

กรอบพลวัตบูรณาการทฤษฎีการบัญชีเพื่อเพิ่มศักยภาพการอธิบายและการพยากรณ์ ในยุคดิจิทัลและความยั่งยืน

An Integrated Dynamic Framework of Accounting Theories for Enhancing Explanatory and Predictive Power in the Digital and Sustainability Era

อัครวิทย์ รอบคอบ¹, เกสินี หมั่นไธสง², และ พัฒนพงศ์ กุมสิน³

Aukkarawit Robkob¹, Kesinee Muenthaisong², and Pattanapong Kumsin³

^{1,2}คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

³คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลตะวันออก

^{1, 2}Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

³Faculty of Humanities and Social Sciences, Rajamangala University of Technology Tawan-Ok

Corresponding author email: aukkarawit.r@msu.ac.th

Received: 2026-04-18 Revised: 2026-06-25 Accepted: 2026 -06-27

บทคัดย่อ (Abstract)

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสังเคราะห์และบูรณาการองค์ความรู้ด้านทฤษฎีการบัญชีอย่างเป็นระบบ และพัฒนารอบแนวคิดที่เพิ่มศักยภาพในการอธิบายและพยากรณ์ปรากฏการณ์ทางการบัญชีในบริบทของการเปลี่ยนผ่านทางดิจิทัลและความยั่งยืน การศึกษาใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) ร่วมกับการทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบ (Systematic Literature Review: SLR) วิเคราะห์ด้วยวิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) และการสังเคราะห์เชิงอุปนัย (Inductive Synthesis) โดยจำแนกทฤษฎีการบัญชีออกเป็นสามกลุ่ม ได้แก่ ทฤษฎีกระแสหลัก (Mainstream Accounting Theory) ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์องค์กร (Organizational Economics Theory) และทฤษฎีสังคม-สถาบัน (Socio-Institutional Theory) ผลการสังเคราะห์ชี้ให้เห็นว่าทฤษฎีการบัญชีแต่ละกลุ่มมีจุดแข็งและข้อจำกัดเฉพาะตัว และมีได้ดำรงอยู่อย่างแยกส่วน หากแต่มีความสัมพันธ์เชิงพลวัตและเสริมพลังซึ่งกันและกันในการอธิบายมาตรฐานการบัญชี พฤติกรรมของผู้บริหาร การเปิดเผยข้อมูล กลไกกำกับดูแล และการตอบสนองต่อแรงกดดันเชิงสถาบัน บทความจึงเสนอ กรอบพลวัตบูรณาการทฤษฎีการบัญชี (Integrated Dynamic Framework of Accounting Theories: IDFAT) เป็นองค์ความรู้ใหม่ที่เชื่อมโยงบทบาทของทฤษฎีในสามมิติ ได้แก่ (1) การกำหนดบรรทัดฐานทางบัญชี (2) การ

อธิบายและพยากรณ์พฤติกรรมของผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง และ (3) การปรับตัวต่อบริบทดิจิทัล ความยั่งยืน และแรงกดดันเชิงสถาบัน กรอบ IDFAT มีได้แทนที่ทฤษฎีเดิม แต่ยกระดับการวิเคราะห์จากแบบแยกส่วนไปสู่การอธิบายปรากฏการณ์ทางการบัญชีเชิงระบบและเชิงพลวัต โดยเฉพาะประเด็นปัญญาประดิษฐ์ บล็อกเชน ระบบสารสนเทศทางการบัญชีแบบเรียลไทม์ การรายงานความยั่งยืน และการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล ซึ่งสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการวิจัย การปฏิบัติทางวิชาชีพบัญชี และการกำหนดนโยบายในยุคดิจิทัลและความยั่งยืนได้อย่างเป็นระบบ

คำสำคัญ (Keywords): ทฤษฎีการบัญชี; กรอบพลวัตบูรณาการ; ทฤษฎีสถาบัน

Abstract

This academic article aims to systematically synthesize and integrate accounting theory knowledge to develop a conceptual framework that enhances the explanatory and predictive power of accounting phenomena in the context of digital transformation and sustainability. The study employs documentary research combined with a Systematic Literature Review (SLR), analyzed through content analysis and inductive synthesis, classifying accounting theories into three groups: Mainstream Accounting Theory, Organizational Economics Theory, and Socio-Institutional Theory. The synthesis reveals that each group of theories possesses distinct strengths and limitations and does not exist in isolation; rather, the theories are dynamically interconnected and mutually reinforcing in explaining accounting standards, managerial behavior, disclosure, governance mechanisms, and responses to institutional pressures. The article therefore proposes the Integrated Dynamic Framework of Accounting Theories (IDFAT) as a new body of knowledge that links the roles of theories across three dimensions: (1) the establishment of accounting norms, (2) the explanation and prediction of stakeholder behavior, and (3) adaptation to the digital context, sustainability, and institutional pressures. Rather than replacing existing theories, the IDFAT framework elevates the analysis from a fragmented approach to a systemic and dynamic explanation of accounting phenomena, particularly regarding Artificial Intelligence (AI), Blockchain, Real-time Accounting

Information Systems, Sustainability Reporting, and Environmental, Social and Governance (ESG) disclosures. The framework can be systematically applied to research, professional accounting practice, and policy formulation in the digital and sustainability era.

Keywords: Accounting Theory; Integrated Dynamic Framework; Institutional Theory

บทนำ (Introduction)

การบัญชีเป็นศาสตร์ที่มุ่งวัด จำแนก และสื่อสารสารสนเทศทางการเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยตั้งอยู่บนกรอบแนวคิดและทฤษฎีที่กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลอย่างเป็นระบบ การบัญชีจึงมิได้จำกัดอยู่เพียงระเบียบวิธีเชิงเทคนิค แต่ตั้งอยู่บนรากฐานของแนวคิดและทฤษฎีที่ยังลึกในปรัชญาทางเศรษฐศาสตร์ พฤติกรรมองค์การ และสังคมสถาบัน ซึ่งมีบทบาทสำคัญต่อการขับเคลื่อนวิวัฒนาการของวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลากว่า 5 ทศวรรษที่ผ่านมา (ค.ศ. 1975–2025) ทฤษฎีการบัญชีได้เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญภายใต้อิทธิพลของปัจจัยทางเศรษฐกิจ พฤติกรรมมนุษย์ จริยธรรม สถาบัน และเทคโนโลยี (Dalwadi, 2025) สะท้อนให้เห็นการเปลี่ยนผ่านจากแนวทางเชิงบรรทัดฐาน (Normative Approach) ที่มุ่งกำหนดว่าควรปฏิบัติอย่างไร ไปสู่แนวทางเชิงประจักษ์ (Empirical Approach) ที่มุ่งอธิบายและพยากรณ์สิ่งที่เกิดขึ้นจริง ตลอดจนการขยายขอบเขตไปสู่มิติเชิงพฤติกรรมและความยั่งยืน (Dalwadi, 2025)

