสูตรดังกล่าวออกไป หรือ ฉะนั้น คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีในแต่ละรัฐ ควรจะ ไม่ให้การรับรอง

ข้อคิดสำหรับประเทศไทย

ผู้เขียนมีความเห็นด้วยเป็นอย่างยิ่งกับการเรียน การสอนบัญชี ที่คำนึงถึงหลักการและแนวคิดมากกว่า การเรียนการสอนที่เน้นการท่องจำและทำตามมาตรฐาน การบัญชี โดยไม่เข้าใจถึงที่มาหรือเหตุผลในการสอน ผู้สอนควรจะให้ให้นักศึกษาได้ฝึกทักษะ ทั้งในการค้นคว้า ความรู้เพิ่มเติมจากสิ่งที่สอน และในการคิด วิเคราะห์ ตลอดจนการนำเสนอ โดยผู้สอนจะต้องเตรียมการด้วย การเป็นผู้ชอบค้นคว้าหาความรู้เพิ่มเติมตลอดเวลา เพื่อ สามารถชี้แนะ และให้แนวทางแก่นักศึกษาได้ นอกจากนี้ อาจารย์ควรจะต้องสรรเวลาส่วนหนึ่งทำงานวิจัยเพื่อพัฒนา องค์ความรู้ใหม่ๆ โดยอาจทำร่วมกับอาจารย์จากศาสตร์

แขนงอื่น เพื่อสามารถบูรณาการความรู้ที่หลากหลายเข้าไปในงานวิจัย หรืออาจารย์อาจทำงานวิจัยร่วมกับอาจารย์ในภาควิชาเดียวกันถ้ามีความสนใจในเรื่องเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน ขณะเดียวกันก็ควรฝึกให้นักศึกษามีทักษะในการทำวิจัยด้วย โดยพิจารณาให้เหมาะสมกับระดับการศึกษา อย่างไรก็ตาม สิ่งที่จะต้องทำให้เกิดขึ้นในลำดับแรกคือให้อาจารย์ได้มีโอกาสเริ่มต้นทำงานวิจัยเสียก่อน เพราะการทำงานวิจัยเป็นการพัฒนาแนวคิด และพัฒนาทักษะในการค้นคว้า วิเคราะห์ หาข้อสรุป ด้วยตัวมันเองอยู่แล้ว

ในส่วนของการพัฒนาหลักสูตรนั้น ผู้เขียนสนับสนุนแนวคิดที่ว่าหลักสูตรควรมีความยืดหยุ่น มากกว่าที่จะกำหนดให้เป็นรูปแบบเดียวกัน สิ่งที่สำคัญมากกว่าจำนวนวิชาและรายวิชาที่นักศึกษาต้องเรียน คือวิธีการจัดการเรียนการสอน ที่มีกระบวนการให้นักศึกษาได้ฝึกทักษะที่จำเป็นต่อการเรียนรู้ตลอดชีวิต โดยอาจารย์ทำหน้าที่เป็นผู้ชี้แนะ

ปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยในปัจจุบัน คือการขาดแคลนผู้สอนบัญชีที่มีคุณภาพ ขณะที่สถาบันการศึกษาส่วนใหญ่ต่างคำนึงถึงรายได้เป็นสำคัญ รับนักศึกษาเข้ามาเป็นจำนวนมาก เนื่องจากเป็นที่ต้องการของตลาด ทำให้อาจารย์บัญชีส่วนใหญ่มีภาระการสอนที่ค่อนข้างสูง

และไม่มีใครมีเวลาในการทำวิจัย นอกจากนี้ ถ้าผู้บริหารในสถาบันการศึกษาเป็นผู้ที่มีความคิดแคบ มุ่งเน้นเพียงประมาณเฉพาะงานวิจัยที่มีโอกาสจะได้รับรางวัลพิมพ์ในวารสารทางวิชาการชั้นนำของต่างประเทศ จะเป็นการปิดกั้นอาจารย์หลายท่านที่อาจมีความคิดริเริ่มในงานวิจัยที่ตนเองสนใจ เนื่องจากไม่ตรงกับเป้าหมายหรือแนวคิดของฝ่ายบริหาร ซึ่งเรื่องเหล่านี้จึงเป็นปัญหาเฉพาะประเทศไทยเท่านั้น แต่เป็นปัญหานานาชาติในหลายๆ ประเทศเช่นกัน ดังที่ท่านองค์การการประชุมวิชาการประจำปีของสมาคมทางการศึกษาบัญชีแห่งประเทศไทยได้กล่าวไว้ข้างต้น ฉะนั้น ถ้าการพัฒนาการศึกษาบัญชีในประเทศไทยต้องการก้าวไปข้างหน้า ในทิศทางที่ควรจะเป็น ก็น่าจะมีโอกาสที่ดีในการสนับสนุน (ด้วยการลดภาระงานสอน และเพิ่มภาระงานวิจัย) ให้อาจารย์ได้มีโอกาสพัฒนาความรู้ที่อยู่ตลอดเวลา โดยคำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับในงานวิจัยในรูปแบบของการพัฒนาความรู้ใหม่ๆ ที่สามารถนำมาใช้ในเชิงผู้นำสังคมไทยได้เป็นสำคัญ

เอกสารอ้างอิง

<http://aaahq.org/temp/NASBA/index.cfm>

JAP