การศึกษาทฤษฎีการบัญชีในยุคปัจจุบัน มีการพัฒนาเป็นอย่างมาก เนื่องจากกระแสโลกาภิวัตน์ ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีดิจิทัล ปัญญาประดิษฐ์ บล็อกเชน และความท้าทายด้านความยั่งยืน ได้ส่งผลกระทบอย่างเป็นอย่างมากต่อระบบสารสนเทศทางการบัญชี ในการศึกษาของ Kawooya และ Salawu (2025) ชี้ให้เห็นว่า ทฤษฎีการบัญชีทั้งเชิงบรรทัดฐานและเชิงบวก มีความเกี่ยวข้องและมีบทบาทสำคัญในการสร้างองค์ความรู้ทางบัญชีให้เกิดขึ้น ตามการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความต้องการของผู้มีส่วนได้เสีย แต่อย่างไรก็ตาม การศึกษาที่ผ่านมา พบว่าทฤษฎีการบัญชีแบบดั้งเดิมมีข้อจำกัดในการปรับตัวให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยีในยุคดิจิทัล โดยเฉพาะในบริบทของระบบสารสนเทศทางการบัญชี การประมวลผลข้อมูลแบบเรียลไทม์ และการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ ซึ่งส่งผลให้กรอบแนวคิดทางบัญชีดั้งเดิมไม่สามารถรองรับธุรกรรมและรูปแบบข้อมูลที่มีความซับซ้อนและพลวัตสูงได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้เกิดช่องว่างระหว่างทฤษฎีกับการปฏิบัติในทางวิชาชีพ (Abdelhaq et al., 2025)

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้เขียนพบว่า ถึงแม้งานวิจัยด้านทฤษฎีการบัญชีจะมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และมีการประยุกต์ใช้ทฤษฎีหลากหลายแนวคิดเพื่ออธิบายประเด็นเฉพาะทางการบัญชี แต่บทความส่วนใหญ่ยังมุ่งศึกษาแต่ละทฤษฎีแยกจากกัน หรือเน้นการประยุกต์ใช้ทฤษฎีรายประเด็น มากกว่าการสังเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างทฤษฎีอย่างเป็นระบบ ภายใต้บริบทของการเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีดิจิทัลและความยั่งยืน วรรณกรรมที่ผู้เขียนได้ทบทวนจึงสะท้อนให้เห็นถึงโอกาสในการพัฒนารอบแนวคิดเชิงบูรณาการที่สามารถเชื่อมโยงจุดแข็งของทฤษฎีการบัญชีในแต่ละกลุ่มเข้าด้วยกัน เพื่อเพิ่มศักยภาพในการอธิบายและการพยากรณ์ปรากฏการณ์ทางการบัญชีร่วมสมัย อันเป็นที่มาของการนำเสนอกรอบพลวัตบูรณาการทฤษฎีการบัญชี (Integrated Dynamic Framework of Accounting Theories: IDFAT) ในบทความนี้ โดยการเรียนรู้มีวัตถุประสงค์สามประการ ได้แก่ (1) เพื่อศึกษาองค์ความรู้เกี่ยวกับทฤษฎีการบัญชีกระแสหลัก (Mainstream Accounting Theory) ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์องค์กร (Organizational Economics Theory) และทฤษฎีสังคม-สถาบัน (Socio-Institutional Theory) (2) เพื่อวิเคราะห์แนวคิดการประยุกต์ใช้ทฤษฎีการบัญชีในงานด้านต่าง ๆ และตรวจสอบความสอดคล้องกับงานวิจัยของนักวิชาการ และ (3) เพื่อนำเสนอกรอบแนวคิดเชิงบูรณาการ (Integrative Framework) ที่สะท้อนพลวัตของทฤษฎีการบัญชีในยุคดิจิทัลและความยั่งยืน

วิธีการศึกษา

บทความวิชาการนี้ใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยทบทวนวรรณกรรมอย่างเป็นระบบ (Systematic Literature Review: SLR) ซึ่งประกอบด้วยสี่ขั้นตอนหลัก ได้แก่ (1) การกำหนดคำถามการวิจัย (2) การระบุงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง (3) การคัดเลือกรายงานวิจัยตามเกณฑ์ที่กำหนด และ (4) การสังเคราะห์และวิเคราะห์ข้อมูล การคัดเลือกเอกสารดำเนินการจากบทความวิชาการที่ผ่านกระบวนการประเมินโดยผู้ทรงคุณวุฒิ (Peer-Reviewed) และสืบค้นจากฐานข้อมูลวิชาการที่เชื่อถือได้ ช่วงเวลาระหว่างปี ค.ศ. 2021-2026 และสำหรับเอกสารที่เผยแพร่ในปี ค.ศ. 2026 คัดเลือกเฉพาะเอกสารที่เผยแพร่ถึงเดือนเมษายน ค.ศ. 2026 เกณฑ์การคัดเลือกกำหนดให้เอกสารมีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับทฤษฎีการบัญชี การประยุกต์ใช้ทฤษฎีการบัญชีเทคโนโลยีดิจิทัล และความยั่งยืนทางการบัญชี โดยไม่รวมเอกสารที่มีเนื้อหาเฉพาะด้านกฎหมาย ระเบียบ แนวคิดพื้นฐาน และทฤษฎีดั้งเดิม การวิเคราะห์ข้อมูลใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) และการสังเคราะห์เชิงอุปนัย (Inductive Synthesis) เพื่อจำแนกกลุ่มทฤษฎี และพัฒนารอบแนวคิดใหม่

ทฤษฎีการบัญชี: ภาพรวมและพัฒนาการทางประวัติศาสตร์

ความหมายและความสำคัญของทฤษฎีการบัญชี

ทฤษฎีการบัญชี หมายถึง หลักการ แนวคิด และข้อสมมติฐานที่ใช้เป็นกรอบอ้างอิงสำหรับการอธิบาย ประเมิน และพัฒนาระเบียบปฏิบัติทางการบัญชี (Eitrem et al., 2024) ทฤษฎีการบัญชี ประกอบด้วย การให้เหตุผลเชิงตรรกะที่ช่วยในการประเมิน ปรับปรุง และดำเนินการตามระเบียบปฏิบัติทางการเงินในองค์กร โดยมีเป้าหมายเพื่อให้เกิดความสอดคล้องอย่างเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจทั้งในมิติเศรษฐศาสตร์และการเงิน

ความสำคัญของทฤษฎีการบัญชี แบ่งออกเป็น 3 มิติ ได้แก่ (1) มิติเชิงแนวคิด (Conceptual Dimension) มองว่า ทฤษฎีการบัญชีทำหน้าที่เป็นรากฐานสำหรับการสร้างมาตรฐานการบัญชีและกรอบแนวคิด สำหรับการรายงานทางการเงิน (2) มิติเชิงพฤติกรรม (Behavioral Dimension) มองว่า ทฤษฎีการบัญชีช่วยอธิบายและพยากรณ์พฤติกรรมของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในระบบบัญชี และ (3) มิติเชิงปฏิบัติ (Practical Dimension) มองว่า ทฤษฎีการบัญชีเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาเชิงปฏิบัติและพัฒนาระบบบัญชีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

พัฒนาการทางประวัติศาสตร์ การพัฒนาทฤษฎีการบัญชีสามารถแบ่งออกเป็น 5 ช่วงเวลาสำคัญ (Dalwadi, 2025)

ช่วงที่ 1: ยุคก่อนทฤษฎี (Pre-theory Era: ก่อน ค.ศ. 1920) การบัญชีในช่วงนี้ มุ่งเน้นการปฏิบัติมากกว่าทฤษฎี ระบบบัญชีคู่ (Double-entry Bookkeeping) ซึ่งมีรากฐานมาจากยุคฟื้นฟูศิลปวิทยาของอิตาลี ได้รับการพัฒนาและเผยแพร่โดย Luca Pacioli ในปี ค.ศ. 1494 อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีการพัฒนาทฤษฎีที่เป็นระบบ

ช่วงที่ 2: ยุคทฤษฎีเชิงบรรทัดฐาน (Normative Era: ค.ศ. 1920–1960) ช่วงเวลานี้ มีการพัฒนาทฤษฎีที่มุ่งกำหนดว่า การบัญชีควรเป็นอย่างไร (What Ought to Be) นักวิชาการ เช่น Paton และ Littleton (1940) ได้เสนอกรอบแนวคิดที่เน้นหลักการจับคู่และหลักการรับรู้รายได้

ช่วงที่ 3: ยุคทฤษฎีเชิงบวก (Positive Era: ค.ศ. 1960–1980) การเปลี่ยนแปลงกระบวนทัศน์ครั้งสำคัญเกิดขึ้นเมื่อนักวิชาการหันมาใช้วิธีการเชิงประจักษ์ เพื่ออธิบายและพยากรณ์พฤติกรรมทางการบัญชี Watts และ Zimmerman (1978, 1986) เป็นผู้บุกเบิกทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (Positive Accounting Theory: PAT) ที่ตั้งอยู่บนสมมติฐานว่า ผู้บริหารเป็นผู้กระทำการอย่างมีเหตุผล เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งหรือประโยชน์สูงสุดของตนเอง

ช่วงที่ 4: ยุคความหลากหลายทางทฤษฎี (Diversification Era: ค.ศ. 1980–2000)
ช่วงเวลานี้ มีการนำทฤษฎีจากสาขาวิชาอื่น ๆ มาใช้ในการอธิบายปรากฏการณ์ทางบัญชี เช่น ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ทฤษฎีตลาดหลักทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพ (Efficient Market Hypothesis) และทฤษฎีพฤติกรรมองค์กร (Organizational Behavior Theory)

ช่วงที่ 5: ยุคบูรณาการและความยั่งยืน (Integration & Sustainability Era: ค.ศ. 2000–ปัจจุบัน) ในช่วง 2 ทศวรรษที่ผ่านมา ทฤษฎีการบัญชีได้ขยายขอบเขตไปสู่มิติของความยั่งยืน จริยธรรม และเทคโนโลยีดิจิทัล การรายงานความยั่งยืน (Sustainability Reporting) การบัญชีคาร์บอน (Carbon Accounting) และการบูรณาการเทคโนโลยี เช่น ปัญญาประดิษฐ์และบล็อกเชน ได้สร้างความท้าทายใหม่ให้แก่ทฤษฎีการบัญชีแบบดั้งเดิม (Abdelhaq et al., 2025)

กลุ่มที่ 1: ทฤษฎีกระแสหลัก

1.1 ทฤษฎีการบัญชีเชิงบรรทัดฐาน (Normative Accounting Theory : NAT) เป็นทฤษฎีที่มุ่งกำหนดแนวปฏิบัติที่พึงควรจะเป็น (What Should Be) โดยตั้งอยู่บนข้อสมมติฐานว่าการบัญชีควรรวบรวมสารสนเทศที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและสะท้อนความเป็นจริงทางเศรษฐกิจอย่างถูกต้อง (Kawooya & Salawu, 2025) กรอบแนวคิดหลักของ NAT วางรากฐานโดย Paton และ Littleton (1940) ผ่านหลักการจับคู่ การเปิดเผยข้อมูลเต็มรูปแบบ และความสม่ำเสมอ

อย่างไรก็ตาม NAT ถูกวิพากษ์วิจารณ์ใน 3 ประเด็นหลัก ได้แก่ (1) การขาดฐานเชิงประจักษ์ เนื่องจากมุ่งกำหนดบรรทัดฐานโดยไม่ผ่านการทดสอบกับข้อมูลจริง (2) การละเลยมิติพฤติกรรม โดยสันนิษฐานว่า ผู้บริหารปฏิบัติตามมาตรฐานอย่างเคร่งครัด โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนตน และ (3) การขาดหลักฐานสนับสนุนข้อเสนอเชิงกำหนด (Utari et al., 2023)

ในเชิงการประยุกต์ใช้ NAT ไม่ได้มีบทบาทในการพยากรณ์โดยตรง หากแต่เป็นรากฐานสำคัญในการพัฒนกรอบแนวคิดทางการบัญชี (Conceptual Framework) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทั้ง IFRS Foundation (2023a) และ US GAAP โดยเฉพาะในประเด็นการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์สาธารณะ (Kawooya & Salawu, 2025; Eitrem et al., 2024) นอกจากนี้ NAT ยังมีนัยสำคัญต่อการพัฒนามาตรฐานการบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Accounting) ซึ่งเป็นแนวโน้มที่ได้รับความสนใจเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในปัจจุบัน ทั้งนี้ Dellaportas et al. (2024) ได้นำ NAT มาวิเคราะห์แนวคิดผลประโยชน์สาธารณะในวิชาชีพบัญชีพบว่า นิยามของ IFAC ถูกตั้งคำถามในแง่ของความครอบคลุมที่กว้างเกินไป

1.2 ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก (Positive Accounting Theory : PAT) เป็นทฤษฎีที่มุ่งอธิบายและพยากรณ์การปฏิบัติทางการบัญชีขององค์กร โดยตั้งอยู่บนสมมติฐานว่า ผู้บริหารกระทำการอย่างมีเหตุผล เพื่อเพิ่มอรรถประโยชน์ส่วนตนสูงสุด (Utari et al., 2023) PAT ได้รับการพัฒนาโดย Watts และ Zimmerman (1978, 1986, 1990) และกลายเป็นกระแสหลักของการวิจัยทางการบัญชี นับตั้งแต่ทศวรรษ 1980 โดยอาศัยสมมติฐานหลัก 3 ประการ ได้แก่ (1) สมมติฐานแผนการจ่ายโบนัส (Bonus Plan Hypothesis) คือ ผู้บริหารที่มีแผนโบนัสจะเลือกนโยบายการบัญชีที่เพิ่มกำไรในงวดปัจจุบัน เพื่อเพิ่มผลตอบแทนของตน (2) สมมติฐานสัญญาเงินกู้ (Debt Covenant Hypothesis) คือ องค์กรที่มีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนสูง จะมีแนวโน้มเลือกนโยบายบัญชีที่เพิ่มกำไร เพื่อหลีกเลี่ยงการผิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ และ (3) สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Hypothesis) คือ องค์กรขนาดใหญ่หรือองค์กรในอุตสาหกรรมที่ถูกควบคุมเข้มงวด มีแนวโน้มเลือกนโยบายเพิ่มเติมที่ลดกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงการแทรกแซงจากภาครัฐหรือภาระภาษีอากร (Utari et al., 2023)

ข้อวิพากษ์สำคัญต่อ PAT ครอบคลุม 3 มิติ ได้แก่ (1) ด้านระเบียบวิธีวิจัย ในงานวิจัยของ Christenson (1983) ได้โต้แย้งว่า PAT ไม่ใช่ทฤษฎีเชิงบวกอย่างแท้จริงตามนิยามของ Friedman (1953) เนื่องจากมีลักษณะ Tautological ทำให้ขาดความเป็นวิทยาศาสตร์ (2) ด้านข้อสมมติฐาน เป็นการมองผู้บริหารในฐานะผู้แสวงหาประโยชน์ส่วนตนอย่างเดียว ถือเป็นการตีความพฤติกรรมมนุษย์ที่แคบเกินไป และ (3) ด้านคุณค่า ทฤษฎี PAT ละเลยมิติด้านจริยธรรม และความรับผิดชอบต่อสังคม (Utari et al., 2023)

ในเชิงการประยุกต์ใช้ PAT ถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางในงานวิจัยด้านการบริหารกำไร (Earnings Management) โดยการเลือกนโยบายบัญชี และการตอบสนองของตลาดต่อการเปิดเผยข้อมูล (Ananta, 2023) รวมถึงการศึกษาโครงสร้างเงินทุน (Leverage) ความสามารถในการทำกำไร และขนาดกิจการ มีอิทธิพลต่อแรงจูงใจของผู้บริหารในการเลือกนโยบายบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ (Hope et al., 2013) นอกจากนี้ Esqueda และ Ngo (2023) พบว่า ความโปร่งใสขององค์กรส่งผลในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ กับมูลค่ากิจการตามที่ PAT พยากรณ์ไว้ ยกเว้นในกิจการที่มีอ่อนไหวทางการเมือง ซึ่งตลาดคาดหวังความโปร่งใสเป็นค่าเริ่มต้นอยู่แล้ว

กลุ่มที่ 2: ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์องค์กร

2.1 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) มีรากฐานจาก Jensen และ Meckling (1976) ได้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวการ (Principal) เช่น ผู้ถือหุ้น และผู้แทน (Agent) เช่น ผู้บริหาร ภายใต้สมมติฐานที่ว่าทั้งสองฝ่ายกระทำการอย่างมีเหตุผล เพื่อเพิ่มอรรถประโยชน์ส่วนตน ซึ่ง

นำไปสู่ความขัดแย้งทางผลประโยชน์และต้นทุนตัวแทน (Agency Costs) ทฤษฎีนี้ ตั้งอยู่บนสมมติฐานหลัก 2 ประการ ได้แก่ (1) ความไม่สมมาตรของข้อมูล ซึ่งเกิดจากการที่ตัวแทนมีข้อมูลภายในมากกว่าตัวการ และ (2) ความแตกต่างในการหลีกเลี่ยงความเสี่ยง ระหว่างทั้งสองฝ่าย ส่งผลให้เกิดต้นทุนตัวแทน 3 ประเภท ได้แก่ ต้นทุนการควบคุม ต้นทุนการสร้างแรงจูงใจ และความสูญเสียที่เหลือนอยู่ ข้อวิพากษ์ต่อทฤษฎีนี้ครอบคลุม 3 ประเด็น ได้แก่ (1) การมองธรรมชาติมนุษย์ในเชิงลบเกินไปในฐานะผู้เห็นแก่ตัวและไม่ซื่อสัตย์ (2) การละเลยมิติทางด้านสังคมและจิตวิทยาในความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลด้วยกัน และ (3) ความไม่สามารถอธิบายพฤติกรรมที่ซับซ้อนด้วยความไว้วางใจและความร่วมมือ

ในเชิงการประยุกต์ใช้ ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ถูกนำไปใช้ในการออกแบบระบบค่าตอบแทนผู้บริหาร การออกแบบสัญญา การควบคุมภายใน และการตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะในบริบทของกลไกการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) (Esqueda & Ngo, 2024) หลักฐานเชิงประจักษ์จาก Hofmann และ Indjejikian (2024) ชี้ให้เห็นว่าความแม่นยำในการวัดผลงานช่วยลดความขัดแย้งของตัวแทน (Agency Conflict) ในขณะที่การสังเกตผลงานของผู้อื่นกลับทำให้ความขัดแย้งเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ Yadav และ Srivastava (2023) พบว่ากิจกรรมความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate Social Responsibility: CSR) มีความสัมพันธ์แบบ U-shaped กับผลการดำเนินงานของกิจการในช่วงโควิด-19 สะท้อนถึงความซับซ้อนของต้นทุนการควบคุม (Monitoring Cost) ในสภาวะวิกฤต

2.2 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) พัฒนาโดย Freeman (1984) ขยายขอบเขตความรับผิดชอบต่อองค์กรจากผู้ถือหุ้นเพียงกลุ่มเดียวไปสู่ผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม ได้แก่ ลูกค้า พนักงาน ซัพพลายเออร์ ชุมชน รัฐบาล และสังคมโดยรวม โดยมีหลักการพื้นฐานว่าองค์กรไม่สามารถดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืน หากละเลยผลประโยชน์ของกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ทฤษฎีนี้แบ่งออกเป็น 3 แนวทาง ได้แก่ (1) แนวทางเชิงบรรทัดฐาน (กำหนดว่าองค์กรควรปฏิบัติต่อผู้มีส่วนได้เสียอย่างไร) (2) แนวทางเชิงพรรณนา อธิบายพฤติกรรมขององค์กรที่มีต่อผู้มีส่วนได้เสียในทางปฏิบัติ และ (3) แนวทางเชิงเครื่องมือ เชื่อมโยงการบริหารความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้เสียกับผลการดำเนินงานขององค์กร

ข้อวิพากษ์หลักต่อทฤษฎีนี้ ประกอบด้วย (1) ความคลุมเครือในการระบุขอบเขตของผู้มีส่วนได้เสียที่แท้จริง (2) ความยากในการสร้างสมดุลระหว่างผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันของกลุ่มต่าง ๆ และ (3) การขาดแนวทางปฏิบัติที่เป็นรูปธรรม ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี ทฤษฎีนี้ถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม การรายงานความยั่งยืน และการมีส่วนร่วม

ร่วมของผู้มีส่วนได้เสียในกระบวนการกำกับดูแลกิจการ นอกจากนี้ยังมีศักยภาพในการพยากรณ์ว่า การเปลี่ยนแปลงความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง จะส่งผลต่อนโยบายการเปิดเผยข้อมูลและการปฏิบัติทางการบัญชีขององค์กรอย่างไร หลักฐานเชิงประจักษ์ของ Dellaportas et al. (2024) ชี้ให้เห็นว่า นิยามผลประโยชน์สาธารณะของ IFAC ที่ครอบคลุมผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่มถูกวิพากษ์วิจารณ์จากองค์กรวิชาชีพว่ากว้างเกินไปและไม่สามารถนำไปปฏิบัติได้จริง

2.3 ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory) มีรากฐานจาก Spence (1973) โดยอธิบายว่า ผู้ที่มีข้อมูลภายใน (Insiders) ส่งสัญญาณที่มีต้นทุนแตกต่างกันตามคุณภาพที่แท้จริง เพื่อแยกตนเองออกจากผู้ที่มีคุณภาพต่ำกว่า ลดความไม่สมมาตรของข้อมูล และนำไปสู่การจัดสรรทรัพยากรในตลาดที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น ทฤษฎีนี้ตั้งอยู่บนสมมติฐาน 3 ประการ ได้แก่ (1) ความไม่สมมาตรของข้อมูลระหว่างภายในและภายนอกองค์กร (2) สัญญาณที่มีต้นทุน สัญญาณคุณภาพสูงต้องมีต้นทุนสูงกว่า ไม่เช่นนั้นจะไม่น่าเชื่อถือและไม่สามารถแยกแยะคุณภาพได้ และ (3) การส่งสัญญาณที่มีประสิทธิผล ช่วยลดความไม่สมมาตรของข้อมูลและเพิ่มประสิทธิภาพการจัดสรรทรัพยากร

ข้อวิพากษ์หลักต่อทฤษฎีนี้ ประกอบด้วย (1) การสันนิษฐานว่าตลาดตีความสัญญาณได้ถูกต้องเสมอ ซึ่งขัดกับความเป็นจริงที่อาจเกิดการตีความผิดพลาด (2) การไม่คำนึงถึงสัญญาณเท็จ และพฤติกรรมการหลอกลวง และ (3) การละเลยบริบททางด้านสังคมและวัฒนธรรมที่มีผลต่อการส่งและการตีความสัญญาณ ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory) มีศักยภาพในการพยากรณ์พฤติกรรมการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure) และผลกระทบต่อการประเมินมูลค่ากิจการ โดยถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์การสื่อสารทางการเงิน การพยากรณ์ของฝ่ายบริหาร และการวิเคราะห์น้ำเสียงในการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Tone Analysis) เพื่อแยกแยะว่าน้ำเสียงเชิงบวกสะท้อนคุณภาพที่แท้จริงหรือเป็นเพียงกลยุทธ์การบริหารภาพลักษณ์ (Pouryousof et al., 2023) หลักฐานเชิงประจักษ์จาก Pouryousof และคณะ (2023) พบว่าความไม่สอดคล้องของน้ำเสียงในการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารสามารถอธิบายได้ด้วยกรอบ Signaling Theory เนื่องจากผู้บริหารจงใจเลือกน้ำเสียงเพื่อสื่อสารไปยังตลาด สอดคล้องกับ Healy และ Wahlen (1999) และ Beyer et al. (2010) ที่ชี้ให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารสะท้อนได้ทั้งบทบาทเชิงสัญญาณ (Signaling Role) และพฤติกรรมเชิงฉวยโอกาส (Opportunistic Behavior) โดยเฉพาะในบริบทของการบริหารกำไร (Earnings Management) การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ และการเปิดเผยข้อมูลความเสี่ยง ทั้งนี้

คุณภาพของสัญญาณขึ้นอยู่กับต้นทุน แรงจูงใจ และความน่าเชื่อถือของผู้ส่งสัญญาณ อันส่งผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพของตลาดทุนและการประเมินมูลค่ากิจการ

2.4 ทฤษฎีการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance Theory) มีรากฐานจากทฤษฎีตัวแทนและเศรษฐศาสตร์สถาบัน (Institutional Economics) โดยมุ่งเน้นกลไกและกระบวนการที่ใช้ควบคุมและกำกับดูแลองค์กรให้สอดคล้องกับผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม หลักการพื้นฐานของทฤษฎีนี้คือ องค์กรต้องมีกลไกการควบคุมและตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพเพื่อลดปัญหาตัวแทน กลไกหลักที่ใช้ ได้แก่ คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ การตรวจสอบภายในและภายนอก รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินและไม่ใช้ทางการเงิน ซึ่งทำหน้าที่เพิ่มความโปร่งใสและลดความไม่สมมาตรของข้อมูล

ข้อวิพากษ์หลักต่อทฤษฎีนี้ ประกอบด้วย (1) การเน้นกลไกการควบคุมเชิงทางการเงินมากเกินไปโดยละเลยมิติทางสังคมและวัฒนธรรมองค์กร (2) กรอบการกำกับดูแลแบบ Western-Centric ไม่สามารถปรับใช้กับบริบทของประเทศกำลังพัฒนาได้อย่างเหมาะสม และ (3) การขาดหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ชัดเจนเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกลไกการกำกับดูแลกับผลการดำเนินงานของกิจการ ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี ทฤษฎีนี้มีศักยภาพในการพยากรณ์ว่าการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างคณะกรรมการ เช่น สัดส่วนกรรมการอิสระ จะส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงินและการบริหารกำไรอย่างไร โดยถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางในงานวิจัยเกี่ยวกับคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ การควบคุมภายใน และการเปิดเผยข้อมูลการกำกับดูแลกิจการ นอกจากนี้ งานวิจัยร่วมสมัยยังได้นำทฤษฎีนี้มาวิเคราะห์ความสัมพันธ์กับความอนุรักษ์นิยมทางการบัญชี (Accounting Conservatism) การบริหารกำไร และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ โดยเฉพาะในบริบทของประเทศกำลังพัฒนา (Tessema, 2024)

กลุ่มที่ 3: ทฤษฎีสังคม-สถาบัน

3.1 ทฤษฎีความชอบธรรม เริ่มจาก ทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy Theory) มีรากฐานจากแนวคิดสัญญาทางสังคม (Social Contract) ระหว่างองค์กรกับสังคม โดย Suchman (1995) อธิบายว่า องค์กรจะดำรงอยู่ได้ก็ต่อเมื่อการดำเนินงานเป็นที่ยอมรับของสังคมโดยรวม องค์กรจึงต้องรักษาความชอบธรรมด้วยการปรับเปลี่ยนการดำเนินงานและการเปิดเผยข้อมูลให้สอดคล้องกับความคาดหวังของสังคม ความชอบธรรมแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) ความชอบธรรมเชิงปฏิบัติ (pragmatic legitimacy) เกิดจากการตอบสนองผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียโดยตรง (2) ความชอบธรรมเชิงศีลธรรม (Moral Legitimacy) เกิดจากการดำเนินงานที่สอดคล้อง

กับบรรทัดฐานและค่านิยมทางสังคม และ (3) ความชอบธรรมเชิงปัญญา (Cognitive Legitimacy) เกิดจากการที่องค์กรถูกมองว่าเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้และไม่สามารถทดแทนได้

ข้อวิพากษ์หลักประกอบด้วย (1) ความยากในการวัดความชอบธรรมอย่างเป็นรูปธรรม (2) องค์กร อาจใช้การเปิดเผยข้อมูลเพื่อสร้างภาพลักษณ์เชิงสัญลักษณ์ (Symbolic Legitimation) มากกว่าการดำเนินการที่แท้จริง (Substantive Action) และ (3) ทฤษฎีนี้ ไม่ได้อธิบายว่าองค์กรใด จะมีแนวโน้มเลือกใช้กลยุทธ์ความชอบธรรมแบบใด

ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี ทฤษฎีนี้มีศักยภาพในการพยากรณ์ว่าเมื่อองค์กรเผชิญกับวิกฤตความชอบธรรม (Legitimacy Crisis) จะเลือกใช้กลยุทธ์การเปิดเผยข้อมูลแบบใดเพื่อฟื้นฟูความชอบธรรม โดยถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางในงานวิจัยด้านการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม การรายงานความยั่งยืน และการตอบสนองต่อแรงกดดันจากสังคม

หลักฐานเชิงประจักษ์จาก Yadav และ Srivastava (2023) พบว่า กิจกรรม CSR มีความสัมพันธ์แบบ U-shaped กับผลการดำเนินงาน และความสัมพันธ์นี้ทวีความเข้มข้นขึ้นในช่วงโควิด-19 นอกจากนี้ งานวิจัยด้านการเปิดเผยข้อมูลการต่อต้านคอร์รัปชันภายใต้กรอบทฤษฎีความชอบธรรมชี้ให้เห็นว่า องค์กรมีแนวโน้มเลือกใช้กลยุทธ์การเปิดเผยข้อมูลการต่อต้านคอร์รัปชันแตกต่างกันตามแรงกดดันเชิงกฎระเบียบ ปัจจัยเชิงสถาบัน และระดับความชอบธรรมที่องค์กรต้องการรักษาหรือฟื้นฟู โดยเฉพาะในช่วงเปลี่ยนผ่านของกฎเกณฑ์การรายงานข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินในสหภาพยุโรป (Landis & Paglietti, 2024)

3.2 ทฤษฎีเชิงสถาบัน (Institutional Theory) เป็นแนวคิดมาจากการงานของ DiMaggio และ Powell (1983) อธิบายว่า องค์กรมีแนวโน้มปรับตัวให้สอดคล้องกับแรงกดดันจากสภาพแวดล้อมเชิงสถาบันเพื่อให้ได้รับความชอบธรรม (Legitimacy) มากกว่ามุ่งเน้นประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจเพียงอย่างเดียว กระบวนการดังกล่าวสะท้อนผ่านปรากฏการณ์ Isomorphism ซึ่งทำให้องค์กรมีรูปแบบและแนวปฏิบัติที่คล้ายคลึงกัน อันเกิดจากแรงกดดัน 3 ประเภท ได้แก่ (1) แรงกดดันเชิงบังคับ จากกฎหมายและข้อกำหนดของรัฐ (2) แรงกดดันเชิงบรรทัดฐาน จากวิชาชีพและมาตรฐานทางสังคม และ (3) แรงกดดันเชิงเลียนแบบ จากความไม่แน่นอนที่ผลักดันให้องค์กรเลียนแบบองค์กรที่ประสบความสำเร็จ

ข้อวิพากษ์หลักต่อทฤษฎีนี้ ประกอบด้วย (1) การให้น้ำหนักแรงกดดันเชิงสถาบันมากเกินไปจนละเลยบทบาทเชิงกลยุทธ์ของผู้กระทำภายในองค์กร (2) การไม่สามารถอธิบายความแตกต่างของรูปแบบการดำเนินงานระหว่างองค์กรได้อย่างเพียงพอ เนื่องจากมุ่งเน้นปรากฏการณ์

ความเหมือนกันมากกว่าความหลากหลาย และ (3) การมององค์กรในฐานะผู้รับแรงกดดันแบบเชิงรับแทนที่จะเป็นผู้กระทำเชิงรุกที่สามารถสร้างหรือเปลี่ยนแปลงสถาบันได้

ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี ทฤษฎีนี้มีศักยภาพในการพยากรณ์ว่า องค์กรจะนำนวัตกรรมทางบัญชีมาใช้จริง หรือเพียงเชิงสัญลักษณ์ โดยถูกนำไปใช้ในงานวิจัยเกี่ยวกับการนำ IFRS Foundation. (2023b) มาใช้ การนำระบบบัญชีและการควบคุมแบบใหม่มาปรับใช้ และการเปลี่ยนแปลงทางสถาบันในระบบสารสนเทศทางการบัญชี (Schiavi et al., 2023) หลักฐานเชิงประจักษ์จาก Eitrem et al. (2024) ชี้ให้เห็นว่าทฤษฎีเชิงสถาบัน (Institutional Theory) ให้กรอบการวิเคราะห์ที่มีพลังในการอธิบายว่าเหตุใดองค์กรจึงนำแนวปฏิบัติด้านความยั่งยืนมาใช้ ขณะที่ Agarwal et al. (2024) พบว่าแนวคิดลูกผสม (Hybridity) ในระบบการบัญชีและการควบคุมแบบผสมผสานช่วยสร้างพื้นที่เชิงสถาบันให้องค์กรสามารถตอบสนองต่อแรงกดดันหลายระดับได้อย่างยืดหยุ่น ซึ่งช่วยลดข้อจำกัดของทฤษฎีเชิงสถาบันแบบดั้งเดิม (Traditional Institutional Theory) ที่มีกรอบอธิบายองค์กรในฐานะผู้รับแรงกดดัน (Passive Recipient) มากกว่าผู้กระทำเชิงรุก (Active Agent) และช่วยอธิบายความหลากหลายของรูปแบบการปรับตัวขององค์กรได้ชัดเจนมากขึ้น

3.3 ทฤษฎีการพึ่งพาทรัพยากร (Resource Dependence Theory) มีรากฐานจาก Pfeffer และ Salancik (1978) อธิบายว่า องค์กรจำเป็นต้องพึ่งพาทรัพยากรจากสภาพแวดล้อมภายนอก และการพึ่งพาดังกล่าว ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนและความสัมพันธ์เชิงอำนาจระหว่างองค์กรกับแหล่งทรัพยากร หลักการพื้นฐานของทฤษฎีนี้ คือ องค์กรจะพยายามลดการพึ่งพาและเพิ่มอำนาจต่อรองผ่านกลยุทธ์ต่าง ๆ ได้แก่ การควบรวมกิจการ การร่วมทุน การสร้างเครือข่าย และการมีคณะกรรมการที่เชื่อมโยงกับองค์กรภายนอก

ข้อวิพากษ์หลักต่อทฤษฎีนี้ประกอบด้วย (1) การเน้นทรัพยากรทางกายภาพมากเกินไปโดยละเลยทรัพยากรเชิงสัญลักษณ์ (Symbolic Resources) เช่น ความชอบธรรมและชื่อเสียงองค์กร (2) การไม่สามารถอธิบายได้อย่างเพียงพอว่าองค์กรบางองค์กรสามารถหลุดพ้นจากการพึ่งพาได้อย่างไร และ (3) การขาดแนวทางที่ชัดเจนในการวัดระดับการพึ่งพา

ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี RDT มีศักยภาพในการพยากรณ์ว่าองค์กรที่พึ่งพาทรัพยากรจากภายนอกสูงจะใช้กลยุทธ์การเปิดเผยข้อมูลอย่างไรเพื่อรักษาความสัมพันธ์กับผู้ให้ทรัพยากร โดยถูกนำไปใช้ในงานวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินแก่เจ้าหนี้และนักลงทุน ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับซัพพลายเออร์ และการออกแบบระบบควบคุมการจัดการ

3.4 ทฤษฎีแบบเหตุการณ์ (Contingency Theory) มีรากฐานจากงานวิจัยด้านการจัดการของ Lawrence และ Lorsch (1967) โดยมีหลักการพื้นฐานว่าไม่มีวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุดเพียงวิธี

เดียว (One Best Way) ที่เหมาะสมกับทุกองค์กร ประสิทธิภาพของระบบบัญชีและการควบคุม จึงขึ้นอยู่กับความสอดคล้อง (Fit) ระหว่างระบบกับปัจจัยเหตุการณ์ (Contingency Factors) ซึ่งได้แก่ สภาพแวดล้อม เทคโนโลยี กลยุทธ์ ขนาดองค์กร และวัฒนธรรมองค์กร ข้อวิพากษ์หลักต่อทฤษฎีนี้ ประกอบด้วย (1) ทฤษฎีสามารถอธิบายความแปรปรวนได้ แต่ไม่สามารถอธิบายกระบวนการได้ (2) การขาดกรอบทฤษฎีที่ชัดเจนเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยเหตุการณ์ต่าง ๆ และ (3) ความยากในการทดสอบเชิงประจักษ์ของแนวคิดความสอดคล้อง

ในเชิงการประยุกต์ใช้ทางบัญชี Contingency Theory มีศักยภาพในการพยากรณ์ว่า ภายใต้ปัจจัยเหตุการณ์แบบใดระบบบัญชีและการควบคุมแบบใดจะมีประสิทธิภาพสูงสุด โดยถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางในงานวิจัยเกี่ยวกับการออกแบบระบบควบคุมการจัดการ การบัญชีเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ และการออกแบบระบบสารสนเทศทางการบัญชี (Nguyen et al., 2023) หลักฐานเชิงประจักษ์จากการศึกษาในบริบทองค์กรการผลิตของเวียดนามพบว่าปัจจัยทั้งภายในและภายนอกองค์กรมีอิทธิพลต่อการประยุกต์ใช้ SMA ซึ่งสอดคล้องกับข้อพยากรณ์หลักของทฤษฎีที่ว่า ความเหมาะสมของระบบบัญชีขึ้นอยู่กับบริบทเฉพาะขององค์กรนั้น ๆ

องค์ความรู้ใหม่: กรอบ IDFAT กับยุคดิจิทัลและความยั่งยืน

การศึกษานี้ก่อให้เกิดองค์ความรู้ใหม่ผ่านการสังเคราะห์ทฤษฎีการบัญชีอย่างเป็นระบบ เริ่มจากการจำแนกทฤษฎีตามฐานคิดเชิงปรัชญาออกเป็นสามกลุ่ม ได้แก่ ทฤษฎีกระแสหลัก ที่มุ่งกำหนดบรรทัดฐานและอธิบายพฤติกรรมเชิงเศรษฐกิจ ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์องค์กร ที่อธิบายความสัมพันธ์เชิงสัญญาและกลไกกำกับดูแล และทฤษฎีสังคม-สถาบัน ที่อธิบายความชอบธรรมและการตอบสนองต่อแรงกดดันเชิงสถาบัน การจัดกลุ่มนี้สะท้อนจุดแข็งและข้อจำกัดของแต่ละแนวคิดได้อย่างชัดเจน

ข้อค้นพบสำคัญคือ ทฤษฎีการบัญชีมิได้ดำรงอยู่อย่างแยกส่วน แต่มีความสัมพันธ์เชิงพลวัตและเสริมพลังซึ่งกันและกัน กล่าวคือ ทฤษฎีการบัญชีเชิงบรรทัดฐานทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์และมาตรฐาน ทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก ทฤษฎีตัวแทน และทฤษฎีการส่งสัญญาณ มีศักยภาพสูงในการพยากรณ์พฤติกรรมของผู้บริหารและตลาดทุน ส่วนทฤษฎีสังคม-สถาบันช่วยอธิบายการปรับตัวขององค์กรต่อบริบททางสังคม มุมมองนี้ปล้ำล้างการวิเคราะห์ทฤษฎีแบบแยกส่วนที่ปรากฏในวรรณกรรมเดิม

จากฐานข้อค้นพบดังกล่าว การศึกษาจึงพัฒนากรอบพลวัตบูรณาการทฤษฎีการบัญชี (Integrated Dynamic Framework of Accounting Theories: IDFAT) ที่เชื่อมโยงบทบาทของ

ทฤษฎีในสามมิติ ได้แก่ การกำหนดบรรทัดฐานทางบัญชี การอธิบายและพยากรณ์พฤติกรรมของผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง และการปรับตัวต่อบริบทดิจิทัล ความยั่งยืน และแรงกดดันเชิงสถาบัน กรอบนี้มีได้แทนที่ทฤษฎีเดิม แต่ยกระดับการวิเคราะห์ไปสู่การอธิบายปรากฏการณ์ทางการบัญชีเชิงระบบและเชิงพลวัต โดยขยายขอบเขตสู่ประเด็นร่วมสมัย ทั้งปัญญาประดิษฐ์ บล็อกเชน ระบบสารสนเทศทางการบัญชีแบบเรียลไทม์ การรายงานความยั่งยืน และการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล องค์ความรู้นี้นำไปประยุกต์ใช้ได้ทั้งในการวิจัย การปฏิบัติทางวิชาชีพบัญชี และการกำหนดนโยบายในยุคดิจิทัลและความยั่งยืน

บทสรุป

บทความวิชาการนี้สังเคราะห์ทฤษฎีการบัญชีอย่างเป็นระบบใน 3 กลุ่มหลัก ได้แก่ ทฤษฎีกระแสหลัก (ทฤษฎีการบัญชีเชิงบรรทัดฐาน และทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก) ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์องค์กร (ทฤษฎีตัวแทน ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย ทฤษฎีการส่งสัญญาณ และทฤษฎีการกำกับดูแลกิจการ) และทฤษฎีสังคม-สถาบัน (ทฤษฎีความชอบธรรม ทฤษฎีเชิงสถาบัน ทฤษฎีการพึ่งพาทรัพยากร และทฤษฎีแบบเหตุการณ์) ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าทฤษฎีการบัญชีมีพัฒนาการจากการกำหนดบรรทัดฐานของการปฏิบัติทางบัญชี ไปสู่การอธิบายและพยากรณ์พฤติกรรมของผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง และขยายขอบเขตสู่มิติความยั่งยืนและเทคโนโลยีดิจิทัล จึงทำให้การอธิบายปรากฏการณ์ทางการบัญชีร่วมสมัยไม่อาจพึ่งพาทฤษฎีใดทฤษฎีหนึ่งได้อย่างเพียงพอ

จากข้อค้นพบดังกล่าว บทความนี้เสนอ กรอบพลวัตบูรณาการทฤษฎีการบัญชี (Integrated Dynamic Framework of Accounting Theories: IDFAT) เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ระหว่างทฤษฎีการบัญชีในเชิงระบบและเชิงพลวัต กรอบดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าทฤษฎีการบัญชีมีปฏิสัมพันธ์เสริมพลัง และเชื่อมโยงกับทฤษฎีจากศาสตร์อื่น ทั้งเศรษฐศาสตร์องค์กร พฤติกรรมองค์กร และสังคม-สถาบัน โดยทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก ทฤษฎีตัวแทน และทฤษฎีการส่งสัญญาณ มีศักยภาพสูงในการพยากรณ์พฤติกรรมของผู้บริหาร องค์กร และตลาดทุน ขณะที่ทฤษฎีการบัญชีเชิงบรรทัดฐานทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์ มาตรฐาน และกรอบแนวคิดทางการบัญชี กรอบ IDFAT จึงมีได้แทนที่ทฤษฎีเดิม แต่ยกระดับการวิเคราะห์จากแบบแยกส่วนไปสู่การอธิบายปรากฏการณ์ทางการบัญชีเชิงระบบ โดยเฉพาะในบริบทของปัญญาประดิษฐ์ (AI) บล็อกเชน (Blockchain) ระบบสารสนเทศทางการบัญชีแบบเรียลไทม์ การรายงานความยั่งยืน และการเปิดเผยข้อมูล ESG

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษา

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคตมีดังนี้: (1) ควรมีการพัฒนาทฤษฎีการบัญชีรูปแบบใหม่ที่สามารถอธิบายผลกระทบของเทคโนโลยีดิจิทัล (AI, Blockchain, Big Data) ต่อระบบสารสนเทศทางการบัญชี (2) ควรมีการวิจัยเชิงประจักษ์ที่ทดสอบกรอบ IDFAT ในบริบทของประเทศกำลังพัฒนา รวมถึงประเทศไทย และ (3) ควรมีการบูรณาการทฤษฎีการบัญชีกับทฤษฎีจากสาขาวิชาอื่น ๆ เช่น จิตวิทยาพฤติกรรม วิทยาการข้อมูล (และจริยศาสตร์สิ่งแวดล้อม เพื่อสร้างรากฐานที่สมบูรณ์สำหรับการปฏิบัติทางการบัญชีในอนาคต การศึกษาในอนาคตควรมุ่งทดสอบกรอบ IDFAT ในบริบทขององค์กรจริง เพื่อประเมินความสามารถในการอธิบายและพยากรณ์ปรากฏการณ์ทางการบัญชี นอกจากนี้ควรมีการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง IDFAT กับการประยุกต์ใช้ปัญญาประดิษฐ์ บล็อกเชน ระบบสารสนเทศทางการบัญชีแบบเรียลไทม์ และการรายงานความยั่งยืน ตลอดจนการพัฒนาแบบจำลองเชิงประจักษ์เพื่อยืนยันความถูกต้องของกรอบแนวคิดดังกล่าวในประเทศกำลังพัฒนา

เอกสารอ้างอิง (References)

- Abdelhaq, R., Rabaia, D. J., Salem, A., & Jarar, A. (2025). The evolution of accounting theories in the digital era: Challenges and opportunities. In *The paradigm shift from a linear economy to a smart circular economy* (Studies in Systems, Decision and Control, Vol. 586, pp. 1059–1072). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-031-87550-2_65
- Agarwal, N., Krishnan, R., & Weiler, L. (2024). Institutional theory and hybrid accounting and control systems. *Journal of Management Accounting Research*, 36(1), 1–26. <https://doi.org/10.2308/JMAR-2023-024>
- Ananta, Y. A., Telaumbanua, A. G., Siregar, M., & Muda, I. (2023). Application of positive accounting theory in capital market research and market response to accounting disclosures. *Brazilian Journal of Development*, 9(12), 31813–31827. <https://doi.org/10.34117/bjdv9n12-084>
- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z., & Walther, B. R. (2010). The financial reporting environment: Review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 296–343. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.10.003>

- Christenson, C. (1983). The methodology of positive accounting. *The Accounting Review*, 58(1), 1–22.
- Dalwadi, P. B. (2025). Tracing the theoretical foundations of accounting: A half-century review (1975–2025). *International Journal of Management, Economics and Commerce*, 12(1). <https://doi.org/10.62737/eepce158>
- Dellaportas, S., Ji, S., Siriwardhane, P., & Luo, D. (2024). Revisiting the concept of the public interest in accounting: A stakeholder analysis. *Accounting & Finance*. <https://doi.org/10.1111/acfi.13236>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Eitrem, A., Meidell, A., & Modell, S. (2024). The use of institutional theory in social and environmental accounting research: A critical review. *Accounting and Business Research*, 54(7), 775–810. <https://doi.org/10.1080/00014788.2024.2328934>
- Esqueda, O. A., & Ngo, T. N. (2024). Corporate transparency among government suppliers: Implications for firm valuation. *Accounting & Finance*, 64(2), 1947–1979. <https://doi.org/10.1111/acfi.13207>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Friedman, M. (1953). The methodology of positive economics. In *Essays in positive economics* (pp. 3–43). University of Chicago Press.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–383. <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>
- Hofmann, C., & Indjejikian, R. J. (2024). Transparency in hierarchies. *Journal of Accounting Research*, 62(1), 411–445. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12516>

- Hope, O.-K., Thomas, W. B., & Vyas, D. (2013). Financial reporting quality of U.S. private and public firms. *The Accounting Review*, 88(5), 1715–1742.
<https://doi.org/10.2308/accr-50494>
- IFRS Foundation. (2023a). *IFRS S1: General requirements for disclosure of sustainability-related financial information*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>
- IFRS Foundation. (2023b). *IFRS S2: Climate-related disclosures*.
<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Landis, C., & Paglietti, P. (2024). Legitimacy and anti-corruption disclosures: Insights into the early effects of the European Non-Financial Reporting Directive. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 21(3), 424–445.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2023-0077>
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*. Harvard University Press.
- Nguyen, T. H., Nguyen, D. T., Nguyen, T. A., & Nguyen, C. D. (2023). Impacts of contingency factors on the application of strategic management accounting in Vietnamese manufacturing enterprises. *Cogent Business & Management*, 10(2), Article 2218173. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2218173>
- Paton, W. A., & Littleton, A. C. (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. American Accounting Association.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. Harper & Row.

- Pouryousof, A., Nassirzadeh, F., & Askarany, D. (2023). Inconsistency in managers' disclosure tone: The signalling perspective. *Risks*, 11(12), Article 205. <https://doi.org/10.3390/risks11120205>
- Schiavi, G. S., Behr, A., & Marcolin, C. B. (2024). Institutional theory in accounting information systems research: Shedding light on digital transformation and institutional change. *International Journal of Accounting Information Systems*, 52, Article 100662. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100662>
- Spence, M. (1973). Job market signaling. *Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355–374. <https://doi.org/10.2307/1882010>
- Eitrem, A., Meidell, A., & Modell, S. (2024). The use of institutional theory in social and environmental accounting research: A critical review. *Accounting and Business Research*, 54(7), 775–810. <https://doi.org/10.1080/00014788.2024.2328934>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.2307/258788>
- Tessema, A. M., Zahir-Ul-Hassan, M. K., & Ahmed, A. (2024). Corporate governance, earnings management and the moderating role of political connections: Evidence from the Gulf Co-operation Council countries. *International Journal of Ethics and Systems*. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2024-0056>
- Utari, C., Manalu, M. W., Lubis, N. R., & Muda, I. (2023). Approaches and critiques of Positive Accounting Theory (PAT) and Normative Accounting Theory (NAT): A literature review. *Brazilian Journal of Development*, 9(12), 31784–31799. <https://doi.org/10.34117/bjdv9n12-082>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53(1), 112–134.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice-Hall.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: A ten-year perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131–156.

Yadav, S., & Srivastava, J. (2023). CSR, monitoring cost and firm performance during COVID-19: Balancing organizational legitimacy and agency cost. *Accounting Research Journal*. <https://doi.org/10.1108/ARJ-07-2021-0191>